



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **Československá obchodní banka, a.s.**, se sídlem Praha 5, Radlická 333/150, IČ: 00001350, zast. JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Pobřežní 648/1a, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.5.2010, č.j.: 6843/10-1200-107876

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání podané žalobcem proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) o vyměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008. V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že žalobce se včas podaným odvoláním domáhá změny rozhodnutí, kterým mu byla vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob na základě daňového přiznání, a to tak, že jeho daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 se zvyšuje o částku 128.842.198,00 Kč na 4.301.440.308,00 Kč. K odvolání bylo přiloženo řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 včetně příloh, které bylo doručeno správci daně dne 30.7.2009 a ve kterém byla na řádku 10 uvedena částka - 440.923.107,00 Kč, na řádku 70 částka 2.473.324.045,00 Kč, na řádku 170 částka 6.333.841.246,00 Kč a na řádku 220 částka - 4.301.440.308,00 Kč. Jako důvod odvolání uvedl žalobce nesprávné zahrnutí výnosů, které souvisí s rozpuštěním opravné položky k pohledávce za družstvem

UNIMAX, výrobní družstvo stavební (nyní UNIMAX, družstvo, v likvidaci), IČ: 00407356, (dále jen „družstvo UNIMAX“) v celkové výši 128.842.198,00 Kč do základu daně z příjmů právnických osob v roce 2008. Žalobce v průběhu roku 2008 zjistil, že evidoval v účetnictví zákonnou opravnou položku v celkové výši 128.842.198,00 Kč neoprávněně, a proto ji zrušil ve prospěch výnosového účtu. Tato zákonná opravná položka byla dle žalobce evidována k úvěrové pohledávce, která z právního pohledu zanikla v roce 1993 na základě smlouvy o vzájemném vypořádání uzavřené mezi žalobcem jakožto věřitelem a družstvem UNIMAX jakožto dlužníkem dne 29.3.1993 (dále jen „Smlouva“). Protože opravná položka měla být rozpuštěna v souladu s § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) v roce 1993, a měla tedy zvýšit základ daně v roce 1993, podal žalobce dne 30.1.2009 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.1993 do 31.12.1993. Dle žalobce ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) neumožňuje odchýlit se od zásady věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, a to ani v případě, že je v souladu s účetními předpisy účtováno o určité skutečnosti do jiného období, než se kterým tato skutečnost věcně a časově souvisí. Položka účtovaná do pozdějšího období než do období, s nímž věcně a časově souvisí, musí být dle žalobce pro účely daně z příjmů vždy zohledněna v tom období, s nímž věcně a časově souvisí, a naopak v období, do něhož byla účtována, pro účely daně z příjmů být zohledněna nemůže. Výjimku tvoří pouze nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy. Dne 21.10.2009 bylo správci daně doručeno doplnění odvolání, ve kterém se žalobce dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 6/2009 - 74 ze dne 9.7.2009.

Dne 1.4.2010 bylo odvolacímu orgánu doručeno podání žalobce, ze kterého vyplývá, že žalobce zjistil nové skutečnosti týkající se rozpuštění opravné položky. Šlo o zjištění, že žalobce v roce 1993 omylem zaúčtoval pohledávku za společností UNIGREECE A.E., se sídlem ve Skopelu v Řecku (dále jen „společnost UNIGREECE A.E.“), ke které přiřadil původní opravnou položku vytvořenou k pohledávce za družstvem UNIMAX. Dle žalobce se ve skutečnosti nejednalo o pohledávku za společností UNIGREECE A.E., ale o majetkovou účast v této společnosti.

Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl, že dne 29.3.1993 uzavřel žalobce Smlouvu, na základě které družstvo UNIMAX převedlo veškerá práva ke 100 % akcií řecké akciové společnosti Hotelový a turistický podnik Gioldassis a syn (v době převodu společnost UNIGREECE A.E.) se sídlem ve Skopelu, Řecko, na žalobce. Žalobce na základě Smlouvy přejal nesplacenou část závazku družstva UNIMAX vůči panu I. G., zavázal se podat návrh na výmaz zástavního práva vzniklého zástavní smlouvou ze dne 14.1.1992 ke 3 letadlům Z-50LS imatrikulačních značek OK - WRI, OK - WRJ, OK - WRK a zástavního práva vzniklého zástavní smlouvou ze dne 29.5.1991 ke dvěma letadlům AN - 2 imatrikulačních značek OK - VHD a OK - VHJ, a vzdal se zástavního práva k zámku Branná, okres Šumperk. Proti předání výše uvedených akcií měl žalobce na základě Smlouvy předat družstvu UNIMAX prohlášení, ve kterém potvrdí uspokojení svých pohledávek v celkové výši 5.818.294,79 DEM, 27.158.561,55 Kč a 4.623,13 USD.

Dne 30.1.2009 bylo správci daně doručeno dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.1993 do 31.12.1993, ve kterém byla na řádku 10 uvedena částka - 10.849.612.096,00 Kč, na řádku 70 částka 11.221.148.264,00 Kč, na řádku 170 částka 242.693.970,00 Kč a na řádku 220 částka 128.842.198,00 Kč (dále jen „Dodatečné daňové přiznání“).

Dne 1.4.2009 vydal správce daně rozhodnutí č.j. 122350/09/001515105725, kterým řízení ve věci Dodatečného daňového přiznání pro zmeškání zákonné lhůty ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) zastavil.

Dne 30.6.2009 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 (dále též „Daňové přiznání“), ve kterém byla na řádku 10 uvedena částka - 440.923.107,00 Kč, na řádku 70 částka 2.473.324.045,00 Kč, na řádku 170 částka 6.204.999.048,00 Kč a na řádku 220 částka - 4.172.598.110,00 Kč.

Zamítnutí žalobcova odvolání odůvodnil odvolací orgán tím, že dne 1.11.1993 byla na vrub účtu 97424010 zaúčtována částka 27.158.561,55 Kč s textem DELETED POSTINGS SUMMARY, dne 4.11.1993 částka 136.937,11 Kč s textem 24/UNIMAX-PREVOD Z USD a částka 101.546.698,90 Kč s textem 24/UNIMAX-PREVOD Z DEM. Dne 1.1.1994 byla ve prospěch účtu 97424010 zaúčtována částka 128.842.197,56 Kč s textem 199410280104. Dne 30.11.1995 byla ve prospěch účtu 98213900 zaúčtována částka 238.666.800,00 Kč s textem ZOP-REZERVY a dne 29.12.1995 částka 53.575.777,99 Kč s textem PŘEVOD ZR Z 98581010. Tyto dvě částky pak byly rozděleny na menší částky a měly být dne 15.1.1996 převedeny ve prospěch různých účtů. Částka ve výši 128.842.197,56 Kč měla být převedena ve prospěch účtu 98213941, čemuž napovídá text popisující tuto částku, který zní PŘEVOD NA 98213941. Ve prospěch účtu 98213941 B-SM- ODKUP.OB.POHL. byla částka 128.842.197,56 Kč zaúčtována dne 1.11.1996 s textem DELETED POSTINGS SUMMARY. Dne 22.11.1999 byla částka 128.842.197,56 Kč zaúčtována ve prospěch účtu 20175901 UNIGREECE A.S. Dne 30.12.2008 byla na vrub účtu 20175901 UNIGREECE A.S. (analytický účet 24941714) a ve prospěch analytického účtu 75440113 zaúčtována částka 128.842.197,56 Kč s textem ROZP.NATVOŘ.OPR.POL. Doklady o tvorbě zákonné opravné položky ve výši 128.842.197,56 Kč nemá žalobce k dispozici. První účetní záznam o zákonné opravné položce v této výši je z 15.1.1996, kdy nebylo ještě patrné, k jaké pohledávce se tato opravná položka vztahuje. Od 22.11.1999 pak byla zákonná opravná položka přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.S., o které žalobce tvrdí, že nejde o pohledávku, ale o majetkovou účast. Protože nejsou k dispozici inventurní soupisy z let před rokem 2002, nelze zjistit, z jakých důvodů byla opravná položka přiřazena právě k neexistující pohledávce za společností UNIGREECE A.S. Z výše uvedených účetních zápisů je zřejmé, že se zákonná opravná položka ve výši 128.842.197,56 Kč poprvé objevila jako samostatná položka dne 15.1.1996 na účtu 98213900 a od 22.11.1999 byla zaúčtována až do jejího rozpuštění na účtu 20175901 s tím, že byla vedena jako opravná položka k pohledávce za společností UNIGREECE A.S., tedy nikoliv za společností UNIGREECE A.E., ve které měl žalobce majetkovou účast na základě ujednání uvedených ve Smlouvě. Z předložených důkazních prostředků lze tedy pouze usuzovat, že od 15.1.1996 existovala zákonná opravná položka ve výši pohledávky za družstvem UNIMAX k 1.1.1994, která byla dne 22.11.1999 přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.S., a která byla dne 30.12.2008 rozpuštěna do výnosů. Souvislost mezi pohledávkou za družstvem UNIMAX a zákonnou opravnou položkou lze dovodit pouze ze skutečnosti, že byla dne 15.1.1996 vyčleněna identická částka z celkové sumy zákonných opravných položek zaúčtovaných na účtu 98213900. Z výše uvedených důvodů odvolací orgán nepovažuje vztah mezi zákonnou opravnou položkou a pohledávkou za družstvem UNIMAX za prokázaný.

Následně odvolací orgán citoval relevantní právní úpravu, a sice § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 2 věta první a druhá zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 10

zákona o daních z příjmů, § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Z těchto právních předpisů dle odvolacího orgánu plyne, že:

- pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zákon o účetnictví nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem,
- pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů,
- účetní jednotky mohou účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, i v účetním období, v němž zjistily tyto skutečnosti,
- ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně se použije vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška č. 501/2002 Sb.“),
- základem daně je rozdíl, o který příjmy (výnosy) převyšují výdaje (náklady),
- musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) v daném zdaňovacím období,
- do základu daně se nezahrnují příjmy (výnosy), které nejsou předmětem daně, a příjmy (výnosy) osvobozené od daně,
- základ daně se upravuje podle § 23 odst. 3 a násl. zákona o daních z příjmů.

Odvolací orgán konstatoval, že zákonná opravná položka ve výši 128.842.197,56 Kč byla rozpuštěna do výnosů v roce 2008, a proto se stala součástí výsledku hospodaření tohoto roku. Zákonná opravná položka byla rozpuštěna do výnosů, protože žalobce v roce 2008 zjistil, že tato zákonná opravná položka nemá opodstatnění. Takovýto postup účetní předpisy připouštějí. K výnosu z této rozpuštěné opravné položky nelze přiřadit žádné související náklady, a proto nelze zajistit věcnou a časovou souvislost tohoto výnosu s jakýmkoliv nákladem v jakémkoliv zdaňovacím období. Jelikož výnos z rozpuštění zákonné opravné položky není příjmem (výnosem) ve smyslu § 18 nebo § 19 zákona o daních z příjmů a jelikož ustanovení § 23 odst. 2 a výše neumožňuje snížit výsledek hospodaření o výnos vzniklý rozpuštěním zákonné opravné položky, je výnos vzniklý rozpuštěním opravné položky součástí základu daně z příjmů právnických za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 88/2008 - 65 ze dne 5.11.2008 vyplývá, že o náklad lze snížit výsledek hospodaření i v dřívějším zdaňovacím období, než ve kterém byl tento náklad zaúčtován, za podmínky, že se váže k tomuto zdaňovacímu období. Takovýto postup výslovně umožňuje § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 6/2009 - 74 ze dne 9.7.2009 vyplývá, že o částku rozpuštěné účetní rezervy lze upravit výsledek hospodaření, i když nebyl o tuto částku v roce tvorby účetní rezervy zvýšen výsledek hospodaření. Tento závěr sice nekoresponduje s doslovným zněním § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů, ale ze smyslu tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů lze takovýto závěr dovodit. Je tedy zřejmé, že v obou případech řešených Nejvyšším správním soudem lze úpravy hospodářského výsledku opřít o ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. V případě výnosu vzniklého rozpuštěním zákonné opravné položky to možné není. Ve světle výše uvedených důvodů dospěl odvolací orgán k závěru, že žalobce postupoval správně, když v daňovém přiznání doručeném správci daně dně 30.6.2009 nesnížil základ daně z příjmů právnických osob o částku 128.842.198,00 Kč.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (poznámka soudu: původním žalovaným bylo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které však ke dni 1.1.2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, takže od uvedeného data je v souladu s § 69 s.ř.s. žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství). V žalobě nejprve popsal průběh daňového řízení, jež předcházelo vydání napadeného rozhodnutí. Mj. uvedl, že dne 30.6.2009 doručil správci daně Daňové přiznání, ve kterém vykázal daňovou ztrátu ve výši 4.172.598.110,- Kč. Na základě tohoto Daňového přiznání byla žalobci postupem podle § 46 odst. 5 ZSDP vyměřena za rozhodné zdaňovací období daňová ztráta ve výši vykázané v Daňovém přiznání. Po podání Daňového přiznání však žalobce zjistil, že při stanovení základu daně v Daňovém přiznání nesprávně posoudil výnosy ve výši 128.842.198 Kč související s rozpuštěním opravné položky k pohledávce za družstvem UNIMAX (nyní UNIMAX, družstvo, v likvidaci), IČO 00407356. Žalobce po zvážení všech relevantních skutečností a analýze platné právní úpravy uzavřel, že uvedené výnosy ve výši 128.842.198 Kč časově nesouvisejí s rokem 2008, v němž byly zaúčtovány, a proto by tyto výnosy měly být ze základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 vyňaty. Z výše uvedeného důvodu podal žalobce dne 30.07.2009 odvolání, kterým se domáhal změny rozhodnutí, kterým mu byla vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob na základě Daňového přiznání, a to tak, že daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 se zvyšuje o částku 128.842.198 Kč na částku 4.301.440.308 Kč. V odvolání uvedl, že zjistil, že v roce 2008 evidoval zákonnou opravnou položku ve výši 128.842.198 Kč ve svém účetnictví neoprávněně, neboť pohledávka, ke které byla tato zákonná opravná položka vytvořena, právně zanikla v roce 1993 na základě smlouvy o vzájemném vypořádání, na jejímž základě byly uspokojeny pohledávky žalobce vůči družstvu UNIMAX výměnou za získání majetkového podílu v řecké společnosti UNIGREECE A.E. Žalobce v rámci odvolacího řízení dále uvedl, že v roce 1993 namísto majetkové účasti ve společnosti UNIGREECE A.E., kterou na základě dohody získal jako uspokojení svých pohledávek za družstvem UNIMAX, nesprávně zaúčtoval pohledávku za společností UNIGREECE A.E. K této pohledávce, která byla evidována v účetnictví, ale která právně neexistovala, následně přiřadil opravnou položku. Vzhledem k § 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění platném pro zdaňovací období roku 1993, podle kterého se rezervy zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny, měla být tato opravná položka (tehdy rezerva) zrušena v roce 1993 a měla tedy zvýšit základ daně v roce 1993. Na podporu tohoto tvrzení žalobce v odvolání uvedl argumenty vyplývající z výkladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterých je zohlednění výnosu, který věcně a časově souvisí s rokem 1993, v základu daně za zdaňovací období roku 2008 v rozporu se zásadou věcné a časové souvislosti uvedené v tomto ustanovení zákona o daních z příjmů. Žalovaný však odvolání žalobce napadeným rozhodnutím zamítl.

Žalovaný dle mínění žalobce porušil § 50 odst. 6 ZSDP, když odvolání žalobce napadeným rozhodnutím zamítl. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce v tom, že žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval § 23 zákona o daních z příjmů a že nesprávně provedl hodnocení důkazů.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně 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 dalších odstavců § 23. Pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření stanoveného podle českých účetních

předpisů. Účetní předpisy, konkrétně § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, obecně ukládají účetním jednotkám účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí. Pokud však není možné tuto zásadu dodržet, mohou účetní jednotky účtovat i v účetním období, v němž uvedené skutečnosti zjistily. Zásadu účtování do období, s nímž daná skutečnost věcně a časově souvisí, není obecně možné dodržet např. v případě, kdy nové skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví za určité účetní období, účetní jednotka zjistí až v okamžiku, kdy účetní závěrka za toto období již byla schválena (§ 17 odst. 4 zákona o účetnictví). Ustanovení § 23 odst. 1 ani jiné ustanovení zákona o daních z příjmů na rozdíl od účetních předpisů neumožňuje se od zásady věcné a časové souvislosti odchýlit, a to ani v případě, že je ať již v souladu nebo v rozporu s účetními předpisy účtováno o určité skutečnosti do jiného období, než se kterým tato skutečnost věcně a časově souvisí. Pouze v případě nevýznamných a pravidelně se opakujících daňových výdajů popř. příjmů, které podle platných účetních předpisů není nutno časově rozlišovat, je akceptováno jejich daňové zohlednění v období, v němž byly zaúčtovány (Pokyn Ministerstva financí D-300, k § 23, bod I). To znamená, že položka nákladu nebo výnosů účtovaná do pozdějšího období než do období, s nímž věcně a časově souvisí, musí být pro účely daně z příjmů vždy zohledněna v tom období, s nímž věcně a časově souvisí. Naopak v období, do něhož byla účtována, pro účely daně z příjmů být zohledněna nemůže. Opačný postup by byl v rozporu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Povinnost striktně dodržovat zásadu věcné a časové souvislosti byla mimo jiné judikována Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 7 Afs 88/2008 - 65 ze dne 5. 11. 2008. K obecným otázkám způsobu stanovení základu daně s ohledem na časovou souvislost nákladů a výnosů se Nejvyšší správní soud dále vyslovil v rozsudku č.j. 7 Afs 6/2009 - 74 ze dne 9.7.2009.

Zákon o daních z příjmů v otázce uplatnění principu věcné a časové souvislosti nikterak nerozlišuje mezi náklady a výnosy. Je tedy zřejmé, že nejen náklady, ale i výnosy by měly být pro účely daně z příjmů zohledněny výlučně v období, s nímž věcně a časově souvisejí. Pokud jsou výnosy zaúčtovány do období, s nímž věcně a časově nesouvisejí, nemohou v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů v tomto období vstupovat do základu daně. Vzhledem k výše uvedenému je ponechání výnosu ze zrušení zákonné opravné položky, pro jejíž existenci pominuly důvody v roce 1993, v základu daně roku 2008 v přímém rozporu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v něm uvedenou zásadou věcné a časové souvislosti. Přestože výše uvedenou argumentaci k výkladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v něm obsažené zásadě věcné a časové souvislosti žalobce uváděl již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, žalovaný se s touto argumentací nikterak nevypořádal, ač k tomu byl podle § 50 odst. 7 ZSDP povinen. Žalovaný pouze citoval vybraná ustanovení zákona o daních z příjmů a poté uzavřel, že „...výnos z rozpuštění opravné položky součástí základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, protože výnos z rozpuštění opravné položky není výnosem ve smyslu ustanovení § 18 nebo § 19 zákona o daních z příjmů a protože ustanovení § 23 odst. 2 a výše neumožňuje snížit výsledek hospodaření o výnos vzniklý rozpuštěním zákonné opravné položky...“ Závěry žalovaného však ve světle výkladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů neobstojí. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavírá, že § 23 odst. 2 a výše neumožňuje snížit výsledek hospodaření o výnos vzniklý rozpuštěním zákonné opravné položky a že v případě výnosu vzniklého rozpuštěním opravné položky není možné úpravu výsledku hospodaření opřít o ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, zcela přehlíží zásadu věcné a časové souvislosti uvedenou v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak ji ve svých dřívějších rozhodnutích judikoval Nejvyšší správní soud.

Argumentace vyplývající z tvrzení žalovaného, že úpravu výsledku hospodaření o položku nákladu nebo výnosu, který - ať již v souladu nebo v rozporu s účetními předpisy - byl účtován do jiného období, než se kterým tento výnos nebo náklad věcně a časově souvisí, nelze opřít o ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů, je dle žalobce zároveň účelová. Je totiž prokazatelné, že finanční úřady v praxi zcela běžně při daňové kontrole určitého období posuzují náklady zaúčtované v tomto období, které podle názoru finančního úřadu věcně a časově souvisejí s jiným obdobím, jako daňově neuznatelné náklady kontrolovaného období, a to právě s poukazem na porušení zásady věcné a časové souvislosti. Přitom zákon o daních z příjmů neobsahuje žádné speciální ustanovení, podle kterého by náklady věcně a časově související s jiným obdobím, než ve kterém jsou zaúčtovány a zohledněny ve výsledku hospodaření, byly v roce zaúčtování bez dalšího daňově neuznatelné. Je tedy evidentní, že v případě nákladů finanční úřady ze zákona o daních z příjmů striktně dovozují povinnost zachovávat princip věcné a časové souvislosti, a vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů ohledně daňového režimu těchto nákladů neobsahuje v § 23, § 24 ani v § 25 žádné speciální ustanovení, je zřejmé, že finanční úřady tuto povinnost dovozují z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobci nejsou známa žádná soudní rozhodnutí, která by tento způsob interpretace § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů považovala za nezákonný. Žalobce v této souvislosti rovněž poznamenal, že ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů nerozlišuje v otázce uplatnění principu věcné a časové souvislosti žádným způsobem mezi náklady a výnosy. Pokud je tedy ve správní praxi uplatňován výklad, že náklad zaúčtovaný v jiném období, než se kterým věcně a časově souvisí, nelze s odkazem na princip věcné a časové souvislosti považovat za daňově uznatelný náklad v období jeho zaúčtování, nejsou zde žádné racionální důvody, proč by stejným způsobem nemělo být postupováno i v případě výnosů.

Vzhledem k tomu, že správci daně striktně uplatňují zásadu věcné a časové souvislosti u nákladů, tedy v situaci, kdy úprava výsledku hospodaření provedená na tomto základě je zpravidla v neprospěch poplatníka, považuje žalobce za účelové tvrzení žalovaného, že obdobný postup v případě výnosů, tj. úprava výsledku hospodaření o výnosy věcně a časově související s jiným obdobím (což by bylo v předmětné věci ve prospěch žalobce) možný není.

Žalobce má za to, že závěr žalovaného, že § 23 zákona o daních z příjmů neumožňuje provést úpravu výsledku hospodaření o výnos věcně a časově související s jiným zdaňovacím obdobím, je založen též na nesprávném výkladu pojmu „věcná a časová souvislost nákladů a výnosů“. Žalovaný jako jeden z argumentů v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že k výnosu z rozpuštění opravné položky nelze přiřadit žádné související náklady, a proto nelze zajistit věcnou a časovou souvislost tohoto výnosu s jakýmkoliv nákladem v jakémkoliv zdaňovacím období. Z tohoto tvrzení vyplývá, že žalovaný interpretuje pojem věcná a časová souvislost nákladů a výnosů nesprávným způsobem, neboť mylně vychází z toho, že § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rámci principu věcné a časové souvislosti předpokládá přiřazování nákladů výnosům či naopak. Tak tomu ale není. Princip věcné a časové souvislosti vyžaduje, aby konkrétní náklad nebo výnos byl zohledněn v tom období, s nímž věcně a časově souvisí, tj. v němž byl daný náklad vynaložen, resp. v němž byl daný výnos realizován. Tento princip naproti tomu nevyžaduje, aby bylo uplatnění nákladu vázáno na období, v němž byl realizován související příjem nebo naopak aby uplatnění výnosu bylo vázáno na období, v němž byl vynaložen související náklad. V případě opačného výkladu by bylo uplatnění principu věcné a časové souvislosti značně omezeno, neboť by nebylo možné náklady, k nimž nelze přiřadit žádný výnos, a výnosy, k nimž nelze přiřadit žádný náklad, zařadit do žádného období; v důsledku toho by takové položky vůbec nemohly být zohledněny v základu daně.

Výklad, podle něhož by věcná a časová souvislost nákladů a výnosů měla být poměřována vzhledem k období a nikoliv vůči sobě navzájem, dle žalobce podporuje i znění § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, který zásadu věcné a časové souvislosti stanoví pro oblast účetnictví tak, že „...účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí...“ Vzhledem k tomu, že princip věcné a časové souvislosti obsažený v účetních předpisech je v souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů zároveň obecným východiskem i pro účely stanovení základu daně z příjmů u osob, které vedou účetnictví, bylo by nelogické vykládat tento princip pro účely účetnictví a pro účely daně z příjmů odlišně.

Výklad, podle něhož by věcná a časová souvislost nákladů a výnosů měla i pro daňové účely být poměřována vzhledem k období a nikoliv vůči sobě navzájem, podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (žalobce na tomto místě odkázal na rozsudky jmenovaného soudu ze dne 25.11.2009 č.j. 7 Afs 20/2009 – 59 a ze dne 17.4.2007 č.j. 8 Afs 9/2006 – 79).

Tvrzení žalovaného, podle kterého nelze zajistit věcnou a časovou souvislost výnosu z rozpuštění opravné položky s jakýmkoliv nákladem v jakémkoliv zdaňovacím období, je podle žalobce ve světle výše uvedeného nesprávné. Pokud by žalovaný princip věcné a časové souvislosti zakotvený v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyložil správně, musel by dojít k závěru, že výnos z rozpuštění opravné položky (před rokem 1995 rezervy) věcně a časově souvisí se zdaňovacím obdobím, v němž zanikla pohledávka, ke které byla opravná položka přiřazena, tedy s rokem 1993. Vzhledem ke znění § 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění platném pro zdaňovací období roku 1993, měla být rezerva zrušena ve prospěch výnosů v tom zdaňovacím období, v němž pominuly důvody, pro které byla rezerva vytvořena. Mezi tyto důvody nesporně patří i zánik pohledávky (např. splněním), a to bez ohledu na to, kdy bylo o tomto výnosu účtováno a zda toto účtování bylo či nebylo v souladu s účetními předpisy. Žalobce připouští, že v roce 1993 a v následujících letech porušil tehdy platné účetní a daňové předpisy, když opravnou položku (tehdy rezervu) v tomto roce nezrušil ve prospěch zdanitelných výnosů v návaznosti na zánik pohledávky a namísto toho opravnou položku v roce 1999 přiřadil k neexistující pohledávce, o které chybně účtoval namísto majetkové účasti (podílu). Skutečnost, že jednání žalobce v roce 1993 a v následujících letech nebylo finančními orgány zpochybněno a že daňová povinnost nebyla zjištěna ve správné výši, však nemůže mít dopady do daně z příjmů v roce 2008. Ke zdaňovacímu období roku 2008 neměl předmětný výnos z daňového hlediska žádnou vazbu, protože s ním ani věcně, ani časově nesouvisel. Pouze došlo k opravě nesprávnosti v účetnictví žalobce v návaznosti na zjištění této nesprávnosti. Pokud výnos z rozpuštění opravné položky věcně a časově souvisel s rokem 1993, a podléhal tudíž zdanění v rámci základu daně za zdaňovací období roku 1993, nemůže stejná částka zároveň spadat do základu daně v roce 2008. Opačný výklad je neudržitelný, neboť by ve svém důsledku mohl vést ke dvojímu zdanění téhož příjmu. Žalobce na tomto místě dodal, že v návaznosti na zjištění, že opravná položka je evidována neoprávněně a že měla být rozpuštěna do daňových výnosů v roce 1993, podal dne 30.1.2009 podle § 41 odst. 4 ZSDP dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993, ve kterém zvýšil základ daně o částku odpovídající výnosu z rozpuštění opravné položky. Řízení zahájené tímto podáním však bylo správcem daně s poukazem na uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP zastaveno.

Žalobce dále vytýká žalovanému nesprávné hodnocení důkazů. V rámci této námítky poukázal na to, že žalovaný vydal dne 11.02.2010 výzvu č.j. 2023/10 - 1200 - 107876, jejímž prostřednictvím vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků. Na základě žalobcem

předložených důkazních prostředků žalovaný uzavřel, že první účetní záznam o opravné položce ve výši 128.842.197,56 Kč je z 15.1.1996, kdy nebylo ještě patrné, k jaké pohledávce se opravná položka vztahuje, a že od 22.11.1999 byla zákonná opravná položka přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.S. (nikoliv za společností UNIGREECE A.E., ve které získal žalobce majetkovou účast na základě dohody s družstvem UNIMAX). Žalovaný v napadeném rozhodnutí nicméně připustil, že od 15.1.1996 existovala zákonná opravná položka ve výši pohledávky za družstvem UNIMAX, která byla dne 22.11.1999 přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.S., a která byla v roce 2008 rozpuštěna do výnosů. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že po zvážení veškerých předložených důkazních prostředků nepovažuje vztah mezi zákonnou opravnou položkou a pohledávkou (žalobce) za družstvem UNIMAX za prokázaný, žalobce je však toho názoru, že žalovaný nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, jak mu ukládá § 2 odst. 3 ZSDP. Žalobce již nemá k dispozici doklad o tvorbě zákonné opravné položky v letech 1991 až 1993, tj. v období existence pohledávky za družstvem UNIMAX, protože lhůta, po kterou byl pro účely daně z příjmů povinen tento doklad uchovávat, již uplynula. Žalovanému však byla předložena celá řada důkazních prostředků, které dohromady vytvářejí řetězec nepřímých důkazů o tom, že opravná položka ve výši 128.842.197,56 Kč v roce 1993 existovala, že byla vytvořena právě k pohledávce ve výši 128.842.197,56 Kč za družstvem UNIMAX, že tato pohledávka byla v účetnictví žalobce nesprávně nahrazena neexistující pohledávkou za společností UNIGREECE A.E. (namísto majetkové účasti v UNIGREECE A.E.) a že předmětná opravná položka byla k této neexistující, avšak v účetnictví žalobce evidované pohledávce přiřazena namísto toho, aby byla v návaznosti na zánik pohledávky za družstvem UNIMAX rozpuštěna do zdanitelných výnosů.

V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu může v daňovém řízení k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Takový řetězec nepřímých důkazů žalobce správci daně v řízení nabídl. Správce daně a žalovaný však zhodnotili jednotlivé předložené důkazní prostředky pouze samostatně a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný kupříkladu jako jeden z důvodů, o které opírá svůj závěr ohledně neprokázanosti vztahu mezi opravnou položkou a pohledávkou za družstvem UNIMAX, uvádí, že opravná položka byla v roce 1996 přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.S., a nikoliv za společností UNIGREECE A.E. K tomu žalobce uvádí, že společnost UNIGREECE měla právní formu A.E. (celý název v řeckém jazyce zní „Anonimi Eteria“), což je obdoba české akciové společnosti (A.S.). Pokud tedy žalobce ve svém informačním systému uvedl jako název dlužníka UNIGREECE A.S., namísto UNIGREECE A.E., nelze z této skutečnosti vyvozovat, že by se jednalo o dvě odlišné společnosti, jak to učinil žalovaný. Právě naopak, jedná se označení jednoho a téhož subjektu, pouze s použitím českého ekvivalentu zkratky právní formy. Žalobce ve svém účetnictví evidoval pohledávku pouze za jedním subjektem s názvem UNIGREECE, a to za společností založenou podle řeckého práva s názvem UNIGREECE A.E. (v informačním systému žalobce byl tento subjekt uveden jako UNIGREECE A.S.).

Pohledávka za družstvem UNIMAX činila ke dni svého zániku celkem 128.842.197,56 Kč a opravná položka, kterou žalobce evidoval ve stejné výši prokazatelně minimálně od roku 1996 (což uznal v napadeném rozhodnutí i žalovaný), činila přesně tutéž částku. Lze považovat za krajně nepravděpodobné, že by v účetnictví žalobce mohla existovat ještě jiná pohledávka v naprosto stejné výši, ke které by předmětná opravná položka mohla být vytvořena. Navíc je prokazatelné, že žalobce ve svém účetnictví nesprávně evidoval neexistující pohledávku, ke které opravnou položku nesprávně přiřadil. Touto neexistující

pohledávkou byla pohledávka za UNIGREECE A.E. (v informačním systému žalobce označena jako UNIGREECE A.S.), neboť na základě smlouvy o vzájemném vypořádání uzavřené v roce 1993 získal žalobce v této společnosti majetkovou účast a nikoliv pohledávku. Z důkazních prostředků předložených žalobcem vyplývá, že opravná položka byla minimálně od svého přiřazení k neexistující pohledávce v roce 1999 evidována neoprávněně, a mělo tedy dojít k jejímu rozpuštění do zdanitelných výnosů žalobce, neboť nesplňovala zákonné předpoklady pro svou existenci. Z této skutečnosti lze dovodit, že do zdanitelných výnosů žalobce se tedy mělo promítnout rozpuštění opravné položky nejpozději v roce 1999 a nikoliv v roce 2008, kdy došlo pouze k opravě nesprávnosti v účetnictví žalobce.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že vykládá ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů jinak než žalobce, a proto se může na první pohled zdát, že se nevypořádal s argumentací žalobce. Ve skutečnosti žalovaný svým výkladem ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyvrací žalobcův výklad tohoto ustanovení.

Z § 3 odst. 1 zákona o účetnictví dle žalovaného vyplývá, že skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, musí být zaúčtovány do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, pokud lze tuto zásadu dodržet, kdežto z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že je nezbytné, aby při stanovení základu daně daného zdaňovacího období byly přiřazeny k výnosům odpovídající náklady. Pokyn Ministerstva financí D-300 pouze upřesňuje, že u nevýznamných a pravidelně se opakujících položek není třeba provádět časové rozlišení (jde o termín vycházející z účetních předpisů). Z těchto závěrů vycházel žalovaný i v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách se rezervy zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Toto ustanovení stanoví, jak měl žalobce v roce 1993 postupovat v případě, že pominuly důvody, pro které byly rezervy vytvořeny - jeho povinností bylo rezervy zrušit ve prospěch výnosů. Jak má postupovat daňový subjekt v případě, že tak neučinil, pak stanoví § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. V tomto případě byl žalobce povinen zaúčtovat zrušení rezervy v období, kdy své pochybení zjistil, tedy v roce 2008.

Ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP ukládá žalovanému, aby se řídil zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, tedy nikoliv praxí finančních úřadů. Nicméně žalovaný nezjistil, že by z případů, které řešil Nejvyšší správní soud a které žalobce uvedl v žalobě, vyplývaly nějaké závěry použitelné pro tento případ.

Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů říká, že základ daně z příjmů právnických osob tvoří kladný rozdíl mezi příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených) a výdaji (náklady), které spolu v daném zdaňovacím období věcně a časově souvisí, který se dále upravuje podle dalších odstavců § 23 zákona o daních z příjmů. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (§ 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů) a z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví pak říká, že účetní jednotky mohou účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, nejen do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, ale i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti, tedy i v období, kdy byly opraveny chyby účtování v předcházejících účetních obdobích.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále uvedl, že § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Stanoveno jinak je v dalších odstavcích § 18 zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů pak říká, co je výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, co pro daňové účely nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Příjmy jsou tedy až na v zákoně vyjmenované výjimky vždy předmětem daně z příjmů, kdežto výdaje (náklady) se do základu daně, až na výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nikdy, zahrnují v prokázané výši. Pokud jsou příjmy nebo výdaje (náklady) v souladu s účetními předpisy zaúčtovány v určitém období, je nezbytné v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů zjistit, zda tyto výnosy a náklady spolu věcně a časově souvisí. Pokud nikoliv, upraví se o ně základ daně tak, aby k daňovým výnosům byly přiřazeny odpovídající daňové výdaje (náklady). Pokud existují daňové příjmy, resp. daňové výdaje (náklady), ke kterým nelze přiřadit konkrétní daňové výdaje (náklady), resp. daňové příjmy, vychází se při stanovení základu daně z toho, jak byly zachyceny v účetnictví.

Zákonná opravná položka ve výši 128.842.197,56 Kč byla rozpuštěna do výnosů v roce 2008, a proto se stala součástí výsledku hospodaření tohoto roku. Zákonná opravná položka byla rozpuštěna do výnosů, protože žalobce v roce 2008 zjistil, že tato zákonná opravná položka nemá opodstatnění. Takovýto postup účetní předpisy připouštějí. K výnosu z této rozpuštěné opravné položky nelze přiřadit žádné související náklady, a proto nelze zajistit věcnou a časovou souvislost tohoto výnosu s jakýmkoliv nákladem v jakémkoliv zdaňovacím období. Jelikož výnos z rozpuštění zákonné opravné položky není příjmem (výnosem) ve smyslu ustanovení § 18 nebo § 19 zákona o daních z příjmů a jelikož § 23 odst. 2 a odstavce následující neumožňují snížit výsledek hospodaření o výnos vzniklý rozpuštěním zákonné opravné položky, je výnos vzniklý rozpuštěním opravné položky součástí základu daně žalobce z příjmů právnických za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008.

Závěry, které žalobce vyvozuje z rozsudků Nejvyššího správního soudu, jsou dle názoru žalovaného nesprávné. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 88/2008 ze dne 5.11.2008 vyplývá, že lze snížit základ daně o částku, která splňuje podmínky uvedené v ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů. V případě výnosu vzniklého ze zrušení zákonné opravné položky však nelze v zákoně o daních z příjmů pro postup navržený žalobcem nalézt odpovídající ustanovení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 6/2009 ze dne 9.7.2009 vyplývá, že správce nemůže na základě svého rozhodnutí zvyšovat základ daně poplatníka o částku, která není zahrnuta ve výsledku hospodaření a která se vztahuje k výdajům (nákladům), které nelze uznat pro daňové účely za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce však netvrdí, že by se výnos z rozpuštěné opravné položky vztahoval k tvorbě účetní opravné položky. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 18/2009 ze dne 26.10.2009 vyplývá, že některé náklady nemusí být časově rozlišovány. V tomto případě však vůbec nejde o problematiku časového rozlišování nákladů nebo výnosů podle účetních předpisů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 203/2006 ze dne 8.8.2007 vyplývá, že prostřednictvím dohadných položek lze příjmy nebo výdaje zaúčtovat do období, do kterého patří, i když daňový subjekt nemá k dispozici účetní doklad. O takto zaúčtované příjmy a výdaje se neupravuje hospodářský výsledek, jak vyplývá i z komentáře k § 23 zákona o daních z příjmů (bod 2.) v pokynu D-300. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn.

8 Afs 9/2006 ze dne 17.4.2007 vyplývá, že podle zákona o daních z příjmů lze některé výdaje uplatnit pouze v určitém zdaňovacím období. V zákoně o daních z příjmů však chybí ustanovení, které by umožňovalo zdanit konkrétní příjem pouze v určitém zdaňovacím období. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 20/2009 ze dne 25.11.2009 pak vyplývá, že některé výdaje mohou být zahrnuty do základu daně i před tím, než bude dosaženo příjmů, které se k těmto výdajům vztahují.

K žalobní námitce stran nesprávného hodnocení důkazů žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce na str. 9 žaloby přiznává, že nemá k dispozici doklad o tvorbě opravné položky (tehdy rezervy) v letech 1991 až 1993. Žalovaný k tomu dodává, že žalobce nemá k dispozici ani inventurní soupisy z období před rokem 2002. V účetnictví žalobce bylo pouze zjištěno, že dne 30.11.1995 byla ve prospěch účtu 98213900 zaúčtována částka 238.666.800,00 Kč s textem ZOP-REZERVY a dne 29.12.1995 částka 53.575.777,99 Kč s textem PREVOD ZR Z 98581010. Tyto dvě částky pak byly rozděleny na menší částky a měly být dne 15.1.1996 převedeny ve prospěch různých účtů. Částka ve výši 128.842.197,56 Kč měla být převedena ve prospěch účtu 98213941, čemuž napovídá text popisující tuto částku, který zní: PŘEVOD NA 98213941. Ve prospěch účtu 98213941 B-SM-ODKUP.OB.POHL. byla částka 128.842.197,56 Kč zaúčtována dne 1.11.1996 s textem DELETED POSTINGS SUMMARY. Teprve dne 22.11.1999 byla částka 128.842.197,56 Kč zaúčtována ve prospěch účtu 20175901 UNIGREECE A.S. To znamená, že se v roce 1996 z jakýchsi dvou částek zaúčtovaných na účtu 98213900 oddělila částka ve výši 128.842.197,56 Kč. Žalobce správně uvádí, že k prokázání určitých skutečností může postačovat řetězec nepřímých důkazů. V tomto případě ovšem existují řetězce dva - jeden řetězec začíná v roce 1993 a končí v roce 1994 a další začíná v roce 1996 a končí v roce 2008. Spojení mezi těmito řetězci chybí.

Co se týká názvu společnosti UNIGREECE A.S., či UNIGREECE A.E., chtěl žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze nepřímo zdůraznit, že před rokem 2008 v podstatě nikdo nevěděl, k čemu opravnou položku přiřadit, což konečně potvrzuje celé důkazní řízení. Pokud jde o možnost několikerého výskytu částky 128.842.197,56 Kč v účetnictví, žalovaný odkazuje na mail ze 17.3.2010, ze kterého vyplývá, že částka byla vyčleněna z částek 238.666.800,00 Kč a 53.575.777,99 Kč. Protože neexistují inventurní soupisy k 31.12.1995, není zřejmé, zda částka 128.842.197,56 Kč byla opravdu obsažena v částkách 238.666.800 Kč a 53.575.777,59 Kč.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce konstatoval, že žalovaný teprve na straně 7 napadeného rozhodnutí uvedl důvody pro svůj závěr o nemožnosti přiřazení souvisejících nákladů k výnosu vzniklému z rozpuštění zákonné opravné položky a nemožnosti snížení výsledku hospodaření o výnos z rozpuštění zákonné opravné položky na základě § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a dále se pokusil vyložit, proč by závěry zaujaté Nejvyšším správním soudem ve výše uvedených rozsudcích neměly být aplikovatelné na případ žalobce. Žalobce dále uvedl, že postupoval v souladu s § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Přestože v roce 1993 zanikly v důsledku smlouvy o vzájemném vypořádání podepsané dne 29.3.1993 s družstvem UNIMAX pohledávky žalobce za tímto družstvem a žalobce zároveň získal majetkovou účast (podíl) ve společnosti UNIGREECE A.E., nedopatřením nezrušil opravnou položku vytvořenou k těmto pohledávkám ve výši 128.842.198,56 Kč. Když při prodeji své majetkové účasti v roce 2008 tuto skutečnost zjistil, zrušil opravnou položku v uvedené výši ve prospěch výnosů.

Žalobce následně v replice označil způsob, jakým žalovaný interpretuje § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, za zavádějící. Podle žalovaného lze totiž věcnou a časovou souvislost výnosů zjistit jen v případě, že k danému výnosu lze přiřadit konkrétní související náklad a naopak, věcná a časová souvislost nákladů je zjistitelná jen v případě, že k danému nákladu lze přiřadit konkrétní související výnos. Pokud není takové přiřazení možné, vstupuje podle žalovaného předmětný výnos nebo náklad do základu daně v tom zdaňovacím období, ve kterém byl zaúčtován. Tato interpretace nemá dle žalobce v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů žádnou oporu. Zjišťování věcné a časové souvislosti se totiž neděje ve vzájemném poměru nákladů a výnosů, ale vždy u jednotlivých nákladů nebo výnosů ve vztahu k určitému období. Princip věcné a časové souvislosti vyžaduje, aby konkrétní náklad nebo výnos byl zohledněn v tom období, s nímž věcně a časově souvisí, tj. v němž byl daný náklad vynaložen, resp. v němž byl daný výnos realizován. Z tohoto důvodu pak určitý výnos a k němu přiřaditelný konkrétní náklad jsou pro účely stanovení základu daně z příjmů zahrnuty v jednom a tomtéž zdaňovacím období. Toto je však pouze důsledek principu věcné a časové souvislosti, nikoliv princip jako takový. Proto i v případě, kdy ke konkrétnímu nákladu či výnosu není přímo přiřaditelný související výnos resp. náklad, nelze princip věcné a časové souvislosti pominout a vycházet v rozporu se zákonem o daních z příjmů pouze z účetního zachycení. Výklad, podle něhož by věcná a časová souvislost nákladů a výnosů měla být poměřována vzhledem k období a nikoliv vůči sobě navzájem, podporuje i znění § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Také z gramatického výkladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že toto ustanovení vůbec nepředpokládá, že by u některých výnosů nebo nákladů nebylo možné zjistit jejich časovou a věcnou souvislost s žádným zdaňovacím obdobím. Naproti tomu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví předpokládá výslovně, že při účtování není vždy možné provést zaúčtování relevantních skutečností v období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí. Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak pro účely stanovení základu daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích představuje určitý korektiv, neboť striktně setrvává na dodržení zásady věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s určitým zdaňovacím obdobím. Pokud je tedy určitá skutečnost (tzn. náklad nebo výnos) zjištěna a zaúčtována v účetním období, s nímž časově a věcně nesouvisí, je třeba podle § 23 zákona o daních z příjmů pro účely stanovení základu daně o tuto skutečnost (tzn. náklad nebo výnos) upravit hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví. Žalobce na tomto místě opětovně poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 7 Afs 6/2009 - 74 ze dne 9.7.2009 uvedl, že „...správce daně...musí však vzít v úvahu stejné tak období, v němž byla částka deklarovaná jako zákonná rezerva neoprávněně daňově uplatněna...“. Nejvyšší správní soud tak v daném případě uzavřel, že zůstatek opravné položky vytvořené původně v roce 1994 nesprávně nemohl správce daně doměřit do výnosů kontrolovaného období roku 2003, v němž tuto skutečnost zjistil. Dle názoru žalobce tak Nejvyšší správní soud formuloval princip časové souvislosti výnosů z nesprávně tvořených opravných položek, a to tak, že u těchto výnosů je dána časová souvislost s obdobím, kdy nesprávný účetní postup daňového subjektu zkreslil hospodářský výsledek a u něhož tak daň neodpovídala skutečné výši.

S ohledem na výše uvedené je dle žalobce zcela bez významu konstatování žalovaného, že § 23 odst. 2 a následujících zákona o daních z příjmů „neumožňují snížit výsledek hospodaření o výnos vzniklý rozpuštěním zákonné opravné položky.“ V případě žalobce bylo totiž třeba snížit hospodářský výsledek (zvýšit ztrátu) pro účely výpočtu základu daně z příjmů za rok 2008 o výnos z rozpuštění opravné položky ve výši 128.842.197,56 Kč na základě aplikace zásady věcné a časové souvislosti zakotvené přímo v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Co se týče hodnocení důkazů, žalovaný dle mínění žalobce zjevně přehlíží zcela jasnou spojitost mezi výší pohledávky zaúčtované v roce 1993 za družstvem UNIMAX a výší zákonné opravné položky k pohledávce za společností UNIGREECE A.E., kterou žalobce evidoval prokazatelně přinejmenším od roku 1996. Výše zaúčtované pohledávky za družstvem UNIMAX a výše zaúčtované opravné položky činily shodně 128.842.197,56 Kč. Není tedy pravdou, že by existovaly dva nepropojitelné řetězce nepřímých důkazů. Možnost, že by mohla v účetnictví žalobce existovat ještě jiná pohledávka v naprosto stejné výši, ke které by předmětná opravná položka mohla být vytvořena, lze objektivně považovat za krajně nepravděpodobnou. Mezi žalobcem a žalovaným přitom není sporu o tom, že žalobce ve svém účetnictví přiřadil opravnou položku k neexistující pohledávce za společností UNIGREECE A.E. (v informačním systému žalobce označena jako UNIGREECE A.S.), kterou tak žalobce evidoval nesprávně. Žalobce nesouhlasí s poznámkou žalovaného ve vztahu k užití českého firemního dodatku k názvu společnosti UNIGREECE v informačním systému žalobce. Použití českého firemního dodatku namísto řeckého firemního dodatku nemohlo z důvodů rozvedených v žalobě způsobit žádné nesrovnalosti zásadního charakteru a jednalo se pouze o formalitu. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí z této formality dovozuje, že výše uvedená zákonná opravná položka nemohla být přiřazena k pohledávce za společností UNIGREECE A.E.

Ve sdělení ze dne 27.4.2012 upozornil žalovaný na to, že žalobce dne 6.9.2010 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, ve kterém již neuplatnil na ř. 162 položku snižující základ ve výši 128.842.198,00 Kč, která je předmětem žaloby. Na základě výše uvedeného podání byla žalobci vyměřena ke dni 30.09.2010 daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 4.163.439.949,00 Kč. Vzhledem k této skutečnosti žalovaný považuje další řízení o žalobě za bezpředmětné.

Na sdělení žalovaného ze dne 27.4.2012 reagoval žalobce podáním ze dne 18.5.2012, v němž uvedl, že na žalobě nadále trvá. Dále konstatoval, že při podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2008 dne 6.9.2010 postupoval zcela v souladu s příslušnými ustanoveními ZSDP (§ 41 odst. 1 a 4). Daňový subjekt musel poměřovat výši daně, která by byla stanovena při zohlednění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání, s poslední známou daňovou povinností. Podle poslední věty § 41 odst. 1 ZSDP byla poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně. Jestliže tedy žalobce 16.8.2010 zjistil důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, byl zároveň povinen respektovat správcem daně pravomocně stanovenou poslední známou daňovou povinnost, a to přesto, že rozhodnutí o takto stanovené daňové povinnosti již předtím napadl žalobou ve správním soudnictví. Proto žalobce nemohl jako z poslední známé daňové povinnosti vycházet z částky daňové ztráty, která by byla stanovena po vyloučení částky 128.842.198 Kč ze základu daně na ř. 162. Žalobce se domnívá, že účelem institutu dodatečného daňového přiznání nebylo a není negovat výsledek řízení, v rámci něhož byla daň vyměřena nebo doměřena v jiné výši než podle daňového přiznání. Pokud žalovaný implikuje, že žalobce měl podat předmětné dodatečné daňové přiznání s tím, že by na ř. 162 vyloučil ze základu daně částku 128.842.198 Kč, pak se žalobce domnívá, že by se jednalo o postup nesprávný a patrně i nezákonný.

Ustanovení § 41 ZSDP dle žalobce nijak nevylučovalo podání dodatečného daňového přiznání v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu o stanovení daně za předmětné zdaňovací období, ani nijak v souvislosti s řízením před správním soudem nemodifikovalo lhůtu pro jeho podání. Naproti tomu zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,

obsahuje v § 141 odst. 6 zvláštní úpravu běhu lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání pro takový případ.

Žalobce pro úplnost poznamenal, že zejména pro finanční instituce je zcela běžné, že ve vztahu ke každému zdaňovacímu období podávají i několik dodatečných daňových přiznání, neboť s ohledem na velmi vysoký počet transakcí v každém zdaňovacím období je přirozené, že i po podání řádného daňového přiznání jsou zjišťovány důvody pro úpravu základu daně, resp. daňové povinnosti.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2008, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2008, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 23 odst. 2 písm. a) věta první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2008, pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.

Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Podle § 3 odst. 1 věta první zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31.12.2011, účetní jednotky účtují podvojnými zápisy 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 § 5 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31.12.1993, z rezerv, které vytvářejí banky, se pro účely zjištění základu daně z příjmů uznává tvorba rezerv, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to

a) rezervy na pohledávky z úvěrů, které jsou po sjednané lhůtě splatnosti, ve výši 10 % z průměrného stavu těchto pohledávek za zdaňovací období,

b) rezervy na pohledávky z úvěrů se sjednanou lhůtou splatnosti delší než jeden rok, s výjimkou pohledávek uvedených v písmenu a), ve výši 2 % z průměrného stavu těchto pohledávek za zdaňovací období,

c) rezervy na poskytnuté záruky ve výši 2 % z průměrného stavu těchto závazků ve zdaňovacím období.

Podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31.12.1993, se výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, musí přednostně uhradit z těchto rezerv;

rezervy se zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

Podle § 5 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31.12.2008, jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů) mohou banky vytvářet ve zdaňovacím období

- a) opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů,
- b) rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry poskytnuté bankami.

Podle § 5 odst. 8 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31.12.2008, se opravná položka podle odstavce 1 písm. a) zruší, pokud pominou důvody pro její existenci, nebo pokud pohledávka, k níž byla vytvořena, byla promlčena. Opravnou položku banka použije ke krytí ztrát z odpisu nebo postoupení pohledávky. Rezerva podle odstavce 1 písm. b) slouží ke krytí ztrát souvisejících s realizací poskytnutých bankovních záruk za úvěry.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud předně uvádí, že nepřisvědčil žalobní námitce, v níž je žalovanému vytýkáno, že se v rozporu s § 50 odst. 7 ZSDP nevypořádal s odvolací argumentací žalobce ohledně výkladu klíčového ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný se neztotožnil s výkladem předmětného ustanovení, který zastává žalobce, a považuje tento výklad za nesprávný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí lze seznat, jakým způsobem předmětné ustanovení vykládá sám žalovaný, a je z něj patrné, na základě jakých důvodů žalovaný neakceptoval žalobcovu snahu o navýšení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 o částku 128.842.198 Kč představující výnos z rozpuštěné opravné položky k účetně evidované pohledávce za družstvem UNIMAX.

Námitku žalobce, že žalovaný v souzené věci nesprávně vyložil a aplikoval ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, soud rovněž neshledal opodstatněnou.

Žalobce v rámci své žalobní argumentace opakovaně poukazuje na § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z něj plynoucí zásadu věcné a časové souvislosti daňově relevantních skutečností (příjmů, výdajů) s příslušným zdaňovacím obdobím, na níž staví svou konstrukci o nutnosti zohlednění částky 128.842.198 Kč, představující výnos z rozpuštěné opravné položky, při stanovení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1993, se kterým dle žalobce tento výnos časově a věcně souvisí. Soud ve shodě s názorem žalovaného považuje tuto konstrukci za mylnou. Zásadní pochybení žalobce spočívá v nepravdivosti jeho tvrzení, že výnos z rozpuštění předmětné opravné položky (dříve rezervy) časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím roku 1993. V souzené věci není mezi stranami sporu o tom, že k rozpuštění předmětné opravné položky došlo v roce 2008, kdy žalobce údajně zjistil, že tuto opravnou položku ve svém účetnictví eviduje neoprávněně. Výnos ze zrušení opravné položky tedy žalobce nepochybně realizoval v roce 2008, a to na základě vlastního jednání spočívajícího právě v rozpuštění (slovy zákona zrušení) této opravné položky. Z toho plyne, že daný výnos má nepochybně časovou vazbu ke zdaňovacímu období roku 2008, a nikoliv k roku 1993.

V roce 1993 mělo dle tvrzení žalobce dojít v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách ke zrušení vytvořené rezervy, nicméně, což je dle názoru soudu podstatné, nestalo se tak. K daňově významné skutečnosti spočívající v realizaci výnosu ze zrušení předmětné opravné

položky (dříve rezervy) došlo, ať již z jakýchkoliv důvodů, až v roce 2008, a již proto je třeba výnos ze zrušení této opravné položky zahrnout do základu daně za zdaňovací období roku 2008, se kterým tento výnos časově i věcně souvisí. Jinak řečeno, datum vytvoření předmětné rezervy, který navíc žalobce předloženými důkazy neprokázal (k hodnocení důkazů viz níže), ani to, kdy mělo dojít ke zrušení této rezervy, pokud by žalobce postupoval v souladu se zákonem, nejsou okamžiky, jež by měly jakoukoliv časovou souvislost s výnosem ze zrušení opravné položky, který žalobce prokazatelně realizoval až v roce 2008.

Z data, kdy banka vytvořila rezervu na pohledávku z úvěrů, není možné nijak usuzovat na to, zda vůbec a kdy nastane skutečnost předvídaná v § 4 odst. 1 zákona o rezervách, tj. zda a kdy pominou důvody, pro které byla rezerva vytvořena, což je dle zákona důvodem zrušení rezervy ve prospěch výnosů. Z toho je zřejmé, že mezi datem vytvoření rezervy a jejím následným zrušením ve prospěch výnosů žádná časová souvislost není. I podle slov samotného žalobce v projednávané věci nedošlo ke zrušení předmětné rezervy ve zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byla rezerva vytvořena (žalobce tvrdí, že důvody pro vytvoření předmětné rezervy pominuly již v roce 1993, kdy pohledávka žalobce vůči družstvu UNIMAX zanikla). Zdaňovací období, kdy měla být vytvořena rezerva v souladu se zákonem zrušena ve prospěch výnosů, protože pominuly důvody, pro které byla vytvořena, rovněž nemá žádnou časovou souvislost s okamžikem, kdy si žalobce své pochybení konečně uvědomil a kdy předmětnou rezervu (v té době již opravnou položku) skutečně zrušil. Lze shrnout, že výnos ve výši 128.842.198 Kč, který žalobce realizoval v důsledku zrušení předmětné opravné položky, z časového hlediska nijak nesouvisí s (neprokázaným) datem vytvoření rezervy k pohledávce žalobce za družstvem UNIMAX, ani s okamžikem, kdy podle práva mělo dojít (avšak ve skutečnosti nedošlo) ke zrušení této rezervy. Tento výnos však úzce souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2008, kdy jej žalobce v důsledku zrušení opravné položky realizoval. Proto bylo zcela na místě zohlednit jej při stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2008. Tento postup je ostatně v souladu s požadavkem samotného žalobce, podle kterého by výnosy měly být pro účely daně z příjmů zohledněny výlučně v období, s nímž věcně a časově souvisejí.

Soud nesdílí žalobcův názor o účelovosti postupu žalovaného, který žalobce odvíjí od toho, že finanční úřady z § 23 odst. 1 v praxi striktně dovozují povinnost zachovávat princip věcné a časové souvislosti, jde-li o posouzení daňové uznatelnosti nákladů. Z výše uvedeného vyplývá, že v souzené věci k porušení tohoto principu ze strany žalovaného nedošlo. Soud za účelový naopak pokládá postup žalobce, který v roce 2008 začal v odvolání usilovat o navýšení daňové ztráty z příjmů právnických osob, kterou předtím vykázal v Daňovém přiznání, o částku 128.842.198 Kč, a to s poukazem na své údajné pochybení při účtování opravné položky k pohledávce za družstvem UNIMAX, ke kterému mělo z jeho strany dojít v roce 1993, tedy před 15 lety! Žalobcovu snahu o „napravení“ tohoto pochybení podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993, které žalobce podal dne 30.1.2009, považuje soud za zcela alibistickou, neboť žalobci muselo být zřejmé, že vzhledem k evidentnímu uplynutí lhůt pro doměření daně musí správce daně řízení o takovém dodatečném daňovém přiznání bez dalšího zastavit. Argumentace žalobce, jejímž smyslem je obhájit vyloučení předmětné částky 128.842.198 Kč ze základu daně za rok 2008 s (nesprávným) poukazem na její časovou souvislost s rokem 1993, se za této situace nutně jeví jako snaha o zneužití vlastního pochybení ve svůj prospěch. Přijetí žalobcovy argumentace by vedlo k absurdní situaci, kdy by výnos v uvedené výši zůstal zcela nezdaněn, přičemž žalobce již není možné jakkoliv sankcionovat za porušení účetních a daňových předpisů, kterého se dopustil tím, že opravnou položku (tehdy rezervu) nezrušil ve

prospěch zdanitelných výnosů v době zániku pohledávky, tj. v době, kdy pominuly důvody, pro které byla tato rezerva vytvořena.

V souzené věci nedošlo k dvojímu zdanění téhož příjmu (zde výnosu) a ze závěrů, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil, ani tato možnost nevyplývá. Žalobce možnost dvojího zdanění téhož příjmu dovozuje ze své nesprávné konstrukce o časové a věcné souvislosti výnosu z rozpuštění opravné položky s rokem 1993. Jak již bylo soudem uvedeno shora, v roce 1993 žádný takový výnos žalobce nerealizoval, a proto tento výnos nemůže podléhat zdanění v rámci základu daně za zdaňovací období roku 1993. Částka ve výši 128.842.198 Kč byla do výnosů zúčtována v roce 2008, kdy žalobce tento výnos v důsledku zrušení opravné položky realizoval, a tvoří tak základ daně za rok 2008, s nímž časově a věcně souvisí.

Žalovaný vskutku v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že „K výnosu z této rozpuštěné opravné položky nelze přiřadit žádné související náklady, a proto nelze zjistit věcnou a časovou souvislost tohoto výnosu s jakýmkoliv nákladem v jakémkoliv zdaňovacím období.“ Z tohoto konstatování žalobce dedukuje, že žalovaný mylně vychází z toho, že § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rámci principu věcné a časové souvislosti předpokládá přiřazování nákladů k výnosům a naopak. Žádný takový závěr však napadené rozhodnutí neobsahuje. Výše zmíněné konstatování žalovaného je nutno vykládat pouze tak, že nebyla zjištěna časová souvislost výnosu realizovaného žalobcem z rozpuštěné opravné položky s jakýmkoliv nákladem, a proto zde nemůže být dána ani věcná a časová souvislost tohoto výnosu s určitým nákladem. Žalovaný nicméně správně přiřadil předmětný výnos ke zdaňovacímu období roku 2008, z čehož nutně pramení, že má za to, že daný výnos věcně a časově souvisí právě a pouze s tímto zdaňovacím obdobím. Tento postup žalovaného je plně v souladu s tím, jak princip věcné a časové souvislosti vykládá sám žalobce, který v žalobě výslovně požaduje, aby „konkrétní náklad nebo výnos byl zohledněn v tom období, s nímž věcně a časově souvisí, tj. v němž byl daný náklad vynaložen, resp. v němž byl daný výnos realizován.“ O tom, že daný výnos žalobce realizoval v roce 2008, není mezi stranami sporu.

Postup žalovaného spočívající v „přiřazení“ výnosu ze zrušené opravné položky ke zdaňovacímu období roku 2008 a zohlednění tohoto výnosu právě v uvedeném zdaňovacím období zároveň vyvrací opodstatněnost žalobcovy konstrukce, že při akceptaci stanoviska žalovaného by nebylo možné náklady, k nimž nelze přiřadit žádný výnos, a výnosy, k nimž nelze přiřadit žádný náklad, zařadit do žádného období, v důsledku čehož by takové položky vůbec nemohly být zohledněny v základu daně.

Žalovaný v projednávané věci neposuzoval věcnou a časovou souvislosti žalobcova výnosu ze zrušení předmětné opravné položky se žádným nákladem, a proto je irrelevantní žalobcův poukaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která má potvrzovat názor, že věcná a časová souvislost nákladů a výnosů by i pro daňové účely měla být poměřována vzhledem k období a nikoliv vůči sobě navzájem.

Dovolává-li se žalobce znění § 3 odst. 1 části věty před středníkem zákona o účetnictví, směřuje daňový a účetní pohled na danou věc, neboť předmětné ustanovení upravuje způsob účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a nikoliv způsob stanovení základu daně z příjmů. Samotné žalobcovo zjištění, že předmětnou opravnou položku eviduje v účetnictví neoprávněně a že tato opravná položka měla být zrušena v některém z předchozích zdaňovacích období, je z účetního, ale i z daňového hlediska bezvýznamné, pokud jde o správné zaúčtování výnosu ze zrušení opravné položky a jeho

zahrnutí do základu daně z příjmů. Faktem zůstává, že žalobce předmětnou opravnou položku dříve nezrušil; prokazatelně tak učinil až v roce 2008. Relevantní skutečnost, kterou je zrušení opravné položky a výnos takto realizovaný, tedy časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2008, ve kterém nastala. Proto je na místě nejen o této skutečnosti účtovat podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví ve zdaňovacím období roku 2008, ale též daný výnos podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnout do základu daně z příjmů za shodné zdaňovací období.

Výše uvedené lze shrnout tak, že z hlediska účetního i daňového je nutno za podstatnou skutečnost, která nastala ve zdaňovacím období roku 2008 a s tímto obdobím tak věcně a časově souvisí, považovat faktické zrušení předmětné opravné položky žalobcem, a nikoliv to, že žalobce *měl* podle zákona opravnou položku zrušit již dříve (což ale neučinil, a výnos ze zrušení opravné položky proto realizoval až v roce 2008). Jinými slovy řečeno, výnos ze zrušení předmětné opravné položky, který žalobce prokazatelně realizoval až v roce 2008, nikterak časově nesouvisí se zdaňovacím obdobím, kdy nastal právní důvod pro zrušení opravné položky, který tehdy žalobce, ať již z jakýchkoliv důvodů, pominul.

Žalobce poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 7 Afs 6/2009 - 74 ze dne 9.7.2009 uvedl, že „...*správce daně...musí však vzít v úvahu stejné tak období, v němž byla částka deklarovaná jako zákonná rezerva neoprávněně daňově uplatněna...*“ Tato citace je však vytržena z kontextu případu, který Nejvyšší správní soud v dané věci posuzoval a jenž se po skutkové i právní stránce významně odlišuje od nyní projednávané věci. V případě, k němuž se vztahuje zmíněný rozsudek, zákonná rezerva vůbec nevznikla, takže na částku, kterou si daňový subjekt uplatnil na vrub daňových nákladů, nebylo možno aplikovat § 4 odst. 1 zákona o rezervách týkající se rozpuštění rezerv. Žalobce naproti tomu netvrdí, že rezervu k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX vytvořil neoprávněně, ani nepopírá možnost aplikace § 4 odst. 1 zákona o rezervách (resp. § 5 odst. 8 téhož zákona ve znění účinném v roce 2008), podle kterého sám postupoval a předmětnou opravnou položku (dříve rezervu) zrušil.

Nedůvodnou shledal soud také námitku, v níž žalobce vytýká žalovanému nesprávné hodnocení důkazů. Soud nikterak nepopírá žalobcem zmiňovanou obecně platnou tezi, že k prokázání určitých skutečností může postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tvořící ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Žalobci však nelze přisvědčit v tom, že takový řetězec nepřímých důkazů správci daně v řízení předložil. Předně je nutno zdůraznit, že žalobce nepředložil naprosto žádný důkaz, jenž by prokazoval vytvoření rezervy k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX. Jediným listinným důkazem, z něhož lze – byť jen v omezeném rozsahu – dovodit určitou souvislost se skutkovými okolnostmi případu, tak jak je žalobce líčí, je Smlouva o vzájemném vypořádání uzavřená dne 29.3.1993 mezi žalobcem a družstvem UNIMAX. Podle této smlouvy mělo dojít uspokojení úvěrových pohledávek žalobce za družstvem UNIMAX, které jsou specifikovány v čl. III. smlouvy, a to způsobem uvedeným v čl. IV. smlouvy, tj. převedením vlastnických práv ke 100 % akcií řecké akciové společnosti UNIGREECE A.E. z družstva UNIMAX na žalobce. Že se tak skutečně stalo, žalobce sice tvrdí, ovšem ničím to neprokázal. Podle čl. V. smlouvy měl být o předání akcií sepsán protokol a žalobce měl proti předání akcií předat družstvu UNIMAX prohlášení, ve kterém potvrdí uspokojení svých pohledávek. Protokol o předání akcií ani zmíněné prohlášení žalobce správci daně nepředložil, a není tak ani prokázáno, že k uspokojení žalobcových pohledávek za družstvem UNIMAX skutečně došlo. Nutno podotknout, že Smlouva

o vzájemném vypořádání ze dne 29.3.1993 nedokládá vytvoření rezervy k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX, ani datum vytvoření takové rezervy.

Žalobce správci daně v odpovědi na jeho výzvu ze dne 11.2.2010 č.j. 2023/10-1200-107876 sdělil, že účetní doklady z roku 1993 ani inventurní soupisy za období 1993 – 2002 již nemá k dispozici. Tato skutečnost ovšem nemůže jít k tíži správce daně, neboť on není tím, kdo začal po 15 letech zpochybňovat oprávněnost účtování předmětné opravné položky a tvrdit, že tato opravná položka souvisí se zdaňovacím obdobím roku 1993.

Jedinými doklady, které kromě výše zmíněné Smlouvy o vzájemném vypořádání žalobce správci daně předložil za účelem prokázání svých tvrzení, jsou výpisy z účtů, které na sebe ovšem věcně ani časově nenavazují, a netvoří tak „logickou a uzavřenou soustavu na sebe navazujících nepřímých důkazů.“ Jejich časovou souslednost žalovaný podrobně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Popisy převáděných částek ve výpisech z účtů jsou z valné většiny velmi kusé a při absenci jiných podkladů z nich nelze nikterak dovodit, že převáděné částky jsou rezervou vytvořenou žalobcem k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX, popř. že se jedná o nesprávně evidovanou opravnou položku žalobce vytvořenou k neexistující pohledávce za společností UNIGREECE, A.E. To platí jak pro výpisy dokládající převody peněžních částek z nebo ve prospěch účtu 97424010, realizované v listopadu 1993 a 1.1.1994, tak pro výpisy dokládající převody částek 238.666.800,00 Kč a 53.575.777,99 Kč ve prospěch účtu 98213900, k nimž došlo v listopadu a prosinci roku 1995. Žalovaný v napadeném rozhodnutí právem poukázal na to, že první účetní záznam o zákonné opravné položce ve výši 128.842.197,56 Kč je až z 15.1.1996, přičemž z tohoto záznamu vůbec není patrné, k jaké pohledávce se tato opravná položka vztahuje, a dále na to, že zákonná opravná položka v této výši byla žalobcem přiřazena k (neexistující) pohledávce za společností UNIGREECE A.S., až dne 22.11.1999. Žalovaný má rovněž pravdu v tom, že s ohledem na neexistenci inventurních soupisů k 31.12.1995 není možné ověřit, zda částka 128.842.197,56 Kč odpovídající výši pohledávky žalobce za družstvem UNIMAX byla součástí částek 238.666.800,00 Kč a 53.575.777,99 Kč, které byly v listopadu a prosinci roku 1995 zaúčtovány ve prospěch účtu 98213900. Stejně tak nelze dovodit jakoukoliv souvislost těchto dvou částek (238.666.800,00 Kč a 53.575.777,99 Kč) s částkou 128.842.197,56 Kč odpovídající výši předmětné opravné položky, která byla následně z účtu 98213900 převedena ve prospěch účtu 98213941. Vzhledem k výše uvedenému není možné hovořit o uceleném řetězci nepřímých důkazů, ze kterých by byla patrná souvislost mezi žalobcovou úvěrovou pohledávkou za družstvem UNIMAX, resp. rezervou, kterou ve vztahu k této úvěrové pohledávce žalobce (neznámo kdy) vytvořil, a zákonnou opravnou položkou ve výši 128.842.197,56 Kč, kterou žalobce až v roce 1999 přiřadil k (údajně neexistující) pohledávce za společností UNIGREECE A.S.

Soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že jedinou souvislost mezi žalobcovou úvěrovou pohledávkou za družstvem UNIMAX a zákonnou opravnou položkou ve výši 128.842.197,56 Kč, kterou žalobce zrušil v roce 2008, lze spatřovat v tom, že dne 15.1.1996 byla totožná částka žalobcem vyčleněna z celkové sumy zákonných opravných položek zaúčtovaných na účtu 98213900 (aniž by bylo zřejmé, z jakých důvodů žalobce k tomuto kroku přistoupil).

S přihlédnutím ke všem výše popsaným skutečnostem a absenci jakýchkoliv dalších důkazů nelze než uzavřít, že žalobcem předložené listinné důkazní prostředky ani ve svém souhrnu neprokazují souvislost mezi úvěrovou pohledávkou žalobce za družstvem UNIMAX

a zákonnou opravnou položkou ve výši 128.842.197,56 Kč, kterou žalobce v roce 1999 přiřadil k údajně neexistující pohledávce za společností UNIGREECE A.S.

Žalobcova polemika týkající se znění firemního dodatku řecké společnosti UNIGREECE je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí zcela irelevantní, neboť závěr žalovaného o neprokázání vazby mezi úvěrovou pohledávkou žalobce za družstvem UNIMAX a zákonnou opravnou položkou ve výši 128.842.197,56 Kč, kterou žalobce zrušil v roce 2008, není zbudován na rozdílném uvádění firemního dodatku A.E., popř. A.S., v předložených účetních dokladech, nýbrž na hodnocení veškerých žalobcem předložených dokladů v jejich vzájemné souvislosti. To je jednoznačně patrné i ze závěru žalovaného, v němž se hovoří o neprokázání vztahu mezi zákonnou opravnou položkou (bez rozlišování toho, zda tím má žalovaný na mysli opravnou položkou vytvořenou k pohledávce za společností UNIGREECE, A.S., či UNIGREECE A.E.) a pohledávkou za družstvem UNIMAX. Konkrétní znění firemního dodatku uvedené společností bylo tedy v dané věci zcela podružné.

Závěrem soud uvádí, že o neprůkaznosti tvrzení žalobce svědčí i podstatné změny, kterých tato tvrzení doznala v průběhu odvolacího řízení. Zatímco v odvolání žalobce uváděl, že zrušená opravná položka je položkou k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX, v podání doručeném žalovanému dne 1.4.2010 již hovoří o tom, že šlo o opravnou položku k omylem zaúčtované pohledávce za společností UNIGREECE A.E. Další podstatný rozpor v tvrzeních žalobce spatřuje soud také v tom, že v závěru žaloby s poukazem na předložené důkazní prostředky dovozuje, že do zdanitelných výnosů se rozpuštění opravné položky mělo promítnout nejpozději v roce 1999. Tím ovšem žalobce popírá svůj předchozí „kategorický“ požadavek na zohlednění výnosu z rozpuštěné opravné položky ve zdaňovacím období roku 1993.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nevyjádřili do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů

vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. prosince 2014

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková