



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F., spol. s r. o.** zastoupeného JUDr. Josefem Sedláčkem, advokátem se sídlem Starobranská 4, Šumperk, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 6. 2006, č. j. 22 Ca 512/2004 - 37,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Josefa Sedláčka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 9. 2004, č. j. 11992/120/2004. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Zábřehu ze dne 23. 7. 2004, č. j. 46007/04/400920/6271.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí tak, že napadený rozsudek je nezákonný.

Krajský soud se totiž neztotožnil s názorem stěžovatele, že ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů nepřipouští souběh

tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období. K tomu stěžovatel namítá, že podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se za výdaje považují také rezervy a opravné položky, kterými se podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb. rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravu hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy. V daném případě žalobce tvořil rezervu na opravu kanceláří s tím, že předpokládaný termín zahájení opravy byl stanoven na duben 2004. Tato oprava byla nicméně zahájena již v roce 2003 a došlo tak k rozporu s ustanovením § 3 odst. 2 a § 7 odst. 4, 7 zákona č. 593/1992 Sb. Stěžovatel dospívá k závěru, že počínaje rokem 1998 zákonná úprava neumožňuje, aby byl do počtu let rozhodných pro účely výpočtu rezervy zahrnut též rok zahájení opravy. V tomto případě byla rezerva na opravu tvořena ve zdaňovacím období roku 2002, oprava byla prokazatelně zahájena v roce 2003 a tento rok proto již nemohl být zahrnut do počtu zdaňovacích období rozhodných pro výpočet rezervy. Ve skutečnosti tedy byla předmětná rezerva tvořena pouze jedno zdaňovací období (rok 2002), což je v rozporu s ustanovením § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že pokud tvořil druhou polovinu rezervy v roce 2003, ve kterém oproti původnímu plánu již byla zahájena předmětná oprava, nedostal se do rozporu s ustanovením § 3 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., protože tvorba rezervy byla v účetnictví řádně a prokazatelně zachycena. Zbývajíc část vytvořené rezervy ve výši 105 299,26 Kč nebyla zaúčtována proto, že k tomu nebyl dán žádný důvod, jelikož byla použita na dokončení opravy v roce 2004. Žalobce se domnívá, že zákonná úprava nebrání, aby byla zahájena i taková oprava, na kterou se rezerva tvoří dříve, v daném případě ve zdaňovacím období předcházejícím předpokládanému zdaňovacímu období. Opačný výklad by vedl k tomu, že by se daňový subjekt, který zahájil opravu z objektivních důvodů dříve, dostal do nerovného postavení s tím, který by tak učinil později.

Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu předmětného správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ke stížnostním námitkám zjistil, že usnesením valné hromady žalobce ze dne 15. 10. 2002 byl schválen plán oprav kanceláře a zároveň byla schválena tvorba rezerv na tento účel. Celková částka měla činit 327 000 Kč a k provedení těchto oprav mělo dojít v roce 2004.

Dalším usnesením valné hromady ze dne 16. 1. 2003 bylo rozhodnuto o tom, že předmětná oprava bude zahájena již v roce 2003.

V daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2003 žalobce uvedl rezervu na opravy hmotného majetku uplatněnou ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 593/1992 Sb. ve výši 163 500 Kč.

Se žalobcem bylo zahájeno vytýkácí řízení, zakončené vydáním shora citovaného platebního výměru Finančním úřadem v Zábřehu, kterým byla stěžovateli stanovena celková daňová povinnost ve výši 38 000 Kč.

Odvolání proti tomuto výměru zamítl stěžovatel označeným rozhodnutím ze dne 30. 9. 2004, odůvodněným prakticky shodným způsobem jako shora popsáná kasační stížnost.

Krajský soud v Ostravě napadeným rozsudkem toto rozhodnutí stěžovatele zrušil jako nezákonné, když především uvedl, že podmínky oprávněnosti tvorby rezervy na opravu

hmotného majetku, která je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů [24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb.], jsou stanoveny v ustanovení § 7 zákona č. 593/1992 Sb. Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že odst. 4 cit. ustanovení nepřipouští souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období, jelikož ze skutečnosti, že do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy, nelze dovodit, že je vyloučeno, aby v případě, kdy daňový subjekt potřebuje zahájit opravu dříve, než původně předpokládal, nemohl dokončit tvorbu rezervy a současně začít rezervu čerpat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. nezákonnost napadeného rozsudku, když i ze shora provedené rekapitulace projednávané věci je dostatečně patrné, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech případu, nýbrž výhradně o její právní posouzení. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrné, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace zákonných ustanovení.

V projednávané věci je nutno vycházet z ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož daňově uznatelnými výdaji (náklady) jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem je v daném případě zákon č. 593/992 Sb., který za rezervy – mimo jiné – označuje též rezervu na opravu hmotného majetku (§ 2 odst. 1).

Podle ustanovení § 7 tohoto zákona v rozhodném znění platilo:

„(1) Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří

a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),

...

(4) Výše rezervy na opravy hmotného majetku se 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 zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu

výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

(5) Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

(6) 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) Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

(8) Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zatříděného

- a) ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období*
- b) ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období*
- c) ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období*
- d) v 5. odpisové skupině 10 zdaňovacích období*

vymezených v zákoně o daních z příjmů a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podává daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.“

Podle ustanovení § 4 odst. 1, 2 stejného zákona dále platilo, že výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv; rezervy se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Přitom se však „rezervy nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.“

Z uvedeného lze dovodit následující. Především, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce byl oprávněn vytvářet rezervy na opravy hmotného majetku, spočívající v předmětných opravách kanceláří. Rovněž jako bezproblémový se jeví postup žalobce, kterým v říjnu 2002 schválil plán oprav a tvorbu rezerv na tento účel. Doba tvorby rezervy byla stanovena na dvě zdaňovací období – na roky 2002 a 2003. Sporným se tak jeví teprve následný krok, spočívající v dřívějším zahájení oprav, k čemuž došlo již v roce 2003. V tom stěžovatel spatřoval protizákonnost.

Klíčovým se v tomto směru jeví dikce citovaného ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., podle něhož se do počtu zdaňovacích období nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Z této dikce stěžovatel dovozuje, že rok 2003, kdy došlo k zahájení oprav, do zdaňovacích období relevantních z hlediska tvorby rezerv nemohl být zahrnut a došlo tak k situaci, že rezerva byla vytvořena pouze jedno zdaňovací období (rok 2002), což je však ve zjevném rozporu s odst. 7 stejného ustanovení. Tuto argumentaci stěžovatel doplňuje tím, že tak nelze činit počínaje rokem 1998.

Stěžovatel tedy odkazuje na novelizaci zákona č. 593/1992 Sb., provedenou zákonem č. 211/1997 Sb. s účinností od 1. 1. 1998, jelikož před touto novelizací podle tehdejšího

ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb. platilo, že „výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivých věcí hmotného majetku určených k opravě a na základě rozpočtu nákladů na jejich opravu“, tzn. zákon neobsahoval žádná omezení ve sledovaném směru. Jak vyplývá z návrhu této zákonné novely (Poslanecká sněmovna, 1997, II. volební období, tisk č. 148, in: <http://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t014800.htm>), cílem navrhované úpravy bylo „zabránit spekulativnímu odkládání daňové povinnosti ve vazbě na stále klesající sazbu daně z příjmů. Nadále tak zákon stanoví podstatně přísnější podmínky pro tvorbu rezervy na opravu majetku poplatníků, zejména se jednoznačně vymezuje doba tvorby rezervy a podmínky, kdy musí dojít k čerpání prostředků a v případě jejich nevyužití se vymezuje okamžik rozpuštění rezervy. Zůstává zachován princip rovnoměrnějšího a pro poplatníky výhodnějšího způsobu zahrnování výdajů na opravy do daňových výdajů, než jaký stanoví zákon o daních z příjmů, kde se daňově účinným výdajem stávají až výdaje vynaložené na provedenou opravu. Navrhovaná úprava zároveň zamezí tvorbě rezervy s cílem jejího zrušení do zdaňovacího období výhodného pro spekulujícího poplatníka (v období tvorby snižuje daňový základ, při zrušení rezervy sníží daňovou ztrátu) a jednak maximální tvorbě rezervy v relativně krátkém časovém období a jejímu "dotváření" v minimálních částkách v delším časovém horizontu. Poplatníci budou nadále nuceni důsledně rozlišovat jednotlivé opravy podle jejich charakteru, tyto finančně odděleně specifikovat, čímž se zamezí tvorbě jedné rezervy na opravy různého charakteru prováděné v dlouhých časových úsecích.“

Na základě výše uvedeného lze učinit následující závěry.

Především je třeba mít na zřeteli skutečnost, že vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak také se snaží o určitou daňovou optimalizaci. Tuto skutečnost zákonná úprava plně respektuje. Je však otázkou, zda zákonnou dikci, podle níž se do počtu zdaňovacích období nezahrnuje to období, kdy dojde k zahájení opravy, je třeba vykládat natolik restriktivním způsobem (jak činí stěžovatel), či naopak způsobem, k němuž dospěl krajský soud.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že argumentace stěžovatele se opírá o gramatickou dikci citovaného ustanovení a dále o historický výklad, poukazující na novelizaci provedenou zákonem č. 211/1997 Sb. Jak však plyne z citované důvodové zprávy k této novele, jejím smyslem bylo zamezení spekulativního odkládání daňové povinnosti, nikoliv vyloučení případu, k němuž došlo v projednávané věci, tzn. dřívějšího provedení opravy hmotného majetku oproti opravě původně plánované. Lze tak přisvědčit krajskému soudu v tom směru, že 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. Zde je třeba vidět, že tyto případy zjevně neodporují zamýšlenému účelu novelizace provedené zákonem č. 211/1997 Sb. a naopak jejich apriorní vyloučení by mohlo vést ke zcela zbytečným administrativním zásahům do hospodářských aktivit daňových subjektů, neodůvodnitelných ani fiskálními zájmy státu. 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 změni priority svojí nejbližší činnosti a s ohledem na to se vyjeví nutnost dřívější opravy určitého hmotného majetku. Považovat takové jednání za daňově zapovězené (z hlediska plánované tvorby rezerv) by bylo zjevně nerozumné a v tomto směru lze přisvědčit i tvrzení žalobce v tom směru, že výklad

stěžovatele nutně vede k závěru, že daňový subjekt, který zahájil opravu dříve, se dostává do principiálně nevýhodnějšího postavení ve srovnání s takovým, který tak učinil později.

Lze tak uzavřít, že výklad provedený krajským soudem nelze považovat za protizákonný, neboť odpovídá běžně používaným výkladovým metodám. Jakkoliv tedy samotná gramatická dikce rozebíraného zákonného ustanovení může napovídat i tomu způsobu výkladu, který zvolil stěžovatel, je nutno s ohledem na účel tohoto ustanovení a s přihlédnutím k historickému výkladu upřednostnit výklad provedený krajským soudem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2 400 Kč. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 300 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 456 Kč. Ustanovenému zástupci se tedy přiznávají náhrady nákladů v celkové výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 13. června 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu