



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 žalobce **M. H.**, zastoupeného Mgr. Markem Urbišem, advokátem se sídlem v Opavě, Partyzánská 18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 23.8.2011 č.j. 4963/11-1101-804526, ve věci daně z příjmů,

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 žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 23.8.2011 č.j. 4963/11-1101-804526, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 9.2.2011 č.j. 29878/11/384914804503, kterým byla žalobci

doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

V žalobě žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné a své tvrzení odůvodnil těmito žalobními body:

- 1) Žalobce nesouhlasí s vyloučením jím vytvořených zákonných opravných položek ve výši 288.539,- Kč z nákladů vytvořených v roce 2007, čímž došlo ke zvýšení základu daně o poskytnuté zálohy v roce 2006 ve výši 61.884,90 Kč. K této situaci došlo proto, že žalobce jako daňový subjekt přecházel z daňové evidence na účetnictví a podle jeho názoru je tento přechod řešen žalovaným v rozporu s právními předpisy i ústavním pořádkem České republiky. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nesplnil podmínky, aby o jeho pohledávkách, ke kterým vytvořil opravné položky, bylo účtováno ve výnosech. Právní předpis tuto záležitost v případě vedení daňové evidence neupravuje. Podle žalobce tak vzniká nerovnost mezi poplatníky, kteří vedou účetnictví a poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci. U poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, dochází k zákazu tvorby zákonných opravných položek, čímž jsou tyto daňové subjekty diskriminovány.
- 2) Žalobce se neztotožňuje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) č.j. 5 Afs 104/2008-66, jimiž žalovaný argumentuje v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce má za to, že toto rozhodnutí není možno vykládat paušálně, jak to činí žalovaný.
- 3) Žalobce se před vydáním napadeného rozhodnutí obrátil na Ministerstvo financí ČR, které mu svým písemným vyjádřením ze dne 23.3.2007 č.j. 1526339/2007-152 odsouhlasilo postupné zdanění záloh. Vzhledem k tomuto souhlasu ústředního orgánu státní správy žalobce nechápe, že následně je za takový postup ze strany žalovaného perzekuován. Argumentace žalovaného, že ministerstvo financí není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů, je podle žalobce alibistická. Žalobce má za to, že jestliže se choval v souladu s doporučeními a metodikou ústředního orgánu státní správy, je jeho jednání konformní a zákonné.
- 4) Napadeným rozhodnutím došlo k porušení ust. čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, podle kterého každý občan může činit co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, takže prvořadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec uvedl, že aplikace rozsudku NSS v odůvodnění napadeného rozhodnutí není vadou tohoto rozhodnutí, ale běžnou praxí, např. také ve správním soudnictví. Žalovaný souhlasí s žalobcem v tom, že rozhodnutí soudu nelze vykládat paušálně, ale v citovaném rozsudku NSS řešil otázku aplikovatelnost ust. § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) na poskytnuté zálohy, výklad bodu 1 přílohy č. 3 k ZDP a také se zabýval chápáním pojmu poskytnutá záloha vs. pohledávky právě ve smyslu ust. § 23 odst. 14 ZDP, tedy řešil situaci žalobce. K námitce diskriminace daňových subjektů vedoucích daňovou evidenci oproti daňovým subjektům vedoucím účetnictví žalovaný nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že ZDP určuje pravidla a podmínky zdaňování příjmů jak poplatníků vedoucích daňovou evidenci, tak poplatníků vedoucích účetnictví. Skutečnost, že mohou být podmínky stanovení základu daně těchto dvou skupin odlišné, není nezákonná. Každý daňový subjekt má možnost si

zvolit, zda povede daňovou evidenci či účetnictví, pokud mu jiný právní předpis neurčuje povinnost vést účetnictví. Zmiňovaná nerovnost poplatníků vychází právě z jejich odlišné situace a z odlišné aplikace příslušných ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění platném v roce 2007 (dále jen ZoR) a ZDP. Jinak je upravena možnost tvorby opravných položek k pohledávkám při vedení daňové evidence, která toto neumožňuje, jinak je tomu při vedení účetnictví a jinak při přechodu poplatníka z vedení daňové evidence na vedení účetnictví. Žalobní námitku ve věci vyjádření ministerstva financí ze dne 23.3.2007 žalovaný rovněž nepovažuje za důvodnou a také touto námitkou se zabýval již v odůvodnění svého rozhodnutí. Ministerstvo financí v uvedeném sdělení žalobci připustilo postup podle ust. § 23 odst. 14 ZDP také v případě provozních záloh, avšak ministerstvo financí není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů, což ovšem také v této písemnosti uvedlo. Oficiální výklad má autoritativní charakter toliko pro subjekty ve vztahu přímé služební podřízenosti k orgánu, který tento výklad provádí. Žalobce takovým subjektem být nemůže a oficiální výklad provedený ministerstvem financí není způsobilý vyvolat vůči němu bezprostřední právní účinky. Také závěr uvedený v zápisu Koordináčního výboru komory daňových poradců, k němuž sloužil oficiální výklad ministerstva financí, ze své povahy nemůže mít vůči žalobci autoritativní charakter. 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 správního spisu krajský soud zjistil, že pracovníci Finančního úřadu v Opavě jakožto příslušného správce daně (dále jen správce daně) provedli u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce zaúčtoval do nákladů také náklady na tvorbu zákonných opravných položek částku 288.539,- Kč. Žalobce tvořil opravné položky i k pohledávkám vzniklým v době vedení daňové evidence, z níž přešel na vedení účetnictví ke dni 1.1.2007. Jelikož zákonné opravné položky tvořil v roce 2007, vycházel správce daně pro účely jejich tvorby pro zjištění základu daně ze ZoR platného v roce 2007. Dle § 2 odst. 2 ZoR lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP jsou daňovým výdajem opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Správce daně dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že předmětné pohledávky jsou z období, kdy daňový subjekt vedl daňovou evidenci, případně jednoduché účetnictví a nebylo o nich při jejich vzniku účtováno do výnosů, daňový subjekt tvořil tyto opravné položky neoprávněně a nelze je uznat za výdaje podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Podle správce daně podmínky uvedené v § 2 odst. 2 ZoR, tj., že opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech, jsou společné pro možnost tvorby všech typů opravných položek a musí být jednoznačně dodrženy. Jelikož pohledávky vznikly v době vedení daňové evidence, nesplňují podmínku zaúčtování do výnosů a tato skutečnost není napravena ani tím, že se pohledávky najednou či postupně zahrnou do základu daně. K pohledávkám vzniklým v době vedení daňové evidence není možné tvořit žádné zákonné opravné položky podle zákona o rezervách. Tuto podmínku splňují až pohledávky vzniklé v době vedení účetnictví, tj.

v roce 2007. Na základě těchto závěrů správce daně shrnul, že žalobce neoprávněně uplatnil do nákladů v roce 2007 částku představující zákonné opravné položky k pohledávkám vzniklým v roce 2006. Dále správce daně ověřoval správnost provedených úprav základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Do soupisu částek zvyšujících základ daně žalobce zahrnul i provozní zálohy dodavatelům ČEZ, Severomoravská plynárenská, SEVT, Moravia Press, JUDr. V. v celkové výši 62.510,- Kč. Tento postup označil správce daně za rozporný se závěry, které učinil NSS v rozsudku č.j. 5 Afs 104/2008-66 právě k otázkám aplikovatelnosti § 23 odst. 14 ZDP a bodu 1 přílohy 3 ZDP. V tomto rozsudku NSS dovodil, že poplatník je povinen postupovat při přechodu z daňové evidence na účetnictví primárně podle bodu 1 přílohy 3 ZDP. Na toto ustanovení pak navazuje § 23 odst. 14 ZDP, který režim jednorázového navýšení daňového základu modifikuje tak, že poskytuje jakožto alternativu možnost rozložení tohoto navýšení do více zdaňovacích období, ovšem pouze u pohledávek definovaných v bodu 1 přílohy 3 ZDP a zásob. Podle správce daně je při přechodu na vedení účetnictví nutné rozčlenit inventarizované pohledávky na poskytnuté zálohy a dále na pohledávky, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem a které nikoliv. Teprve pak může daňový subjekt provést úpravy základu daně podle přílohy č. 3 a pro zmírnění daňového dopadu uplatnit ust. § 23 odst. 14 ZDP. V posuzované věci však žalobce takto nepostupoval. Na základě těchto závěrů vydal správce daně dne 9.2.2011 pod č.j. 29878/11/384914804503 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 23 odst. 14 věty první ZDP při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

Podle bodu 1 a 2 přílohy č. 3 ZDP při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, je v návaznosti na zvláštní právní předpisy postup pro účely tohoto zákona tento:

1. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.
2. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) ZDP jsou daňovým výdajem také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.

Podle ust. § 2 odst. 2 věty první ZoR opravnými položkami podle § 1 se rozumí opravné položky vymezené v tomto zákoně, vytvořené k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle

zvláštního právního předpisu 1a) nebo pohledávek vedených v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3.

V první žalobní námitce žalobce vyjádřil svůj nesouhlas s vyloučením vytvořených zákonných opravných položek ze základu daně a nesouhlas se závěrem správce daně, že nesplnil podmínky, aby o jeho pohledávkách, ke kterým tvořil opravné položky, bylo účtováno ve výnosech, neboť právní předpis takovou záležitost v případě vedení daňové evidence neupravuje. Tento žalobní bod krajský soud neshledal důvodným, když má za to, že správní orgány obou stupňů postupovaly při posouzení tvorby zákonných opravných položek žalobcem ve vztahu k pohledávkám vzniklým v roce 2006, tj. v době, kdy žalobce vedl daňovou evidenci, zcela souladně s právními předpisy. Rovněž má za to, že správní orgány obou stupňů (správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí) podrobně vyložily úvahy, jakými byly vedeny při výkladu právních předpisů, jež tvorbu zákonných opravných položek upravují. Správní orgány obou stupňů také výstižně vymezily rozdílnost právní úpravy ve vztahu k daňovému poplatníkovi, jenž vede daňové účetnictví a daňovému poplatníkovi, který se nachází v režimu daňové evidence. Tvzení žalobce, že mu nelze přičítat k tíži nesplnění podmínek (účtování o pohledávkách ve výnosech), když právní předpis, jímž se řídil při vedení daňové evidence, takovou povinnost neupravuje, považuje krajský soud za mylné. Žalobce v tomto svém názoru nerespektuje ust. § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, podle kterého sice mohou být daňovým výdajem také opravné položky, ale pouze takové, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, jímž je ZoR. Ust. § 2 odst. 2 věty první ZoR pak stanoví, že opravnými položkami se rozumí toliko opravné položky vymezené v tomto zákoně a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon o účetnictví. Vytvoření opravných položek mimo režim této právní úpravy proto nemůže být zákonný. Pokud žalobce v právní úpravě, jež stanoví podmínky zdaňování příjmů u poplatníků vedoucích daňovou evidenci rozdílně oproti poplatníkům vedoucím účetnictví, spatřuje diskriminaci poplatníků vedoucích daňovou evidenci, krajský soud tento jeho názor nesdílí. Shodně s žalovaným má za to, že odlišné podmínky odrážejí odlišnost situace těchto skupin poplatníků. Poplatník vedoucí daňovou evidenci je navíc oprávněn kdykoliv se rozhodnout pro změnu této evidence a přejít na vedení účetnictví.

V druhé žalobní námitce žalobce vyjadřuje nesouhlas se závěry rozsudku NSS č.j. 5 Afs 104/2008-66, jímž argumentuje žalovaný v napadeném rozhodnutí. Blíže tento žalobní bod upřesňuje pouze tak, že uvedené rozhodnutí není možno vykládat paušálně. Ani tuto žalobní námitku krajský soud důvodnou neshledal, když nesdílí názor žalobce, že by označené rozhodnutí NSS bylo aplikováno na posuzovanou věc žalovaným paušálně. Krajský soud je naopak toho názoru, že aplikovaný rozsudek NSS je pro posuzovanou věc velmi přílehavý, když se podrobně zabývá rozhodujícími právními aspekty, jež se vztahují obdobně na skutkovou a právní situaci posuzovanou v případě žalobce. NSS v označeném rozsudku mj. přisvědčil správnosti rozčlenění pojmů pohledávka a poskytnutá záloha, jak je provedl správce daně, neboť každá z těchto kategorií má pro daňový subjekt účtující v daňové evidenci jiné důsledky. Záloha je pro daňové subjekty jednorázovým daňovým výdajem již v okamžiku zaplacení, a proto pro následující zdaňovací období (v němž došlo k přechodu na účetnictví) byla uhrazená záloha upravena jako položka jednorázově zvyšující základ daně. Oproti tomu pohledávka takový charakter nemá, a proto je při zvýšení základu daně o pohledávky, které by byly zdanitelným příjmem až při jejich úhradě, upravena

možnost rozložení tohoto navýšení daňového základu do více let. Dále NSS v označeném rozsudku rozvedl, že: „...§ 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nelze považovat za ustanovení zvláštní k bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů do té míry, že by aplikaci obecného ustanovení zcela vylučovalo. Je pravdou, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů v případech, na které dopadá, modifikuje postup podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů, je však k němu zároveň komplementárním, neboť bez ustanovení bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů by vůbec nebylo možné § 23 odst. 14 téhož zákona použít. Jak plyne z § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen postupovat při přechodu z daňové evidence (dříve jednoduchého účetnictví) na účetnictví podle přílohy 3 tohoto zákona. Z toho je zřejmé, že povinnost daňového subjektu zvýšit při přechodu na účetnictví daňový základ o tam uvedené položky vzniká primárně na základě bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů. Na toto ustanovení pak navazuje § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, který režim jednorázového navýšení daňového základu modifikuje pro poplatníka s příjmy podle § 7 téhož zákona tak, že poskytuje jakožto alternativu k jednorázovému navýšení daňového základu ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, možnost rozložení tohoto navýšení do více zdaňovacích období, ovšem pouze u pohledávek (definovaných v bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů) a zásob.“ Na základě shora uvedené podstaty označeného rozsudku NSS má krajský soud za to, že jeho aplikace žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozhodně neměla povrchní či zevšeobecňující charakter, ale byla zcela na místě a v souladu se zásadou, že rozhodovací činnost NSS sleduje zájem zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů.

Žalobní námitku, že žalobce postupoval konformně a zákonně, když se řídil písemným vyjádřením ministerstva financí ze dne 23.3.2007, které mu odsouhlasilo postupné zdanění záloh, krajský soud důvodnou rovněž neshledal. Jakékoliv stanovisko správního orgánu včetně ústředního orgánu státní správy, nemůže mít relevanci srovnatelnou se zákonnou úpravou. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že výklad provedený ministerstvem financí, který nemá formu správního rozhodnutí, není způsobilý vyvolat vůči žalobci žádné právní účinky a už vůbec jej nevyvazuje z povinnosti dodržet zákonnou právní úpravu. Tu žalobce nedodržel z důvodů rozvedených již výše.

Ani s poslední žalobní námitkou, tj. namítaným porušením ust. čl. 2 odst. 4 Ústavy nebyl žalobce úspěšný. Dle tohoto článku Ústavy každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Ačkoliv žalobce formuluje tento žalobní bod velmi kuse, v kontextu s celým obsahem žaloby lze dovodit, že tento žalobní bod vztahuje ke svému jednání, jež mu bylo správcem daně vytýkáno, tj. k tvorbě zákonných opravných položek a neúčtování o pohledávkách ve výnosech. Vzhledem k naprosto obecné formulaci tohoto žalobního bodu, který určuje pouze povšechný rámec soudního přezkumu, krajský soud rovněž v takto obecné rovině uvádí, že citovaný článek Ústavy nelze vnímat pouze ve smyslu zákonem přímo formulovaných práv a povinností, ale také v širším smyslu vzájemně provázané právní úpravy konkrétních právních vztahů (v daném případě právních vztahů souvisejících s daněmi z příjmů). Provázanost aplikovaných právních předpisů zavazujících stanovením práv a povinností rovněž žalobce, byla rozvedena již výše. K porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy proto v posuzované věci nedošlo.

S ohledem na nedůvodnost uplatněných žalobních bodů krajský soud podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou 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 s tímto řízením nevznikly.

P o u ě 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 28. června 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu