



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Č. M., a. s.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2005, č. j. 6 Ca 164/2003 - 104,

t a k t o :

I. Kasační stížnost s e z a m í t á .

II. Žalovanému s e náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený pravomocný rozsudek městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2003, č. j. 2727/03-120, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním (daňovém) řízení byla stěžovateli pravomocně dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000.

Stěžovatel napadl rozsudek v plném rozsahu, přičemž důvod kasační stížnosti vymezil podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť podle jeho názoru městský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení.

Konkrétně stěžovatel uvedl, že mu byl nezákonně zvýšen základ daně, neboť mu nebylo umožněno uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku. Ust. § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) má aplikační přednost před odst. 2 tohoto ustanovení, a pokud poplatník

zjistí, že nebyla zachována věcná a časová souvislost v účetnictví, je oprávněn a povinen účetní hospodářský výsledek upravit. V daném případě je pak nutné vycházet i z ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Podle názoru stěžovatele je běžnou praxí, že pokud se při zpracování daňového přiznání zjistí, že nebyla dodržena zásada podle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vyřeší se tento nedostatek zvýšením nebo snížením základu daně. Na tuto situaci pamatují i účetní předpisy (ust. § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o účetnictví“). Ze všech těchto zákonných ustanovení vyplývá možnost či nutnost zaúčtovat účetní případ i do pozdějšího období, než se kterým souvisejí. Žalovaný v dané věci vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť nebral v úvahu předložené doklady o inventarizaci. Tvorba rezervy v tomto případě splňovala definici rezervy podle ust. § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Stěžovatel po celou dobu daňového řízení uváděl, že podklad pro tvorbu rezervy nemohl být dokončen v roce 2000, neboť až do 31. 12. 2000, kdy byla vozidla mimo areál stěžovatele, nemohlo být jisté, že některé vozidlo nebude zničeno. V dokumentu pro tvorbu rezervy je konstatován stav k 31. 12. 2000, přičemž skutečnost, že tento seznam byl ukončen k 5. 1. 2001, nemůže být překážkou pro jeho uznání za řádný podklad pro vytvoření rezervy. Zákon o rezervách neukládá povinnost inventarizovat, přičemž žádný právní předpis nestanoví povinnost, odečítat tvorbu rezervy pouze v období, do něhož je zaúčtována. Stěžovatel rovněž poukázal na znění ust. § 3 zákona o rezervách účinné pro zdaňovací období roku 2000, přičemž výslovná povinnost o zaúčtování tvorby rezervy jako nákladu byla stanovena až novelizací tohoto předpisu. V daném případě podle názoru stěžovatele zákon umožňuje dvojí výklad, a proto je nutné interpretačně postupovat tak, že státní orgány mohou činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (stěžovatel poukázal např. na nálezy Ústavního soudu zveřejněné pod č. 145 ve svazku 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Napadený rozsudek navrhl zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný s podanou kasační stížností věcně nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Tvorba rezervy je účetním postupem, rezerva se tvoří zaúčtováním na účtu rezervy se souvztažným zápisem na příslušném nákladovém účtu. Jiným způsobem než tímto zaúčtováním není možné rezervu vytvořit ani prokázat. Rezervu je tak možné uplatnit jako náklad pouze v tom období, v němž byla zaúčtována a je součástí hospodářského výsledku. Časová souvislost je tak dána jejím zaúčtováním, věcná souvislost pak tím, že je vytvořena na hmotný majetek, který je používán k dosažení zdanitelných příjmů. Stěžovatel o tvorbě rezervy v roce 2000 neúčtoval, proto tvorba rezervy nebyla součástí hospodářského výsledku tohoto roku.

Městský soud v Praze žalobu žalobce proti pravomocnému správnímu rozhodnutí zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek ze dne 20. 10. 2005, č. j. 6 Ca 164/2003 - 104). V odůvodnění mj. uvedl, že svůj právní názor opřel o ust. § 23 odst. 2, § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, a o ust. § 29 odst. 1 zákona o účetnictví. V daném případě podle názoru městského soudu bylo prokázáno, že žalobce do základu daně z příjmů právnických osob za rok 2000 zahrnul rezervu na opravy hmotného majetku, aniž by ji zachytil v účetnictví roku 2000. Daňový subjekt prokazuje nejen výši nákladů, ale i souvislost jejich vynaložení s dosažením, zajištěním a udržením svých příjmů. Městský soud uvedl svůj právní názor, že pro možnost uplatnění tvorby rezervy je nutné ji zaúčtovat do účetního období, v němž si žalobce snižoval základ daně, přičemž takový výklad opřel o ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Rezervu není možné vytvořit jiným způsobem než jejím zaúčtováním. Oprávněnost tvorby rezervy za rok 2000 není možné

prokazovat dokumentem sestaveným v roce 2001. Pokud žalobce o tvorbě rezervy neúčtoval, nemohl zjištěný hospodářský výsledek za příslušné zdaňovací období odrážet tvorbu této rezervy.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (zmatečnost řízení před soudem, zatížení řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí – ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), důvodnost podané kasační stížnosti posoudil takto.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s právním názorem stěžovatele, že uvedeným postupem mu bylo upřeno právo uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku, a ztotožňuje se s právním názorem městského soudu.

Podle ust. § 3 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 2000, způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelné. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost rezerv a opravných položek.

Podle ust. § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, účetní jednotky inventarizací ověřují ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti.

Podle ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2000, účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle odst. 2 cit. ust., pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000, výdaji (náklady) podle odst. 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavce 8 a 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta vkladem společníka nebo člena družstva s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.

Stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že žádný právní předpis v rozhodné době (ust. § 3 zákona o rezervách) nestanovil povinnost zaúčtovat vytvořenou rezervu do příslušného účetního období, a proto mohlo být o této rezervě účtováno i v roce následujícím. Takový právní názor však nerespektuje povahu rezervy ani ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů o možnosti uplatnit takový výdaj jako výdaj daňově uznatelný.

Ačkoliv pozitivní právo nikde neobsahuje definici daňové rezervy, obecně se jedná o promítnutí budoucích skutečností, které teprve nastanou, do zdaňovacího období dřívějšího. Tvorba rezerv je přitom záležitostí evidenční (srov. např. Lexikon – daňové pojmy, Sagit

2001, str. 384). Rezerva je tak pouze evidenční operací, o níž je nutné účtovat, neboť právě toto zaúčtování takovou rezervu identifikuje (rezerva sama o sobě není žádnou inventarizací, ani neodráží žádné konkrétní skutečnosti, které by nastaly nezávisle na vůli daňového subjektu). Tím, že se taková rezerva (bez ohledu na to, zda účetní či daňová) do příslušného účetního období zaúčtuje, ji daňový subjekt vytvoří. Bez takového zaúčtování o žádné rezervě hovořit nelze, neboť není vůbec vytvořena.

Ve vedení účetnictví tvoří rezerva cizí zdroj, neboť představuje budoucí výdaj účetní jednotky (srov. Jaroslava Svobodová: Inventarizace, praktický průvodce, ANAG 2004, str. 99). Vytvoření rezervy v účetnictví tak pouze představuje účetní zápis, který se odrazí v rozvaze účetní jednotky, žádný reálný přesah však prozatím nemá. Až při inventarizaci rezervy z účetního hlediska se posuzuje, v jaké výši byla rezerva vytvořena, zda byla důvodná, a tato skutečnost se pak musí do dalšího účtování rezervy promítnout. Tato operace – inventarizace – je však až následnou operací, která musí vycházet již z prvotního kroku – tím je samotné vytvoření rezervy. Je tak patrné, že vytvoření rezervy se musí odrazit v příslušném účetním období, neboť vytvoření této rezervy je pouze na vůli účetní jednotky a samo o sobě je prozatím pouze účetní operací.

Zákon o daních z příjmů některé z rezerv umožňuje uplatnit jako náklad (výdaj), přičemž tyto rezervy upravuje zákon o rezervách. Z takové uplatněné rezervy se tak stává tzv. daňová rezerva, která nabývá jiné kvality – její výše nejenže vstupuje do účetnictví a tam se odrazí, ale je možné ji za zákonem splněných podmínek uplatnit jako daňově uznatelný výdaj podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Jak bylo shora uvedeno, i daňová rezerva je svou povahou rezervou – tedy především účetní operací, která je zcela na vůli daňového subjektu, jak a zda ji vytvoří. Vytvoření této rezervy se však musí promítnout v účetnictví, neboť se stále jedná pouze o účetní operaci. Charakter rezervy jako daňově uznatelného výdaje se nemůže lišit od obecného vymezení rezervy jako účetního zápisu, neboť takový charakter tato rezerva nemá a mít nemůže. Tuto skutečnost plně vymezovalo ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, které právě z tohoto důvodu vázalo možnost uplatnění daňové rezervy jako daňového výdaje na výsledek účetnictví. Jiným způsobem než účetním zápisem totiž daňovou rezervu vytvořit nelze, jak bylo shora uvedeno.

Argumentace stěžovatele, že výslovná povinnost zaúčtovat tvorbu rezervy jako výdaje byla stanovena až novelizací zákona o rezervách, tak není správná, neboť opomíjí charakter a povahu rezervy jako výdaje. I když tato povinnost nebyla v zákoně o rezervách či zákoně o daních z příjmů zakotvena explicitně v tom smyslu, že by právní předpis nařizoval zaúčtování této rezervy do příslušného účetního období, nic to nemění na shora uvedené skutečnosti, že jako daňově uznatelný výdaj se musí jednat o rezervu, která má svůj odraz v účetnictví (ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů), a že rezerva je účetním zápisem, který jako takový musí být zaúčtován do příslušného období. Zákon o daních z příjmů přitom v rozhodném období výslovně odkazoval na účetní úpravu (ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů), a tím rezervu jako daňově uznatelný výdaj dostatečně charakterizoval.

Proto při výkladu těchto ustanovení nedospěl Nejvyšší správní soud k názoru, že by byl možný výklad dvojí, a proto by pro žalobce měl být použit výklad příznivější (jak stěžovatel argumentoval v podané kasační stížnosti), neboť výklad těchto ustanovení je pouze jediný, shora uvedený.

Další námitka stěžovatele, že nemohl mít vědomí o rozsahu rezervy na opravu hmotného majetku před skončením zdaňovacího období (tedy zda některé z vozidel nebude

odcizeno či poškozeno před 31. 12. 2000), je nutné odmítnout, neboť směšuje dvě věci, které musí být posouzeny samostatně. Jak bylo shora uvedeno, samotná tvorba rezervy je účetní operací, přičemž rezerva vždy předpokládá určitý odhad daňového subjektu ohledně výdajů, které mu vzniknou v budoucnu. Takový odhad, kterým je vytvoření rezervy, však není zároveň inventarizací rezervy, neboť tyto kroky musí logicky na sebe navazovat (nejprve je nutné vytvořit rezervu a poté se její výše a odůvodněnost posuzuje na základě inventarizace). Až vytvořenou rezervu je možné tedy posuzovat z hlediska její odůvodněnosti a výše, proto daňový subjekt musí takovou rezervu vytvořit, aniž by pochopitelně mohl být jednoznačně přesvědčen o její výši. Tvorba rezervy je však vždy odhadem, který se následně (např. inventarizací) zpřesňuje a koriguje. Proto nelze tvorbu rezervy spojovat s její inventarizací, neboť se jedná o dvě činnosti, které na sebe časově navazují.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále argumentoval ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle něhož lze provést úpravu základu daně podle účetnictví, pokud jsou výdaje zahrnuté v nesprávné výši. Ani tato argumentace však není správná. Ačkoliv toto ustanovení obecně umožňuje uplatnit další skutečnosti, které dále konkrétně vymezuje, takovým postupem však nelze odstranit zcela zásadní postup daňového subjektu, kterým je nevytvoření rezervy v příslušném účetním období. Jak bylo shora několikrát uvedeno, tvorba rezervy je účetní operací a jako taková se musí v příslušném zdaňovacím období v účetnictví vytvořit. Pokud vytvořena není, o žádnou rezervu se jednat nemůže, neboť vůbec nevznikla. Vzhledem k charakteru rezervy o ní nemůže být účtováno v období jiném (ust. § 3 zákona o účetnictví), neboť rezerva není žádnou materiální položkou, ale účetním zápisem, o jehož vytvoření si sama rozhoduje účetní jednotka. Proto časová a věcná souvislost účtování o rezervě musí být vždy dodržena beze zbytku a rezervu jako účetní zápis je nutné promítnout do příslušného účetního období, za něž byla vytvořena a jehož účetnictví (účetní závěrku) samozřejmě také v rozvaze ovlivňuje.

Ze všech těchto skutečností Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl bez jednání (ust. § 109 odst. 1, § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy ve věci úspěšnému žalovanému tyto náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu