ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **Dr. R. Z.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Svejkovským, advokátem se sídlem v Plzni, Kamenická 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 7. 2004, č. j. 30 Ca 88/2003 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Finančnímu ředitelství v Plzni **se nepřiznává** nárok na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný rozhodnutím č. j. 6231/110/2000 ze dne 15. 1. 2001 zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 vydanému Finančním úřadem v Plzni (dále jen „finanční úřad“).

Finanční úřad u stěžovatelky provedl kontrolu daní z příjmů za období roku 1998 a zjistil, že v tomto roce tvořila rezervy na opravy hmotného majetku, které měly být tvořeny celkem po dobu šestnácti zdaňovacích období, tj. do roku 2013. Ze stěžovatelkou předložených dokladů vyplynul způsob stanovení výše rezerv, do hodnoty oprav byla promítnuta inflace v období 16 let, po které měly být rezervy tvořeny. Rozpočet nákladů na opravy byl stanoven jako součet šestnácti hodnot předpokládaných nákladů na opravy hmotného majetku, zvýšených vždy o vliv meziroční hypotetické míry inflace ve výši

10 % od roku 1998 do předpokládané doby zahájení oprav. Desetiprocentní míra inflace byla odvozena od inflace stavebních prací v roce 1998 dle údajů Českého statistického úřadu. V roce 1998 však byla známa jen míra inflace u stavebních prací pouze pro tento rok, finanční úřad proto dospěl k závěru, že navýšení rozpočtu nákladů na opravy hmotného majetku o míru inflace v letech 1999 až 2013 je v rozporu s ustanovením § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Hodnota inflačního vývoje stavebních prací promítnutá do výše tvorby rezervy v letech 1999 až 2013 byla pouze hypotetická, spočívala v odhadu následujícího vývoje a nebyla společností prokázána předložením věrohodných důkazních prostředků. Finanční úřad proto uznal jako oprávněnou pouze tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku, která byla stanovena navýšením rozpočtových nákladů o 10 %, tj. výši prokázané míry cenové inflace stavebních prací vyhlášené za rok 1998.

Žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru namítala, že zákon nestanoví povinnost poplatníka použít pro rozpočet nákladů ceny platné v době rozhodnutí o tvorbě rezervy. Každý rozpočet nákladů je zaměřen na plánované náklady, tyto není možné určit bez vlivu očekávané inflace. Výpočet plánovaných nákladů za pomoci koeficientu inflačního růstu dle údajů České statistického úřadu je plně v souladu se zněním § 3 zákona o rezervách.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání odkazuje na ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách, které řeší změnu výše rezerv v případech, kdy je prokazatelně změněna hodnota rozpočtových nákladů na opravy hmotného majetku, důvodem změny může být i inflační růst cen uvažovaných oprav. Poplatník musí ovšem při postupu dle citovaného ustanovení doložit, že inflační cenový vývoj zvyšuje právě cenu těch prací, na které jsou rezervy tvořeny. V průběhu daňového řízení však nebylo prokázáno, že míra inflace ve výši 10 % zvyšuje cenu konkrétních plánových prací v průběhu 16 let, doložena byla pouze desetiprocentní míra inflace za rok 1998. Ceny pro roky 1999 – 2013 byly tedy o 10 % navýšeny v rozporu s § 3 zákona o rezervách, žalobkyně nesplnila svou povinnost prokázat reálnost podkladů rozpočtu nákladů na opravy hmotného majetku. Z tohoto důvodu žalovaný odvolání zamítl a prvostupňový dodatečný platební výměr potvrdil.

Krajský soud žalobu zamítl s odkazem zejména na ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dle kterého se výše rezervy na opravy hmotného investičního majetku (dále jen „HIM“) stanoví podle jednotlivého HIM určeného k opravě a charakteru této opravy, přičemž 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. Podle § 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. Krajský soud nezpochybňuje názor stěžovatelky, že rezerva na opravu HIM je částkou předem určenou na krytí nákladů na opravy v budoucnosti, inflace je běžným ekonomickým jevem a lze ji při tvorbě rezervy zohlednit, zdůrazňuje však, že její zohlednění nesmí být v rozporu s ustanovením § 3 a § 7 zákona o rezervách. V dané věci bylo sporným, kdy lze inflaci do výše rezervy promítnout. Krajský soud se ztotožnil s výkladem žalovaného, tj. že na základě požadavku prokazatelnosti výše rezervy (§ 3 zákona o rezervách) musí mít rozpočet reálný a ověřitelný podklad nejen ohledně cenových údajů, ale i u výše inflace. Výše inflace není konstantní, mění se v průběhu času,

což upravuje ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách, ukládající daňovému subjektu upravit výši rezervy, zjistí-li skutečnost odůvodňující změnu. Zjistit a prokázat výši inflace je možno pouze zpětně. V účetním období roku 1998 byl hospodářský výsledek stěžovatelky ovlivněn předpokládanou inflací na 15 let do budoucna, účetnictví tedy nezobrazovalo věrně reálný stav, což bylo v daňovém řízení řádně zjištěno. Krajský soud z uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítala jeho nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Touto právní otázkou je dle názoru stěžovatelky posouzení ustanovení § 4 a § 7 odst. 4, 6 zákona o rezervách, ve smyslu stanovení okamžiku při tvorbě rezervy, ve kterém je možno promítnout do její výše inflaci. Shodně jako ve správním řízení stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že výše rezervy je stanovena na základě rozpočtu na náklady oprav, což je pouze odhad budoucích výdajů, nikoliv jejich přesné vyjádření. Pokud při tvorbě rozpočtu na několik budoucích let musí daňový subjekt vycházet ze současných cen stavebních prací a materiálů, je třeba zohlednit i inflační vývoj. Stěžovatelka nestanovila úroveň inflace svévolně, ale vycházela z inflačního koeficientu v době tvorby rezerv, tj. hodnoty 10 %. Při jakékoliv další změně byla připravena postupovat dle § 7 odst. 6 zákona o rezervách, tímto postupem bylo možno přiblížit se lépe skutečné ceně posléze prováděných oprav. Naopak postup žalovaného při výpočtu výše rezervy na opravu HIM je chybný a nebyl proveden v souladu s § 3 a § 7 zákona o rezervách, tato ustanovení žalovaný vyložil extenzivně. Stěžovatelka spatřuje rozpor v požadavku vycházet z reálných cen uvažovaných oprav v době tvorby rezervy a měnit hodnotu na základě inventarizace, a oproti tomu v požadavku prokazatelnosti výše rezerv. Postupem, který zvolila, nedochází ke krácení daně. Stěžovatelka zamýšlela na základě údajů o skutečné inflaci provést inventarizaci a dle § 7 odst. 6 zákona o rezervách výši rezerv upravit, výsledná výše rezerv vypočtených žalovaným i jí by byly totožné. Stěžovatelka považuje interpretaci ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách ze strany žalovaného i finančního úřadu za nesprávnou, odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 217/99, kde soud dospěl k závěru, že zahrnutí inflačního růstu cen do výše rezervy je přípustné. Na základě uvedených důvodů žádá stěžovatelka zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí se závěry krajského soudu, shrnul svůj názor na zahrnutí inflace do výše rezerv shodně jako v napadeném rozhodnutí.

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

Při posouzení námitky nesprávného posouzení právní otázky možnosti zahrnutí inflace za celou dobu tvorby rezervy do její výše hned od počátku, tj. při tvorbě rozpočtu rezerv, je nutno přihlédnout k podstatě a účelu rezerv na opravy hmotného majetku. Zákon o daních z příjmů uznává v § 24 odst. 2 písm. i) za daňový výdaj rezervy, jejichž způsob a výši pro daňové účely stanovuje zvláštní zákon, jímž je zákon o rezervách. Tyto rezervy jsou tedy legálním zvýšením daňových výdajů a snížením daňové povinnosti. Způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být v souladu s § 3 zákona o rezervách prokazatelné, výše a odůvodněnost rezerv se posuzuje

při inventarizaci dle § 29 odst. 1 a 4 zákona č. 563/1991 Sb. (dále jen „zákon o účetnictví“). Poplatník uplatňující do svých daňově uznatelných nákladů rezervy na opravy HIM musí doložit oprávněnost rezervy, nejčastěji zpracovaným plánem oprav, rozpočtem nákladů na opravy, inventární kartou rezervy. Dále je povinen stanovit datum zahájení tvorby rezervy a plánované zahájení oprav. Pomocí uvedených dokladů a údajů je možno stanovit výši rezervy v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dle kterého se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, ale nezahrnuje se předpokládaný rok zahájení opravy.

Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období, nejvýše pak 16 zdaňovacích období (§ 7 odst. 7, 8 zákona o rezervách). Je zřejmé, že zejména v případě dlouhodobé tvorby rezerv dochází ke skutečnostem, které ovlivňují původně předpokládanou výši rezerv. Výše uvedené ustanovení § 29 zákona o účetnictví ukládá poplatníkům daně z příjmů, kteří jsou účetními jednotkami, povinnost ověřovat inventarizací, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti, z tohoto titulu rovněž rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. V návaznosti na tuto povinnost stanoví § 7 odst. 6 zákona o rezervách, že zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše, počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Výše rezerv tedy může být přehodnocována z různých důvodů, například na základě nových skutečností souvisejících s cenovým vývojem (včetně inflace), se změnou technologie, na základě změny rozsahu prováděných prací, na základě termínu zahájení a provedení opravy, případně na základě různých kombinací uvedených důvodů.

Vliv inflačního vývoje nákladů na výši rezerv nelze popřít a ve věci není sporné, že zvýšení nákladů následkem inflace je nutno do výše rezervy promítnout. Předmětem sporu je posouzení, zda je v souladu s citovanými ustanoveními zákona o rezervách určitý inflační vývoj předpokládat již v okamžiku tvorby rozpočtu rezerv, či zda inflace má být do rezerv za jednotlivá zdaňovací období zahrnuta každoroční úpravou až poté, kdy bude známa její skutečná výše. Ustanovení § 7 zákona o rezervách tuto situaci neupravuje výslovně, k řešení je tedy nutno dospět výkladem předmětných ustanovení s přihlédnutím ke komplexní úpravě rezerv jakožto uznatelných daňových výdajů a k jednotlivým okolnostem daného případu.

Nejvyšší správní soud považuje za zřejmé, že způsob stanovení výše rezerv použitý žalovaným, tedy postupná úprava rezerv na základě skutečně prokázané inflace, odpovídá požadavku prokazatelnosti rezerv a zaručuje uplatnění rezerv jakožto výdajů ve skutečné výši. Je možno dospět k závěru, že takový způsob patrně předpokládal i zákonodárce, neboť tomu odpovídá i pravidelná povinnost inventarizace dle zákona o účetnictví a výslovná zákonná úprava dodatečně zjištěných skutečností odůvodňujících změnu výše rezervy. Stěžovatelka však namítala, že způsob, kterým se s inflačním vlivem vypořádala ona, není též v rozporu se zákonem, pouze umožňuje dospět ke stejnému výsledku výše rezerv jiným způsobem.

Žádný právní řád nemůže vyloučit situace, kdy dle zákonem stanovené úpravy lze postupovat několika způsoby, přestože to původně nebylo záměrem, přičemž žádný z nich zákon výslovně neporušuje. Bylo proto nutno prověřit, zda stěžovatelkou zvolený postup je či není z hlediska zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách přípustný.

Krajský soud ani žalovaný nezpochybňují skutečnost, že inflace je běžným ekonomickým jevem ovlivňujícím výši nákladů na opravy a lze ji při tvorbě rezerv zohlednit, považují ovšem požadavek prokazatelnosti výše rezervy v konkrétním zdaňovacím období za splněný pouze tehdy, pokud je inflace zohledňována zpětně. Jak je uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se k tomuto způsobu úpravy výše rezervy přiklání a považuje jej za správný a odpovídající, je však nutno připustit teoretickou možnost, kdy by výše inflace byla zahrnuta do rozpočtu rezerv již na počátku tvorby a následným prověřením vyšlo najevo, že byla odhadnuta správně. Potom by nebyl dán zákonný důvod, pro který by bylo možno výdaj v takové výši neuznat dle § 24 ZDP (ostatně ani v případě stěžovatelky nedošlo k vyřazení celého výdaje z daňového základu, ale pouze k úpravě jeho výše). Z následujícího odůvodnění je ovšem zřejmé, že takový případ je z podstaty věci vyloučen u rezerv s předpokládanými vysokými náklady na opravu, a zejména tvořenými na větší počet zdaňovacích období.

Výše stěžovatelkou uplatněných rezerv jakožto daňových výdajů v jednotlivých zdaňovacích obdobích neodpovídala skutečnosti, dokonce několikanásobně překračovala částku, která byla zjištěna důsledným uplatněním ustanovení § 3 a 7 zákona o rezervách. Stěžovatelka stanovila celkové stavební náklady po jednotlivých položkách, každou z položek navýšila za každý rok o 10 %, celkovou částku vydělila počtem šestnácti zdaňovacích období. Tímto způsobem dospěla ke stanovení šestnácti stejných částek rezerv, přičemž v každé z nich již byla zahrnuta 10 % inflace za každý rok, tj. za šestnáct let. Z tohoto výsledku je zřejmé, že zvoleným postupem nebylo možno v tomto konkrétním případě stanovit výši rezerv, která by odpovídala skutečnosti a byla v dané době odůvodněná. Přestože stěžovatelka stanovila správně položku základních nákladů, tak zmíněným způsobem každoročního započtení inflace došlo ke zvýšení rezervy za rok 1998 z částky 4.175.720 Kč (1/16 stavebních nákladů zvýšených o 10 % za rok 1998) na 17.774.132 Kč, rozdíl činil 13.598.412 Kč.

Tímto konkrétním příkladem je tedy možno dospět k závěru, že ze vzájemného vztahu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, jež ukládá výši rezervy určit jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, přičemž výsledkem musí být v rozpočtu stejná částka pro každé zdaňovací období, a ustanovení § 3 zákona o rezervách požadujícího prokazatelnost rezerv vyplývá, že je vyloučeno zahrnout výši inflace za všechna zdaňovací období již od počátku tvorby rezervy do jednotlivých částek rezerv, aniž by zároveň nedošlo k podstatnému zkreslení výše rezervy za jednotlivé roky, toto zkreslení je přímo úměrné počtu let, po která má být rezerva tvořena, a výši předpokládaných nákladů.

Je třeba zdůraznit, že požadavek „prokazatelnosti“ rezerv dle § 3 zákona o rezervách není možno omezit na skutečnost, že daňový subjekt prokáže, jakým způsobem rezervy tvořil. Tento požadavek v sobě zahrnuje i jejich odůvodněnost a dodržení příslušných ustanovení při stanovení výše. Pokud se zahrnutím předpokládané výše inflace na několik budoucích let roční částka rezervy zvýší z cca 4 milionů Kč na cca 13 milionů Kč, pak bez možnosti prokázat reálnost takového předpokladu není uplatnění takového výdaje v roce 1998 v souladu se základními principy stanovení základu daně z příjmu dle § 23 odst. 1 ZDP.

Nejvyšší správní soud na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že výše rezervy za rok 1998 nebyla stěžovatelkou stanovena v souladu se zvláštním zákonem (zákonem o rezervách), na který odkazuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud část této rezervy v částce 13.598.412 Kč nepovažoval za výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP.

Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 217/99, který dle jejího názoru podporuje její tvrzení. Nejvyšší správní soud jakožto vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví (§ 12 s. ř. s.) není tímto rozsudkem vázán. Pro úplnost je však možno uvést, že závěr Nejvyššího správního soudu v této věci není v rozporu s uvedeným rozsudkem krajského soudu. Krajský soud v Ústí nad Labem dospěl k závěru, že inflace může být do rezervy zahrnuta, pokud však poplatník prokáže reálnost podkladů rozpočtu a správce daně reálnost rozpočtu posoudí, přičemž může dospět i k závěru o neprůkaznosti vytvořené rezervy. Soud vytkl správci daně, že se těmito skutečnostmi vůbec nezabýval a považoval zahrnutí inflace do rozpočtu a priori za nesprávné (poslední odstavec strany 5, první strany 6 rozsudku), což není shodné se závěry žalovaného v této věci, který stěžovatelce vytýkal právě neprůkaznost takto stanovené rezervy v roce 1998.

Z výše uvedeného vyplývá, že rozhodnutí Krajského soudu v Plzni není nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Soud proto rozhodl, že se Finančnímu ředitelství v Plzni nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu