ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **E. G. s. r. o.,** zast. Mgr. Romanem Seidlerem, advokátem se sídlem v Plzni, Na Jíkalce 13, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2005, č. j. 30 Ca 44/2004 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Proti rozsudku Krajského soudu v Plzni, jímž byly zamítnuty žaloby podané proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 2. 2004 č. j. 2234/04-120 a č. j. 2282/04-120, podal stěžovatel kasační stížnost. Uvádí, že ani správním orgánem, ani soudem nebyly vyhodnoceny všechny důkazy. V odvolání proti platebním výměrům poukazoval stěžovatel na skutečnost, že zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách, nestanoví ani neomezuje způsob, jak rozpočet nákladů na opravy získat, podmínkou stanovenou v § 3 zákona je prokazatelnost. Stěžovatel odvoláním napadal názor správce daně, že při stanovení výše rezervy byl použit hypotetický koeficient budoucí inflace, protože byl použit koeficient stanovený Českým statistickým úřadem za rok 1998, to jest koeficient období minulého. Stěžovatel v průběhu daňového řízení i v odvolání opakovaně argumentoval o oprávněnosti výše plánovaného rozpočtu na opravy, o jeho souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách, oprávněnost dále doložil provedenou inventarizací k 31. 12. 2000 a k 31. 12. 1999, v rámci které se posuzuje a prověřuje výše a odůvodněnost vytvořených rezerv. Inventarizací nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly.

Soud neodůvodněně neuznal námitku, že správce daně nijak nezpochybnil provedenou inventarizaci, přesto její závěry zcela ignoroval a bez objektivně zjištěného stavu věci rozhodl za účetní jednotku, aniž by k tomu byl ze zákona zmocněn, že plánovaný rozpočet na opravy jako podklad pro následnou tvorbu rezerv nebyl vytvořen ve správné výši. Správní orgán nevzal v úvahu ani inventarizaci k 31. 12. 2000, kdy podle jiných vyjádření ve Zprávě o kontrole i napadeném rozhodnutí právě na základě inventarizace lze promítnutí inflace do hodnoty rezervy promítnout, když tvrdí v rozhodnutí č. j. 2282/04-120, že jiné ceny, platné k 31. 12. 2000, jejichž výše by byla prokázána, nebyly v rámci daňového řízení předloženy.

K inventarizaci a posouzení byla oprávněná účetní jednotka, účastná celého procesu, nikoliv správce daně, který s časovým odstupem hodnotí bez znalosti konkrétních informací a nemovitosti samé, potřebách opravy apod.

V obou dvou kontrolovaných letech (1999, 2000) uplynulo od data, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (rozvahový den), do data vlastního sestavení účetní závěrky několik měsíců, které dále prověřily, že údaje uváděné v účetní závěrce jsou opodstatněné a zahrnují všechna rizika. To znamená, že provedený rozpočet oprav, sestavený v roce 1999 a zaúčtovaný k 31. 12. 1999 byla provedena inventarizace zcela řádně až v roce 2000 před sestavením účetní závěrky a jeho výše byla účetní jednotkou za oprávněnou. Nikdo jiný než účetní jednotka nebyl a není k provedení inventarizace povolaný. Totéž řádně proběhlo i v roce 2001. V roce 2001 již započala oprava objektu PS 28 a bylo zřejmé, jaké náklady jsou relevantní. Dalším faktorem svědčícím ve prospěch stěžovatele je, že je sám dle svých živnostenských listů oprávněn k provádění plánovaných oprav a disponuje tudíž odborníky, kteří byli schopni se k zaúčtovaným částkám rezervy kvalifikovaně vyjádřit. A realita, provedená a dokončená oprava objektu 28, jejich kvalifikovanost prověřila. Zásada opatrnosti v účetních závěrkách tak rozhodně nebyla porušena a námitka správního orgánu je zcela neopodstatněná.

Stěžovatel se dále pozastavuje nad názorem soudu, že „Doklady o inventarizaci není možné považovat za rozhodující důkaz o plánovaném termínu zahájené opravy, neboť nejsou v souladu s podklady, ze kterých správce daně i žalovaný vycházeli“.

Doklady o inventarizaci jsou podstatným a zásadním dokumentem, který takto nebyl vyhodnocen. Tím byla v neprospěch stěžovatele chybně vyhodnocena zásadní otázka opravy nemovitosti inv. č. PJ 71. Další listiny, které byly v tomto směry předloženy a jsou důkazem pro tvrzení žalobce, nebyly vyhodnoceny správně. Provedení inventarizace vyžadoval v té době zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění zákona č. 117/1994 Sb. a 227/1997 Sb., konkrétně § 7 odst. 3, neboť takto bylo zaručeno účetnictví vedené průkazným způsobem. To stěžovatel naplnil.

Soud se také ztotožnil s názorem správního orgánu, že účetnictví nebylo vedeno v intencích §7 odst. 1 zákona o účetnictví. Pro posouzení účetnictví nebyl povolán žádný pověřený odborník z této oblasti (auditor, soudní znalec). Soud bez dalších důkazů dal za pravdu správnímu orgánu. Pokud jde o tvrzení stěžovatele v replice, která se týkala správnosti a průkaznosti jeho účetnictví, je dle soudu nutno dát za pravdu žalovanému, neboť stěžovatelem použitá ustanovení zákona o účetnictví není možné použít, neboť vstoupila v účinnost až v roce 2002. Soud právě proto, že neměl k dispozici znalecký posudek, rozhodl takto, aniž si uvědomil, že stejná ustanovení, která jsou obsažena v citovaném § 8 odst. 2 zákona o účetnictví obsahoval v té době (roce 1999) platný zákon o účetnictví v § 7 odst. 4,

nejde tedy o žádná nová ustanovení. Stěžovatel byl poškozen nesprávným použitím zákona. Tím bylo zpochybněno jeho účetnictví a jako nedílná součást tohoto účetnictví i inventarizace, ke které nebylo přihlédnuto. S ohledem na shora uvedené skutečnosti se navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil.

Krajský soud ze správního spisu zaznamenal tyto skutečnosti:

Dne 26. 6. 2000 bylo Finančnímu úřadu v Plzni doručeno řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 1999, v němž žalobce uvedl rezervu na opravy hmotného majetku vytvořenou podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období ve výši 2 070 350,- Kč a stav rezerv ke konci zdaňovacího období v téže výši. V přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, doručeném Finančnímu úřadu v Plzni dne 5. 6. 2001, je jako rezerva na opravy hmotného majetku uvedena rovněž částka 2 070 350,- Kč a na řádku o stavu rezerv ke konci zdaňovacího období částka 4 140 700,- Kč.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 5. 2002 bylo zjištěno, že toho dne byla Finančním úřadem v Plzni zahájena u žalovaného daňová kontrola mimo jiné i daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1999 a 2000 a daňový subjekt byl vyzván k předložení kompletní účetní agendy za kontrolovaná období a veškerých dokladů prokazujících skutečnosti uvedené v daňových přiznáních za tato období. Závěry daňové kontroly jsou shrnuty ve Zprávě o kontrole daně č. j. 239 334/02/138/931/0609. Správce daně uvedl, ze kterých předložených listin vycházel, které z nich posoudil jako rozhodující a vyčíslil výši podle něho neoprávněné tvorby rezervy a neoprávněného zatížení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Namátkovou kontrolou správce daně prvého stupně zjistil, že žalobce zaúčtoval v letech 1999 i 2000 tvorbu zákonné rezervy v hodnotě 2 070 350,- Kč. Z rozhodnutí finančního ředitele ze dne 31. 12. 1999 č. 2/99 zjistil, že byla tvořena rezerva na opravu nemovitosti inv. č. PJ 71 00, která byla majetkem společnosti P. e. a. s. a tvorba rezervy byla majitelem na podkladě Smlouvy o nájmu a následné Smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy písemně schválena. Celková plánovaná rezerva na opravy byla dle tohoto dokumentu 4 210 400,- Kč s předpokládaným termínem zahájení čerpání rezervy v roce 2004, kdy bude nemovitost dle smluv převedena do vlastnictví žalobce. Dále bylo předloženo navazující rozhodnutí finančního ředitele č. 6/2000 z 1. 12. 2000, jež zmiňuje stejnou celkovou rezervu na opravy nemovitosti inv. č. PJ 71 00. Pro zdaňovací období 1999 i 2000 byla na tuto nemovitost tvořena rezerva v hodnotě 1 052 600,- Kč. Z podkladu pro vytvoření rezervy na opravy majetku pro nemovitost inv. č. PJ 71 00 a inv. č. PS 28 00 ze dne 16. 12. 1999 sestaveným vedoucím provozu služby správce daně zjistil, že celkové plánované náklady na opravy nemovitosti činí 4 210 400,- Kč u PJ 71 00 a 2 035 500,- Kč u PS 28 00. Při odhadování předpokládaných nákladů se vycházelo z cen platných v průběhu roku 1999, jak z cen materiálu, tak i služeb, a tyto se navýšily koeficientem 1,1 (brána do úvahy inflace). Stejná částka uvažovaná na celkové náklady na opravu nemovitosti byla uvedena i v žádosti o písemné schválení plánovaných oprav v návaznosti na Smlouvu o nájmu nemovitostí a Smlouvu o uzavření budoucí kupní smlouvy, zaslané vlastníku nemovitosti, kde bylo též uvedeno, že plánované zahájení oprav bude datem předání nemovitosti do vlastnictví žalobce, tj. dle výše zmíněných smluv dnem 31. 7. 2004. Vlastník nemovitosti k žádosti sdělil, že s ní souhlasí a v roce 1999 nebude vytvářet žádné rezervy. Byla předložena i žádost o písemné schválení provádění plánovaných oprav ze dne 1. 12. 2000 zaslaná vlastníku nemovitosti se stejnou odpovědí i pokud jde o rok 2000. Dne 3. 7. 2002 daňový subjekt předložil ještě

usnesení společníků ze dne 20. 8. 1999, na ně navazující rozhodnutí ředitele č. 6/99 ze dne 15. 10. 1999 a ručně psaný rozpočet na tvorbu rezervy budova B 71 a B 28. V právě zmíněném rozhodnutí ředitele bylo uvedeno, že se generální opravy nemovitosti inv. č. PJ 71 00 zahájí již v roce 2003, přestože nebude zcela zaplacena kupní cena a vlastnické právo žalobci vznikne až v roce 2004. Při zpracovávání podkladů pro plánované opravy se bude vycházet z platných cen roku 1999 a dále bude na základě údajů statistického úřadu počítáno s navýšeným koeficientem oproti skutečným cenám ve výši 1,1. Daňový subjekt (stěžovatel) předložil písemné „popsání problému tvorby rezervy“, kde přičítá nesoulad dat zahájení opravy v dokumentech zřejmé chybě v psaní, kterýžto závěr podporuje i to, že rezerva na opravu budovy 28 byla tvořena v souladu se zákonem, takže daňový subjekt věděl, jakým způsobem se rezervy tvoří. Dále vysvětloval, že vycházel z posledně známého údaje Českého statistického úřadu o obecné inflaci (za rok 1998) a použil jej pro koeficient 1,1, jímž navýšil rozpočet oprav. Správce daně z obsahu a časového sledu usnesení ze dne 20. 8. 1999, rozhodnutí č. 6/99, rozhodnutí č. 2/99, žádosti o schválení oprav z 23. 12. 1999 učinil závěr, že předpokládaný termín zahájení oprav a čerpání rezervy na opravu nemovitosti inv. č. PJ 71 00 je v roce 2004. Za konečné a platné tedy považoval rozhodnutí ze dne 31. 12. 1999, kde je uveden termín zahájení čerpání rezervy v roce 2004 a setrval na svém stanovisku, že rezerva měla být tvořena na pětileté období (1999 — 2003). Tvrzení subjektu o chybě psaní s poukazem na uvedené listinné důkazy neakceptoval a rovněž dodal, že mu nenáleží odvozovat správnost proúčtování určitého účetního případu s daňovým dopadem na základě tvrzení, že subjekt obecně věděl, jakým režimem se rezervy tvoří, neboť vždy vychází z objektivně daných, zjištěných a ověřených skutečností. Účetní závěrky za rok 2001, jež daňový subjekt rovněž předložil, nemohl akceptovat jako podpůrný důkazní prostředek tvorby rezerv v roce 1999, neboť jde o dvě samostatná zdaňovací období. K dalším listinám předloženým daňovým subjektem dne 9. 9. 2002 (příkazy k provedení dokladové inventarizace, inventarizační zápisy, dokladové inventarizace včetně karet rezervy a přehledy vnitřních účetních dokladů za roky 1999, 2000 a 2001) správce daně uvedl, že z dokladové inventarizace účtu 451 01 za roky 1999 a 2000 zjistil, že u nemovitosti č. 71 bude zahájení čerpání rezervy rok 2003 a dále konstatoval, že rok 2001 nebyl předmětem kontroly. Ze současně předloženého zápisu z valné hromady společnosti ze dne 9. 10. 2000 mimo jiné zjistil údaj o tom, že rezerva na opravu nemovitosti označené inv. č. 71 bude tvořena v letech 1999, 2000, 2001 a 2002 s plánovaným zahájením oprav v roce 2003. Ze zápisu z valné hromady ze dne 29. 6. 2001 zjistil, že zaúčtování vytvořené rezervy mimo jiné i na opravu budovy č. 71 ve výši 1 052 600,- Kč ovlivnilo celkové vykázání hospodářského výsledku za účetní období roku 2000. Zápis z valné hromady z 28. 6. 2002 se týkal schválení účetní závěrky za rok 2001, který nebyl předmětem kontroly. Správce daně inventarizace a zápisy z valné hromady zvažoval v celé souvislosti šetřeného případu a posuzoval je se všemi listinnými důkazními prostředky, které si vyžádal nebo mu byly předloženy. Veškeré předložené doklady posuzoval s ohledem na ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o rezervách, podle něhož rezervu na opravy hmotného majetku, jež je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvářet nájemci hmotného majetku, kteří jsou k opravám najatého hmotného majetku písemně smluvně zavázáni. Na žádosti o písemné schválení plánovaných oprav ze dne 23. 12. 1999 je uvedeno, že plánované zahájení oprav bude datem předání nemovitosti inv. č. PJ 71 00 do vlastnictví žalobce, tj. dle smlouvy o nájmu a následné smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy dnem 31. 7. 2004. Toto ujednání bylo majitelem nemovitosti potvrzeno pro rok 1999 a 2000 a tento listinný důkazní prostředek osvědčil správce daně jako rozhodující důkaz.

Z podkladu pro vytvoření rezervy na opravy majetku pro nemovitost inv. č. PS 28 00 ze dne 16. 12. 1999 správce daně také zjistil, že při odhadování předpokládaných nákladů na

opravy se vycházelo z cen platných v průběhu roku 1999 navýšených koeficientem 1,1 (brána do úvahy inflace). Z předložených dokladů vyplynul způsob stanovení výše tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a dle závěru finančního úřadu byla výše rezerv stanovena v rozporu s ustanovením § 3 a § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Při stanovení výše rezervy se vychází z rozpočtu prokázaných nákladů platného v okamžiku rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravu konkrétního hmotného majetku. Promítnutí vlivu předpokládané inflace do výpočtu výše rezervy na opravu hmotného majetku v budoucích obdobích již při zahájení tvorby rezervy nelze akceptovat, to lze provést až na základě inventarizace rezerv, kdy se posuzuje také správnost jejich výše. Tato výše vytvořených rezerv musí být prokazatelná a pokud poplatník zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí ve smyslu § 7 odst. 6 zákona o rezervách provést opravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím v němž tuto skutečnost zjistí. Touto skutečností může být i vliv inflace na výši rozpočtovaných nákladů. Na tomto základě provedl správce daně přepočet tvorby rezerv na opravu hmotného majetku. Uzavřel, že společnost tvořila v roce 1999 i 2000 rezervu v hodnotě 1 052 600,- Kč, dle jeho názoru měla činit roční tvorba rezervy na nemovitost inv. č. PJ 71 00 (bez zvýšení koeficientem, s rozdělením do pěti let) 765 530,- Kč, takže rozdíl 287 070,- Kč je neoprávněná tvorba rezervy a neoprávněné zvýšení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. U nemovitosti inv. č. PS 28 00 měla činit roční tvorba rezervy nikoli 1 017 750,- Kč, ale 925 230,- Kč (bez zvýšení koeficientem, s rozdělením do dvou let), takže rozdíl 92 520,- Kč je rovněž neoprávněnou tvorbou rezervy s dopadem do daňově uznatelných nákladů. Celkem tedy podle správce daně žalobce náklady roku 1999, jakož i roku 2000 neoprávněně zvýšil o 379 590,- Kč a tato částka je dle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů položkou zvyšující základ daně. Zpráva o daňové kontrole byla projednána 24. 4. 2003 a stala se podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Nato vydal Finanční úřad v Plzni dne 14. 5. 2003 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob: za část zdaňovacího období od 26. 3. do 31. 12. 1999 dodatečně vyměřil daň ve výši 138 600,- Kč a za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2000 ve výši 220 100,- Kč.

Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, kde žádal, aby byla daň doměřena v jiné výši. Odvolání byla zamítnuta rozhodnutími Finančního ředitelství v Plzni.

Krajský soud v Plzni přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Uvedl přitom m.j., že je přesvědčen, že znění zákona č. 593/1992 Sb. (stejně tak jako znění dalších shora uvedených obecně závazných právních předpisů) zcela jednoznačně svědčí pro zákonnost výkladu žalovaného. Jestliže totiž § 3 zákona o rezervách stanoví požadavek prokazatelnosti výše rezervy, znamená to, že vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný a ověřitelný podklad nejen pokud se týká cenových údajů, ale také pokud se týká stanovení výše inflace. Protože výše inflace není konstantní, nýbrž jde o veličinu proměnnou v závislosti na celé řadě faktorů, je objektivně nemožné „prokázat“ konkrétní výši inflace do budoucna, nýbrž pouze za dobu minulou. Na stav, kdy je prokazatelně změněna hodnota rozpočtovaných nákladů na opravy hmotného investičního majetku mimo jiné i v důsledku inflačního růstu cen uvažovaných oprav (služeb i materiálů) pamatuje právě ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách s tím, že ukládá daňovém subjektu v okamžiku, kdy zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, provést úpravu její výše, avšak počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Zjistit také prokázat, nikoli pouze odhadnout, výši inflace v konkrétním zdaňovacím období, je možné výlučně zpětně. Žalovaný tedy na rozdíl od žalobce beze zbytku respektoval požadavek prokazatelnosti výše tvorby

rezerv vyplývající z § 3 zákona č. 593/1992 Sb., ale také požadavek prokazatelnosti výše rezervy v konkrétním zdaňovacím období, jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ovlivňujícího základ daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, a nepochybně tento jeho výklad korespondoval i povinnosti správce daně stanovit žalobci za konkrétní zdaňovací období správnou výši daňové povinnosti a zajistit její splnění.

Soud se ztotožnil s názorem žalovaného i v tom, že účetnictví žalobce nebylo vedeno v intencích § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Účetnictví účetní jednotky nebylo správné, protože nebylo vedeno v souladu s dalšími ustanoveními zákona o účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době. Protože hospodářský výsledek byl v účetních obdobích, kdy byla tvořena rezerva a uplatněna jako daňový výdaj, ovlivněn předpokládanou, nikoli prokázanou inflací, nezobrazovalo účetnictví žalobce věrně skutečnosti, které byly jeho předmětem, jak požaduje § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Zásada opatrnosti při vedení účetnictví rovněž nebyla naplněna, když žalobce vycházel pouze z domněnky, že ceny plánovaných oprav vzrostou, aniž by to v okamžiku účtování bylo podloženo důkazy. Tvrzení žalobce, že žalovaný nevyhodnotil důkaz o skutečné výši ceny oprav nemovitosti inv. č. PS 28 00, není případné. Odůvodněnost výše tvořené rezervy lze hodnotit výhradně na pozadí informací, které měl v předmětném období k dispozici i sám daňový subjekt. Později skutečně vynaložené náklady na opravy nemohou zpětně ospravedlnit nesprávně vypočtené rezervy na budoucí opravy. Ze stejných důvodů také nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že důkazem správnosti rozpočtu plánovaných nákladů na opravy jsou Českým statistickým úřadem postupně (následně) zveřejněné cenové přírůstky v jednotlivých letech.

Jádrem druhé části sporu mezi žalobcem a žalovaným byla otázka, který rok byl ve smyslu stanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách předpokládaným termínem zahájení oprav (zda 2003 nebo 2004) nemovitosti inv. č. PJ 71 00, od něhož se odvozuje délka období, za které měla být rezerva od roku 1999 tvořena (4 roky nebo 5 let) a její výše zahrnována do daňových výdajů, když předložené důkazy jsou rozporné. Z dosud popsaného průběhu daňového řízení a stanovisek stran prezentovaných v průběhu řízení před soudem je zřejmé, že každý z účastníků řízení považoval pro posouzení předpokládaného termínu pro zahájení oprav za relevantní jiné důkazní prostředky. Správce daně prvého stupně již ve zprávě o daňové kontrole přehledně shrnul, které důkazní prostředky měl k dispozici, jaký mají vztah k prokazované skutečnosti, popsal úvahy, kterými se při jejich hodnocení řídil a zdůvodnil, proč osvědčil pouze některé z nich jako rozhodné důkazy o zjišťovaných skutečnostech, zatímco jiné považoval za irelevantní. Jako vodítko použil hledisko časové posloupnosti vydání rozhodnutí, která přicházela v úvahu, s tím, že svůj závěr opřel ještě o další dokumenty (povolení majitele nemovitostí), jejichž význam odvozoval z toho, že bez nich by vůbec nebylo možno opravy, na něž byly tvořeny rezervy, provést. Odůvodnil také, proč neakceptoval argumentaci o chybě v psaní v předmětných dokumentech a dodal, že záměr započít s opravami o rok dříve, než považuje za prokázáno, vyplývá až z listin pořízených mnohem později. Z obsahu zprávy o daňové kontrole, jakož i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně i žalovaný se velmi pečlivě vyrovnali se všemi v průběhu daňového řízení vznesenými námitkami a jejich písemné závěry jsou vyčerpávající a přesvědčivé. Jde o postup, který je v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu, upravujícím zásadu volného hodnocení důkazů v daňovém řízení.

Pokud jde o žalobcem namítaný rozdíl mezi pojmy „zahájení opravy“ a „zahájení čerpání rezervy“, soud se zcela ztotožnil s vysvětlením žalovaného uvedeném v jeho stanovisku k podaným replikám. Také soud je toho mínění, že rezervy lze čerpat v roce

zahájení oprav, a to ve výši na provedení oprav potřebné. Zákon o rezervách operuje v ustanovení § 7 odst. 4 s pojmem „předpokládaný termín zahájení opravy“, který tvoří hranici období, ve kterém se rezerva vytváří a stanoví také, který okamžik se za zahájení opravy považuje. Z žádného ustanovení se nenaznačuje, že by počátek čerpání rezervy měl být odlišný od termínu zahájení oprav. Pojetí žalovaného je logické a správné. Ani dodatečně zjištěný a žalobcem prezentovaný údaj o skutečném termínu zahájení oprav předmětné nemovitosti nemůže prokázat, ke kterému datu se vázal záměr započít s opravami, když v té době (kdy se o vytvoření rezerv rozhodovalo) nemohl být žalobci znám. Žalobce jistě mohl podle okolností své původní rozhodnutí změnit, avšak následná změna nemůže být rozhodná pro posouzení správnosti tvorby rezervy a zahrnování její výše do daňových nákladů při výpočtu základu daně za předmětná zdaňovací období.

Krajský soud neakceptoval rovněž tvrzení žalobce, že správce daně nevyhodnotil jako důkazní prostředky dokumenty o provedené inventarizaci, jelikož ze zprávy o daňové kontrole je jasně patrné, které skutečnosti z nich zjistil, že je zvažoval v kontextu celého případu i v relaci k ostatním předloženým důkazním prostředkům a na danou věc dopadajícím zákonným ustanovením. Jelikož vyhodnotil jako rozhodující jiné podklady (a své úvahy patřičně odůvodnil), je třeba přisvědčit názoru žalovaného vyjádřenému v odůvodnění jeho rozhodnutí, že doklady o inventarizaci není možné považovat za rozhodující důkaz o plánovaném termínu zahájení opravy, neboť nejsou v souladu s podklady, ze kterých správce daně i žalovaný odůvodněně vycházeli. Bez významu je podle krajského soudu i tvrzení, že rozhodnutí finanční ředitelky č. 2/99, kde je uveden jako předpokládaný termín zahájení čerpání rezervy rok 2004, nebylo podkladem pro účtování o rezervě ani pro zpracování plánu oprav a inventarizaci, jelikož samo osobě nemůže vyvrátit závěr, že bylo určujícím pro stanovení termínu započetí oprav v roce 2004.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podstata celého problému spočívá v tom, jakým způsobem byla vytvářena rezerva na opravu hmotného majetku (HM inv. č. PJ 71 00, inv. č. PS 28 00). Podle § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále též „zákon o rezervách“) pro zjištění základu daně z příjmů 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. 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 a pro daný případ se u právnických osob rozumí zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců. Tvorba opravných položek a rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí být vždy zaúčtována podle zvláštního právního předpisu nebo uvedena v daňové evidenci.

Podle § 7 odst. 1 tohoto zákona rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou

hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b), tj. nájemce hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku je smluvně písemně zavázán. Podle odst. 4) výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. Podle odst. 5) nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy. Podle odst. 6) zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období (odst. 7). Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zatříděného v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období vymezených v zákoně o daních z příjmů a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podává daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží (odst. 8).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že při stanovení výše rezerv na opravu hmotného majetku se vychází z rozpočtu prokázaných nákladů na opravu platném v okamžiku rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravu konkrétního hmotného majetku. Promítnout vliv inflace do hodnoty rezervy lze na základě inventarizace rezerv, kdy se posuzuje rovněž správnost jejich výše, která musí být prokazatelná. Pokud daňový subjekt zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy na opravu hmotného majetku, musí ve smyslu § 7 odst. 6 zákona o rezervách provést opravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Za takovou skutečnost lze považovat i vliv inflace na výši rozpočtovaných nákladů na opravu hmotného majetku. Vycházel-li však stěžovatel z cen platných v roce 1999, pak již v nich byla promítnuta inflace z roku 1998, a tudíž nebylo namístě použít navyšující koeficient 1,1.

Z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ust. § 3 zákona o rezervách vyplývá, že způsob tvorby rezervy a její výše musí být prokazatelný. Zákon o daních z příjmů uznává v § 24 odst. 2 písm. i) za daňový výdaj rezervy, jejichž způsob a výši pro daňové účely stanovuje zvláštní zákon, jímž je zákon o rezervách. Tyto rezervy jsou tedy legálním zvýšením daňových výdajů a snížením daňové povinnosti. Způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše musí být v souladu s § 3 zákona o rezervách prokazatelné, výše a odůvodněnost rezerv se posuzuje při inventarizaci dle § 29 odst. 1 a 4 zákona č. 563/1991 Sb. (dále jen „zákon o účetnictví“). Poplatník uplatňující do svých daňově uznatelných nákladů rezervy na opravy hmotného majetku musí doložit oprávněnost tvorby rezervy, nejčastěji zpracovaným plánem oprav, rozpočtem nákladů

na opravy, inventární kartou rezervy. Dále je povinen stanovit datum zahájení tvorby rezervy a plánované zahájení oprav. Pomocí uvedených dokladů a údajů je možno stanovit výši rezervy v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 zákona o rezervách, dle kterého se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Vytváří-li daňový subjekt rezervy na opravu hmotného majetku na základě rozpočtu nákladů, musí mít rozpočet reálný a ověřitelný podklad nejen pokud se týká cenových údajů, ale také pokud se týká stanovení výše inflace. Inflace je veličina proměnná v závislosti na celé řadě faktorů; je objektivně nemožné prokázat konkrétní výši inflace do budoucna, nýbrž pouze za dobu minulou. Důsledek inflačního růstu cen uvažovaných oprav lze promítnout v okamžiku, kdy se tato skutečnost zjistí a prokáže. Zjistit a také prokázat, nikoliv pouze odhadnout, výši inflace v konkrétním zdaňovacím období je proto možné pouze zpětně. Nejvyšší správní soud se k tomuto způsobu úpravy výše rezervy přiklání a považuje jej za správný a odpovídající. Daňový subjekt nepředložil takto upravený rozpočet a neprokázal tak skutečnou upravenou cenu oprav, o které se účtovalo. Účetnictví společnosti nezobrazovalo věrně skutečnosti, které byly jeho předmětem, jak to vyžaduje ust. § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu nebylo možné zohledňovat a vypočítat ze strany správce daně po daňové kontrole výši inflace, neboť při dodržení podmínek stanovených zákonem o rezervách, je pro stanovení základu daně z příjmů rozhodující stav zjištěný v účetnictví.

Základem daně je podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Tímto zvláštním předpisem je zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. Podle § 7 odst. 1 zák. o účetnictví účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Účetnictví účetní jednotky je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky (§ 7 odst. 3). Podle ust. § 7 odst. 4 citovaného zákona účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem. V § 24 až § 28 stanoví pak zákona o účetnictví způsoby oceňování majetku a závazků. Podle § 29 odst. 1 téhož zákona účetní jednotky inventarizaci ověřují ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti. Z tohoto titulu rovněž rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy. Výdaji (náklady) podle odst. 1 jsou také, jak dál stanoví § 24 odst. 2 písm. i) zákon o daních z příjmů, rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem je zák.č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů, který pod pojmem rezerv mimo jiné rozumí také rezervu na opravy hmotného majetku (§ 2 odst. 1 tohoto zákona). Zároveň tento zákon shodně pro všechny druhy v něm upravených zákonných rezerv v § 3 stanoví jako předpoklad pro jejich promítnutí do základu daně z příjmů požadavek, že totiž způsob

jejich tvorby a jejich výše musí být prokazatelné, přičemž při inventarizaci se prokazuje výše a odůvodněnost rezerv a opravných položek.

Způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné, což platí i pro rezervu na opravu hmotného majetku. Proto je nutné při vzniku každé rezervy vytvořit tzv. kalkulaci zdůvodňující nezbytnost její tvorby, způsob jejího výpočtu a způsob jejího používání. Je sice pravdou, že způsob kalkulace rezervy není upraven žádným právním předpisem, avšak v důkazním řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení (§ 31 odst. 1 daňového řádu), přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). V potaz je třeba vzít také ust. § 2 odst. 2 daňového řádu *in fine*, z něhož vyplývá, že cílem daňového řízení je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, stejně jako ust. § 1 odst. 2, které správu daně definuje jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, které zejména zahrnuje právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle daňového řádu jejich splnění ve stanovené výši a době.

Zůstává otázkou, ve které fázi či okamžiku tvorby rezervy lze inflaci promítnout do výše rezervy. Ustanovení § 3 zákona o rezervách hovoří o požadavku prokazatelnosti výše rezervy, tedy vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný ověřitelný podklad pokud se týká cenových údajů a stanovení výše inflace. Protože ta není konstantní, ale je závislá na celé řadě faktorů, nelze ji prokázat do budoucna, ale jen za dobu minulou. Ustanovení § 7 zákona o rezervách tuto situaci neupravuje výslovně, k řešení je tedy nutno dospět výkladem předmětných ustanovení s přihlédnutím ke komplexní úpravě rezerv jakožto uznatelných daňových výdajů a k jednotlivým okolnostem daného případu. Ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách ukládá daňovému subjektu v okamžiku, kdy zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, provést úpravu její výše, avšak počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Pouze zpětně je možné zjistit a prokázat, nikoliv pouze odhadnout, výši inflace v konkrétním zdaňovacím období. Žalovaný se tedy držel požadavku na prokazatelnost výše tvorby rezervy v konkrétním zdaňovacím období, jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ovlivňujícího základ daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Tvorba rezervy představuje možnost ovlivnit hospodářský výsledek zahrnutím rezervy do daňově uznatelných výdajů, avšak ze zákonem přesně stanovených předpokladů.

Inventarizací jednotlivých vytvořených položek rezerv se zkoumá, zda tvorba rezervy odpovídá skutečným potřebám. Tvorba rezervy je časově rozprostřeným nákladem na budoucí výdaj. Rezerva na opravy hmotného majetku časově limituje daňový subjekt v jejím čerpání. Pokud ji nevyčerpá nebo jen částečně vyčerpá ve stanoveném limitu, musí ji rozpustit do daňových výnosů. Rezerva na opravy hmotného majetku se vytváří na majetek, jehož doba odpisování je šest a více let (2. až 5. odpisová skupina). V tomto případě byl k vytvoření rezervy oprávněn stěžovatel jako nájemce nemovitosti, která byla majetkem P. e., a. s. a to na základě smlouvy o nájmu a následné smlouvy o uzavření budoucí kupní smlouvy, když vlastník nemovitosti rezervu nevytvářel. Byla vytvářena rezerva na opravy nemovitosti označené inv.č. budova 28 a budova 71. Při výpočtu roční výše rezervy se vychází jak ze zdaňovacího období, kdy se rezerva začíná tvořit, tak ze zdaňovacího období, kdy se

předpokládá zahájení opravy. Je to zdaňovací období, které následuje po zdaňovacím období, kdy byla dokončena tvorba rezervy. Vyčerpání rezervy je vázáno na skutečné zahájení opravy. Žalovaný, jak je patrno z obsahu správního spisu, se seznámil s inventarizačními zápisy, dokladovou inventarizací let 1999, 2000 a 2001, avšak když zjistil, že stěžovatel uplatnil daňově uznatelné výdaje v nesprávné výši, tyto přepočetl a dodatečně vyměřil daň, protože doklady o inventarizaci nezohledňovaly vliv inflace na pohyb cen plánovaných oprav, protože inflace byla připočtena předem. Nejvyšší správní soud považuje za zřejmé, že způsob stanovení výše rezerv použitý žalovaným, tedy postupná úprava rezerv na základě skutečně prokázané inflace, odpovídá požadavku prokazatelnosti rezerv a zaručuje uplatnění rezerv jakožto výdajů ve skutečné výši. Je možno dospět k závěru, že takový způsob předpokládal i zákonodárce, neboť tomu odpovídá i pravidelná povinnost inventarizace dle zákona o účetnictví a výslovná zákonná úprava dodatečně zjištěných skutečností odůvodňujících změnu výše rezervy. Správný postup nabízí ust. § 7 odst. 6 zákona o rezervách, podle něhož zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí, tedy v daném případě nejdříve roku 2000. Tento způsob je daný a nelze se proto dovolávat toho, že následný vývoj inflace dal nesprávnému postupu stěžovatele zapravdu.

Výše stěžovatelem uplatněných rezerv jakožto daňových výdajů v jednotlivých zdaňovacích obdobích neodpovídala skutečnosti a překračovala částku, která byla zjištěna důsledným uplatněním ustanovení § 3 a 7 zákona o rezervách. Na základě výše uvedeného provedl žalovaný tento opravný přepočet tvorby rezerv na opravu hmotného majetku inv. č. PJ 71 00: celkové plánované náklady na opravu dle podkladu pro vytvoření rezervy ze dne 16. 12. 1999 snížené o navýšený koeficient inflace 1,1 děleno počtem let tvorby bez předpokládaného roku zahájení opravy činily 4 210 400,- Kč - koef. 1,1 = 3 827 636,36 : (roky 1999, 2000, 2001. 2002, 2003) tj. 5 = 765 527,272 zaokrouhleno 765 530,- Kč tj. roční oprávněná tvorba rezervy podle žalovaného. Stěžovatel tvořil v roce 2000 rezervu v hodnotě 1 052 600,- Kč a podle žalovaného měla činit roční tvorba rezervy 765 530,- Kč, rozdíl 287 070,- Kč je neoprávněná tvorba rezervy a neoprávněné zvýšení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. U inv.č. PS 28 00 celkové plánované náklady na opravu hmotného majetku dle podkladu pro vytvoření rezervy ze dne l6. 12. 1999 snížené o navýšený koeficient inflace 1,1 děleno počtem let tvorby bez předpokládaného roku zahájení opravy činily 2 035 500,- Kč - koef. 1,1 = 1 850 454,545 Kč (roky 1999, 2000) tj. 2 925 227,272 zaokrouhleno 925 230,- Kč tj. roční oprávněná tvorba rezervy dle žalovaného. Stěžovatel tvořil v roce 2000 rezervu v hodnotě 1 017 750,-Kč, dle žalovaného měla činit roční tvorba rezervy 925 230,- Kč, rozdíl 92 520,- Kč je neoprávněná tvorba rezervy a neoprávněné zvýšení nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Ze vzájemného vztahu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, jež ukládá výši rezervy určit jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, přičemž výsledkem musí být v rozpočtu stejná částka pro každé zdaňovací období, a ustanovení § 3 zákona o rezervách požadujícího prokazatelnost rezerv vyplývá, že je vyloučeno zahrnout výši inflace na všechna zdaňovací období již od počátku tvorby rezervy do jednotlivých částek rezerv, aniž by zároveň nedošlo k podstatnému zkreslení výše rezervy za jednotlivé roky, toto zkreslení je přímo úměrné počtu let, po která má být rezerva tvořena, a výši předpokládaných nákladů.

Pokud jde o otázku termínu zahájení čerpání rezervy, soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu i žalovaného, že je třeba vycházet z rozhodnutí č. 2/1999 finančního ředitele

stěžovatele z 31. 12. 1999, podle něhož se plánuje celková rezerva na opravu nemovitosti inv. č. PS 28 00 se rezerva plánuje v rozsahu 2 035 000,- Kč a nemovitosti inv. č. PJ 71 00 na 4 210 000,- Kč s předpokládaným termínem zahájení čerpání rezervy v roce 2004.

Z výše uvedeného vyplývá, že rozhodnutí Krajského soudu v Plzni není nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Soud proto rozhodl, že se Finančnímu ředitelství v Plzni nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. června 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu