



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **EMOS spol. s r. o.**, se sídlem Šířava 295/17, Přerov, zastoupeného JUDr. Karlem Veverkou, advokátem se sídlem Boženy Němcové 2, Přerov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2005, čj. 5014/120/2005, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2007, čj. 22 Ca 298/2005 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Finanční úřad v Přerově (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 12. 2004, čj. 134767/04/393911/1260, doměřil žalobci na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 částku ve výši 1 142 040 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27. 7. 2005, čj. 5014/120/2005.

II. Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 11. 5. 2007, čj. 22 Ca 298/2005 - 29, zamítl.

III.1

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Krajský soud se podle stěžovatele vůbec nezabýval námitkou, že se podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), bere při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Pokud by se krajský soud touto námitkou zabýval, mohl dospět ke zcela jinému rozhodnutí.

Krajský soud totiž mj. uzavřel, že vytváření rezervy na opravu hmotného investičního majetku jako daňově uznatelného výdaje nemusí po celé k tomu určené období probíhat rovnoměrně a její výše musí být v průběhu její tvorby snížena, je-li zjištěno, že náklady na opravu hmotného investičního majetku budou nižší. Překážkou uznatelnosti vytvořené rezervy v případě stěžovatele byl přitom použitý postup dotvoření rezervy v roce 2002 do plné výše 4 167 220 Kč a zachycení účetní transakce jejího částečného čerpání ve výši 483 432 Kč. Pokud by stěžovatel snížil hodnotu tvorby rezervy za rok 2002 o hodnotu mimořádných oprav provedených v roce 2002 a o čerpání neúčtoval vůbec, pak by k doměření daňové povinnosti nemohlo dojít.

Rozhodnutím o způsobu účtování tvorby a čerpání rezervy stěžovatel vytvořil zcela rozdílný daňový dopad, aniž by se jakkoliv měnil obsah úkonů jím prováděných jako daňovým subjektem v roce 2002, a přestože by byl konečný stav rezervy k 31. 12. 2002 v obou případech stejný. Doměření daně tak stěžovatel vyvolal jen nesprávně zvoleným způsobem „účtování tvorby čerpání rezervy“, neboť na skutečném stavu se ve výsledku nic nezměnilo.

Podle stěžovatele se jedná o situaci předpokládanou § 2 odst. 7 daňového řádu, kterou měl správce daně vyhodnotit tak, že skutečným obsahem úkonu stěžovatele bylo faktické snížení tvorby rezervy za rok 2002, nikoliv formálně právně vykázané účtování o předčasném čerpání části rezervy. Krajský soud pak tuto vadu v právním hodnocení zjištěného skutkového stavu správcem daně na základě žaloby nenapravil.

Konečně stěžovatel dodal, že pokud se krajský soud „v rámci svých skutkových závěrů“ ztotožnil se správcem daně, že rezerva byla od počátku tvořena v rozporu s § 7 odst. 4 zákona 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), pak není dodržena podmínka tvorby rezervy ani v jednom ze zdaňovacích období let 2001 a 2002 a bylo by správné doměřit daň samostatně za roky 2001 a 2002. Podle stěžovatele se však „Takovéto stanovisko správce daně ... nepromítlo do jím vydaného rozhodnutí a nebylo následně nikterak akcentováno ani v rozhodnutí krajského soudu.“

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nezabýval jeho žalobní námitkou, podle níž se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho (§ 2 odst. 7 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud k této stížní námitce především uvádí, že se stěžovatel v žalobě, na rozdíl od kasační stížnosti, zastavil právě jen na citované obecné výtce, aniž by ji jakkoliv rozvedl. Krajskému soudu, který napadené rozhodnutí přezkoumává v mezích dostatečně konkrétních žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2004, čj. 6 Azs 22/2004 - 42, a ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, www.nssoud.cz], nelze důvodně vytýkat, že se námitkou nezabýval ve směru, který stěžovatel rozvedl teprve v kasační stížnosti (tj. že oním skutečným obsahem úkonu stěžovatele mělo být faktické snížení tvorby rezervy za rok 2002, nikoliv formálně vykázané účtování o předčasném čerpání části rezervy). Krajský soud se tak zcela případně soustředil na základ žalobní argumentace stěžovatele, tj. tvrzený nesprávný výklad § 7 odst. 4 zákona o rezervách.

Již nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud k této námitce doplňuje, že náhled stěžovatele na § 2 odst. 7 daňového řádu není správný. O zakrývání ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu totiž může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, č. 1301/2007 Sb. NSS). O zastřený právní úkon se naopak nejedná, pokud daňový subjekt nečinil své právní úkony na oko, nepředstíral je a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, existuje tedy soulad mezi vůlí a jejím projevem, tj. účastník učiní chtěný úkon, jakkoliv si v daném okamžiku nemusí být vědom jeho důsledků a jehož nesprávnost se může později ukázat.

Krajský soud se při výkladu § 7 odst. 4 a souvisejících ustanovení zákona o rezervách vypořádal s tím, proč postup stěžovatele nebyl správný a konstatoval, že na tomto závěru nemůže ničeho změnit skutečnost, že důsledkem pochybení stěžovatele bylo pouze předčasné čerpání rezervy. V kasační stížnosti stěžovatel zopakoval žalobní námitku, podle níž nemělo jeho pochybení dopad na výši základu daně z příjmů za dané zdaňovací období, a tuto námitku dal do kontextu tvrzeného rozporu mezi zastřeným a skutečným právním úkonem, závěr krajského soudu však nezpochybnil.

Vyložil-li krajský soud přesvědčivě, proč se stěžovatel mýlí v náhledu na výklad § 7 odst. 4 zákona o rezervách, je zřejmé, že tím nepřisvědčil žalobnímu tvrzení o možnosti dvojího výkladu citovaného ustanovení, z nichž je nutné dát přednost tomu výhodnějšímu pro daňový subjekt. Obecně lze doplnit, že namítaná situace dvojího možného výkladu nenastává vždy, když správní orgán, příp. soud, neakceptuje výklad navržený účastníkem řízení, ale pouze v případě objektivně existující výkladové otevřenosti.

Konečně pak Nejvyšší správní soud dodává, že se nemohl zabývat námitkou, podle níž měla být daň doměřena samostatně za roky 2001 a 2002. Tato námitka totiž nemá svůj předobraz v žalobě. Důvody kasační stížnosti lze přitom opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.) a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2005, čj. 2 Azs 134/2005 - 43, č. 685/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky nejsou důvodné, napadené rozhodnutí krajského soudu je zákonné, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu