



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobců **a) K. V.** a **b) J. V.**, oba zastoupeni JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem v Ostravě-Slezské Ostravě, Jaklovecká 1249/18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25.11.2011 č.j. 5145/11-1102-800630 a č.j. 5146/11-1102-800630, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobci domáhali přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 25.11.2011 č.j. 5145/11-1102-800630 a č.j. 5146/11-1102-800630, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobců a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 9.5.2011 č.j. 167152/11/384913806381 a č.j. 167171/11/384913806381, kterými byly žalobcům doměřeny daně z příjmů za rok 2007.

V podané žalobě namítli tyto žalobní body:

- 1) Nesprávný výklad ust. § 7 odst. 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, v platném znění (dále jen zákon o rezervách). Podle žalobce je nutno toto ustanovení vykládat tak, že poplatník nesmí mít záměr vytvářet rezervu v jednom období. Jestliže takový záměr má a z jakýchkoliv důvodů není realizován, neznamená to, že je nutno podat dodatečné daňové přiznání. Poplatník je povinen zohlednit rezervu v nejbližším daňovém přiznání, které následuje po zjištění nemožnosti splnění podmínek pro tvorbu rezervy.
- 2) Správní orgány řádně nevyhodnotily obsah listiny „rozpočet výdajů na opravy MAN SPZ X dle § 7 ZR pro zjištění základu daně z příjmů“. Správní orgány pouze konstatovaly, že obsah této listiny je v rozporu s dříve doloženým plánem rezerv. Nevyhověly tak požadavkům na řádné hodnocení důkazů, když absentuje úvaha, zda následně předložený doklad obsahuje údaje, které by mohly zvrátit rozhodnutí o správném vytváření rezerv. Správní orgány vyhodnotily důkaz jako nevěrohodný, ale nevysvětlily, o které jiné důkazy (nikoliv úvahy) opírají tuto nevěrohodnost.
- 3) Žalovaný požaduje, aby žalobce jako poplatník při tvorbě rezerv plnil podmínky, které mu zákon neukládá. Žádný právní předpis nepožaduje, aby v souvislosti se zahájením tvorby rezerv byly vypracovány písemné dokumenty. Je rozdíl v tom, zda zákon ukládá vytváření písemných dokumentů, nebo zda je pouze povinností poplatníka určitým způsobem jednat a později své jednání prokázat. Pokud se žalobce rozhodl vytvářet rezervy, nemusel o tom vyhotovovat žádný doklad.
- 4) Podnikatele, který zahájil tvorbu rezervy v určité ekonomické situaci, nelze nutit k tomu, aby od její další tvorby nesměl upustit za nepříznivé situace. Podle žalobce lze řešení najít v tom, že zjistí-li podnikatel, že nemůže dále tvořit rezervu, zahrne ji do příjmů za rok, kdy se dozvěděl, že tato situace nastala. Takto také žalobce postupoval. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 10.2.2010 č.j. 1 Afs 1/2010-59 a náleze Ústavního soudu ze dne 15.12.2003 sp. zn. IV.ÚS 666/02, kdy oba tyto judikáty se zabývají principem zákazu analogie v neprospěch daňového subjektu za situace, kdy právní předpis umožňuje dvojí výklad.

- 5) Žalobce poukázal na povinnost rozpustit rezervu ve prospěch výnosů upravenou § 7 odst. 5 zákona o rezervách, která je však spjata výlučně s plynutím lhůty pro provedení opravy, na níž poplatník rezervu vytváří. Poukázal také na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11.1.2006 č.j. 58Ca 42/2004, podle kterého toto zákonné ustanovení je třeba vykládat jako celek upravující soubor pravidel chování poplatníka v situaci, kdy v předchozích zdaňovacích obdobích vytvořil rezervu, avšak z různých příčin opravu ve stanovené lhůtě neprovedl vůbec nebo jen zčásti.
- 6) Žalovaný nesprávně a bezdůvodně označil za nevěrohodné a účelové tvrzení žalobce, že teprve při sestavování daňového přiznání za rok 2008, tj. v březnu roku 2009 se rozhodl neuplatnit vytvořenou rezervu, neboť byl na školení k dani z příjmů poučen, že došlo k novele zákona o rezervách a podmínkou pro vytvoření a uplatnění rezervy je složení finančních prostředků ve výši vytvořené rezervy na zvláštní účet.

V doplnění žaloby doručené krajskému soudu dne 31.1.2012 žalobci předložili listinné důkazy, které měly k dispozici i správní orgány, tj. plán rezervy na opravu hmotného majetku, plánované opravy vozidla a rozpočet výdajů na opravy. Dále uvedli, že názor žalovaného, že žalobce účelově měnil údaje o tvorbě a rozpuštění rezervy, nemá oporu v průběhu řízení před správními orgány. Žalobkyně pak zdůraznila, že se sama na řízení podniku nepodílela a že o těchto otázkách rozhodoval žalobce, který také přijal rozhodnutí o vytvoření rezervy. Jediným písemným dokladem o tvorbě rezervy byl „plán rezervy na opravy hmotného majetku“, který byl založen v účetnictví od počátku a byl také předložen správci daně. Z něj je evidentní, že rezerva byla od počátku plánovaná na dobu tří let. Poté, co správce daně sdělil, že žalobce musí mít přesnější písemné podklady, což však zákon o rezervách nevyžaduje, žalobce vypracoval „rozpočet výdajů na opravy“, který předložil při daňové kontrole. Žalobce zdůraznil, že do „plánu rezervy“ vedeného v digitální podobě učinil vpisky až v průběhu daňové kontroly. Učinil tak současně se soupisem „plánované opravy“ poté, co byl vyzván elektronicky k předložení písemných dokladů. Vyhotovil soupis potřebných oprav v orientační hodnotě kolem 500.000,- Kč. Až poté mu bylo pracovníky správce daně sděleno, že chtějí komplexní soupis oprav a nákladů. Teprve pak žalobce zjistil konkrétní ceny a předložil úplný soupis.

Žalovaný ve vyjádření uvedl žalobní bod č. 1) považuje za shodný s odvolací námitkou, a proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce byla žalovaným řádně zkoumána a posouzena ve vazbě s hodnocením předložených důkazních prostředků, o něž je opatřen logický hodnotící závěr včetně vysvětlení, proč na žalobce nedopadá judikatura vztahující se k povinnosti rozhodovat v případech nejasností výkladu zákonů ve prospěch daňového subjektu, kterou žalobce v žalobě zmiňuje. Žalovaný má za to, že výklad správce daně k uvedeným ustanovením zákona o rezervách, jakož i zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném

znění (dále jen ZDP) byl učiněn v souladu s jednoznačným textem těchto zákonů. Žalovaný také zde odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že si žalobce nesprávně vyložil správními orgány popsané podmínky pro tvorbu rezerv podle zákona o rezervách včetně splnění podmínek ve formě jejího uplatnění podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. V případě žalobce nebyla prokázána tvorba rezervy v intencích zákonných požadavků, když žalobce rezervu na opravu vozidla v částce 350.000,- Kč zahrnul do výdajů pouze v jednom zdaňovacím období, tj. za rok 2007, což je podle ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách nepřípustné. V takovém případě nemůže rezerva ovlivnit základ daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vysvětlil, že pro účely daně z příjmů se tvorbou rezervy rozumí nejen její samotná tvorba podle zákona o rezervách, ale také její uplatnění do daňových výdajů s vlivem na základ daně. Pokud není rezerva vytvořena v souladu s principy tvorby podle zákona o rezervách a ZDP, nemůže žádná částka ovlivnit základ daně. V případě žalobce došlo k situaci, že vytvořil rezervu na opravu vozidla v rozporu se zákonem o rezervách a ZDP, takže uplatněná částka 350.000,- Kč za rok 2007 nemohla v základu daně za rok 2007 vůbec zůstat, a to bez ohledu na to, zda již samotná tvorba rezervy byla v rozporu s uvedenými předpisy nebo rozpor nastal až v době, kdy žalobce nepokračoval v předmětné tvorbě rezervy. Náprava nesprávně sníženého základu daně mohla být tak provedena jedinou možnou formou, a to podáním dodatečného daňového přiznání za totéž zdaňovací období, ve kterém došlo k jeho nesprávnému snížení. Vzniklá nesprávnost nemohla být napravena „někdy jindy“, např. v následujícím období tak, jak učinil žalobce. Podle žalovaného je nutno rozlišit opravu základu daně z důvodu jeho nesprávného snížení a rozdílný charakter úpravy základu daně z titulu rozpuštění rezervy nebo jejího zůstatku ve smyslu § 7 odst. 5 zákona o rezervách. Úprava základu daně dle tohoto ustanovení se váže pouze na rezervu již vytvořenou, ale nečerpanou, nebo tvořenou rezervu s vazbou na její čerpání v důsledku fakticky prováděných oprav. To však není situace žalobce. Dle jeho tvrzení tvorba rezervy měla probíhat po tři zdaňovací období, oprava měla být provedena čtvrtým rokem, avšak fakticky již druhým rokem žalobce zjistil, že u něj došlo k výrazné změně ekonomické situace a tvorba rezervy by tak nebyla ekonomicky rentabilní. Ve skutečnosti žalobce vytvořil rezervu pouze za jedno zdaňovací období, což bylo v rozporu s ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách. Žalobní námitku o nesprávném hodnocení listiny „rozpočet výdajů na opravy MAN SPZ X dle § 7 ZR pro zjištění základu daně z příjmů“ považuje žalovaný za nedůvodnou, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí byly řádně popsány všechny důkazní prostředky, které byly žalovanému předloženy včetně jejich řádného hodnocení jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti a byly vyvozeny logické závěry. Dále žalovaný poukázal na ust. § 3 odst. 1 a 2 zákona o rezervách stanovící povinnost prokazatelnosti způsobu tvorby rezerv. V těchto ustanoveních jsou vymezeny povinnosti poplatníka tak, že je v souvislosti s podáním daňového přiznání povinen prověřit odůvodněnost tvorby rezerv, jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle zákona o rezervách a základu daně z příjmů zjištěném podle ZDP a dále tvorba rezerv musí být vždy zaúčtována podle zvláštního právního

předpisu, tj. podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon č. 563/1991 Sb.). Tvorba rezerv je tedy spojena s uplatňováním nákladů v účetnictví nebo uplatňování výdajů v daňové evidenci. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku pak obsahuje § 7 zákona o rezervách. Z uvedeného žalovaný dovozuje, že uplatnit tvorbu rezervy v rámci zdanění příjmů z podnikání jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) ZDP může pouze ten poplatník, který zdanitelné příjmy snižuje o prokázané výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, který vede daňovou evidenci nebo účetnictví. Žalobce ve zdaňovacím období roku 2007 vedl daňovou evidenci a byl proto povinen hodnověrnými důkazními prostředky prokázat veškeré skutečnosti, které do daňového přiznání uvedl. Předložené důkazní prostředky byly správcem daně řádně vyhodnoceny tak, že rezerva byla tvořena pouze jedno zdaňovací období. Žalovaný rovněž zdůraznil, že poplatník je povinen vždy při uplatnění tvorby rezervy prokázat její správnou výši, což bez relevantních důkazních prostředků nelze, žalobce argumentoval předloženými listinami. Ovšem s ohledem na zásadní zjištění, jímž je tvorba rezervy pouze po jedno zdaňovací období, zjištěné nedostatky a rozpory doložených listinných důkazů tak, jak byly vyhodnoceny také v napadeném rozhodnutí, pouze dokreslují skutkový stav námítku, v níž žalobce namítá nesprávnost názoru o nemožnosti rozpustit rezervu v daňovém přiznání až za to období, kdy se o nemožnosti použít rezervu dozvěděl, považuje žalovaný za nedůvodnou. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného výdaje podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, když tvořil rezervu pouze pro jedno zdaňovací období. Tento neprokázaný výdaj proto nemohl ovlivnit základ daně za rok 2007 a uplatněnou částku nelze ponechat v základu daně a tento výdaj pak přesunout k dodanění do jiného zdaňovacího období. Provedení úpravy základu daně formou zrušení rezervy v jiném zdaňovacím období je upraveno v ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ovšem za zcela jiných zákonných podmínek, jak již bylo shora uvedeno, které v případě žalobce neexistovaly. Proto také žalovaný považuje za zcela nesprávný odkaz žalobců na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11.1.2006 sp. zn. 58Ca 42/2004, který řeší skutkově a právně nesrovnatelnou věc. Žalovaný dále uvedl, že v napadeném rozhodnutí nikdy netvrdil, že žalobce mohl být nesprávně proškolen v souvislosti s připravovanou novelou zákona o tvorbě rezerv. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u obou žalobců proběhla kontrola společného základu daně manželů z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období 2007. V jejím průběhu žalobce a) ve vyjádření k zjištění správce daně v písemném podání doručeném správci daně dne 29.11.2010 uvedl, že rezerva byla tvořena za účelem generální opravy vozidla MAN SPZ X, jak vyplývá z karty plánu rezerv, která byla předložena. Uplatněná rezerva ve výši 350.000,- Kč za rok 2007 byla vytvořena na základě rozpočtu výdajů na generální opravu vozidla, který byl vyčíslen na částku 1.050.000,- Kč. Předpokládaný termín opravy byl rok 2010, takže rezerva měla být v souladu s § 7 zákona o rezervách tvořena tři zdaňovací období vždy ve výši 350.000,- Kč. Rezerva však byla vytvořena a uplatněna pouze v roce 2007. Při sestavování daňového přiznání za rok 2008 (tj. v březnu 2009) se žalobce rozhodl neuplatnit vytvořenou rezervu na opravu hmotného majetku do výdajů nutných na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť byl na školení k dani z příjmů poučen, že došlo k novele zákona o rezervách a podmínkou pro vytvoření a uplatnění rezervy je složení finančních prostředků ve výši vytvořené rezervy na zvláštní účet. Pro nesplnění této podmínky nepřistoupil žalobce k uplatnění rezervy za rok 2008 a následně podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách vytvořenou rezervu ve zdaňovacím období roku 2009 rozpustil. V dalším písemném vyjádření doručeném správci daně dne 7.12.2010 žalobce dále uvedl, že při podání daňového přiznání za rok 2008 vycházel z novely zákona o rezervách, podle které byl povinen vytvořenou rezervu rozpustit v následujících zdaňovacích obdobích, což bylo v jeho případě v roce 2009. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil listinu „plánované opravy MAN X“, kde jsou uvedeny ve třech bodech specifikace generální opravy vozidla, přičemž u každého z prvních dvou bodů je uvedena položka 150.000,- Kč a u třetího bodu 200.000,- Kč. Dále předložil „plán rezervy na opravy hmotného majetku“ (MAN ve druhé odpisové skupině max 3 roky), časově vymezený roky 2007 až 2010, přičemž částka 350.000,- Kč je uvedena pouze pro rok 2007, v dalších letech jsou to částky 0,- Kč a rezerva celkem je uvedena u každého zdaňovacího období ve výši 350.000,- Kč. U roku 2009 je poznámka rozpuštění rezervy. Dále je zde dopsána poznámka „generální oprava vozidla viz plán 500.000,- Kč.“ Další listinou je „rozpočet výdajů na opravy MAN SPZ X dle § 7 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů“. Tento rozpočet v osmi bodech obsahuje popis generální opravy jednotlivých částí vozidla s celkovým vyčíslením nákladů ve výši 1.050.000,- Kč a s rozpočtem na tři zdaňovací období 2007 až 2009 po 350.000,- Kč. Dle zpráv o daňové kontrole vyhotovených jak vůči žalobci a) jakožto daňovému subjektu, tak vůči žalobkyni b) jako spolupracující manželce správce daně dospěl k závěru, že nebyla dodržena doba tvorby rezerv určená § 7 odst. 7 zákona o rezervách, když rezerva byla tvořena pouze po dobu jednoho zdaňovacího období, a došlo k porušení § 1, § 3 odst. 2, § 7 odst. 4, § 7 odst. 7 a § 7 odst. 10 zákona o rezervách. Zahrnutím částky 350.000,- Kč do částek snižujících základ daně za zdaňovací období 2007 bylo postupováno v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP. Z těchto důvodů byl změněn v daňovém přiznání uvedený společný základ daně u obou žalobců jako manželů. Na základě kontrolních zjištění vydal správce daně dne 9.5.2011 dodatečné platební výměry, jimiž oběma žalobcům doměřil daň z příjmů. Proti těmto platebním výměrům byla podána odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (zákon o rezervách – poznámka soudu).

Podle ust. § 3 odst. 1 věty první a třetí zákona o rezervách rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak. Zdaňovacím obdobím pro účely tohoto zákona se u fyzických osob rozumí kalendářní rok.

Podle ust. § 3 odst. 2 zákona o rezervách poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně z příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu (ZDP – poznámka soudu).

Podle ust. § 3 odst. 3 věty první zákona o rezervách tvorba opravných položek a rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů^{1d}) musí být vždy zaúčtována podle zvláštního právního předpisu (zákon o účetnictví – poznámka soudu) nebo uvedena v daňové evidenci (zákon o dani z příjmů – poznámka soudu).

Podle ust. § 7 odst. 6 věty první a druhé zákona o rezervách 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.

Podle ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Podle ust. § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová

povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení.

Žalobní bod č. 1) krajský soud důvodným neshledal. Nesdílí žalobcův názor, že ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách je nutno vykládat tak, že rozhodující je záměr poplatníka, který nesmí spočívat v tom, že by chtěl rezervu vytvářet pouze na jedno zdaňovací období. Krajský soud je naopak toho názoru, že naprosto podstatný je faktický stav, tj. v kolika zdaňovacích obdobích skutečně tvořil poplatník rezervy. Proces tvorby rezerv ve smyslu ust. § 3 odst. 3 věty první zákona o rezervách přitom nezahrnuje pouze prosté vytvoření rezervy, ale současně také její uplatnění v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž byla tvořena, přičemž zdaňovacím obdobím pro účely zákona o rezervách se ve smyslu § 3 odst. 3 věty čtvrté tohoto zákona míní u fyzických osob kalendářní rok. Žalobci obě tyto zákonné podmínky tvorby rezerv splnili pouze za zdaňovací období roku 2007, což je skutečnost nesporná. Takový postup je však v rozporu s ust. § 7 odst. 7 zákona o rezervách. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil dva důvody, pro které nelze žalobcům tvorbu rezerv za zdaňovací období roku 2007 uznat, a to jednak tvorbu rezerv pouze po dobu jednoho zdaňovacího období a jednak neprokazatelnost tvorby rezerv dle předložených dokladů. Jde tedy o dva důvody, pro které byla oběma žalobcům doměřena daň z příjmů za rok 2007, když však každý z těchto důvodů sám o sobě by stačil k závěru, že výdaj uvedený v daňovém přiznání za rok 2007 nemá charakter rezervy. Tím, že žalobci fakticky tvořili rezervy pouze v jednom zdaňovacím období, nedostali se vůbec do režimu zákona o rezervách a uplatnění částky 350.000,- Kč ve výdajích za zdaňovací období roku 2007 bylo vlastně nedůvodným snížením základu daně. V rámci nápravy tohoto nezákonného stavu, který podaným daňovým přiznáním vznikl, nebylo proto možno postupovat podle zákona o rezervách, když uvedený výdaj podle platné právní úpravy rezervu vůbec nepředstavoval. Zákon o rezervách postup v obdobném případě ani neřeší, takže k nápravě mohlo dojít jen pomocí právního nástroje upraveného v ZSDP, a tím je dodatečné daňové přiznání podle ust. § 41 odst. 1 ZSDP upravující povinnost daňového subjektu předložit dodatečné daňové přiznání za situace, kdy zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší než poslední známá daňová povinnost. Přesně taková situace nastala u žalobce, který tím, že ve zdaňovacím období roku 2008 již upustil od tvorby rezerv současně „zjistil“, že jeho daňová povinnost za rok 2007 má být vyšší, než přiznal v daňovém přiznání, a to právě o částku 350.000,- Kč, jež měla představovat výdaj v podobě rezerv, které se však rezervami pro nerespektování zákona o rezervách (§ 7 odst. 7) nikdy nestaly.

Krajský soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod, v němž žalobce zpochybňuje správnost vyhodnocení důkazu – rozpočtu výdajů na opravy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tento důkazní prostředek podle názoru krajského soudu vyhodnotil velmi podrobně (str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí), a to i ve vzájemné

souvislosti s dalšími listinami předloženými žalobcem. Žalovaný své závěry o tomto důkazu vystavěl především na jeho rozporu s plánem tvorby rezerv a s plánovanými opravami. Vyhodnocení a závěry žalovaného považuje krajský soud za zcela logické, přezkoumatelné a dostačující. Současně krajský soud považuje za nutné zdůraznit, že z pohledu právní úpravy obsažené zejména v § 3 zákona o rezervách je zásadním podkladem plán tvorby rezerv, kdežto rozpočet je podklad doplňkový, jehož nezbytným předpokladem je, aby obsahově navazoval na plán tvorby rezerv, což se však u listin předložených žalobcem nestalo. Žalobcova námitka, že listinné důkazy měly být vyhodnoceny pomocí jiných důkazů, nikoliv pomocí úvah správního orgánu, je zcela nepřipadná, jednak proto, že nevěrohodnost rozpočtu byla zdůvodněna právě obsahem jiných listinných důkazů a jednak proto, že úvaha správního orgánu je ve smyslu ust. § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění (dále jen správní řád) jedním ze základních zákonných požadavků na obsah odůvodnění správního rozhodnutí.

Ani žalobní bod, v němž žalobci brojí proti tomu, že správní orgány v souvislosti s prokazováním tvorby rezerv vyžadují plnění povinností, které zákon neukládá, není důvodný. Povinnost prokazatelnosti tvorby rezerv je upravena ust. § 3 odst. 1 až 3 zákona o rezervách a vyplývá zcela jednoznačně také z ust. § 24 odst. 1 ZDP. Je pravdou, že právní úprava neuvádí konkrétní formy prokazatelnosti tvorby rezerv, nicméně výslovně odkazuje na zákon o účetnictví a na daňovou evidenci. Obecně vzato by žalobci mohli prokazovat tvorbu rezerv i jinými důkazními prostředky, než těmi, které byly v rámci daňové kontroly předloženy, ani taková situace však v průběhu řízení nenastala a ty důkazní prostředky, které byly předloženy, byly vyhodnoceny způsobem vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, který považuje krajský soud za akceptovatelný.

V dalším žalobním bodě žalobci namítli, že nelze nutit podnikatele, aby nemohl upustit od tvorby rezervy. S tímto tvrzením lze jistě souhlasit a kterýkoliv daňový subjekt samozřejmě může kdykoliv od další tvorby rezerv upustit. Podle ust. § 4 odst. 1 zákona o rezervách však v takovém případě může postupovat pouze tehdy, pokud se nachází v režimu zákona o rezervách, což se v posuzované věci nestalo, jak krajský soud dovodil již ve své argumentaci k žalobnímu bodu č. 1). Žalobci tím, že tvořili rezervu pouze po dobu jednoho zdaňovacího období, nemohli po ukončení jejich tvorby postupovat podle žádného z ustanovení zákona o tvorbě rezerv, a proto také by bylo správným řešením podání dodatečného daňového přiznání, jak uvedly správní orgány obou stupňů a jak dovodil také krajský soud (viz argumentace k žalobnímu bodu č. 1). Podle názoru krajského soudu není na místě ani odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 1/2010 a nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 666/02 zabývající se principem zákazu analogie v neprospěch daňového subjektu za situace, kdy právní předpis umožňuje dvojí výklad, když má za to, že takový stav

v posuzované věci nenastal, neboť zákon o rezervách je ve svém obsahu jednoznačný.

Žalobní bod č. 5) shledal krajský soud zcela nepřípadným, když aplikace ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách v posuzované věci nebyla u žalobců možná, neboť situace předvídaná tímto ustanovením u nich nikdy nenastala. Postup dle tohoto zákonného ustanovení se vztahuje pouze na případy rezerv již vytvořených (v jejich celkovém rozsahu), ale nečerpaných nebo na časový sled tvorby rezervy a zahájení opravy. Ze stejných důvodů nelze na posuzovanou věc důvodně vztáhnout ani žalobci označený judikát Krajského soudu v Plzni sp. zn. 58Ca 42/2004, jenž se zabývá právě aplikací ust. § 7 odst. 5 zákona o rezervách.

V šestém žalobním bodu žalobci namítli nedůvodnost tvrzení žalovaného o nevěrohodnosti žalobcovy argumentace nesprávným proškolením k novele zákona o rezervách. Krajský soud má za to, že se jedná ze strany žalobce i žalovaného o právně bezvýznamná tvrzení, jak ostatně sám žalobce v podané žalobě přiznal, protože tyto okolnosti neměly na rozhodování o meritu věci žádný vliv. Důvodností této žalobní námitky se proto krajský soud nezabýval.

Žalobní tvrzení obsažená v doplnění žaloby doručenému krajskému soudu dne 31.1.2012, týkající se listinných důkazů předložených v průběhu správního řízení, má krajský soud za vypořádané již svou argumentací uvedenou k žalobním bodům 1) a 2).

Žalobní námitku žalobkyně uvedenou v doplnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 31.1.2012, že se sama nijak nepodílela na řízení podniku, což bylo zcela v kompetenci žalobce, se krajský soud nezabýval pro její opožděnost. Podle ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Ve smyslu citovaného ustanovení je proto nezbytné také žalobní body (ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) uplatnit v zákonné dvouměsíční lhůtě. Tato lhůta má prekluzivní charakter, jak vyplývá z ust. § 72 odst. 4 s.ř.s., a proto k později podaným žalobním námitkám nelze přihlížet.

Jelikož krajský soud neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 17. října 2013

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu