



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **LETASOL, spol. s r.o.**, IČ: 49432541
sídlem Letecká 1110, 686 04 Kunovice
zastoupený daňovou poradkyní JUDr. Evou Zemanovou
sídlem Přívrat 1454/12, 616 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32647/16/5200-11434-707700

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2015, č. j. 825987/15/3309-51523-700240 (dále jen „platební výměr“), byla žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 4 348 340 Kč a vyměřeno penále ve výši 20 % z doměřené daně ve výši 869 668 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32647/16/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto a platební výměr jím byl potvrzen.
2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka zahrnutí 1) tvorby rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) ve výši 21 100 000 Kč, 2) nákladů na nákup stavebního materiálu, opravu a údržbu budovy K13 ve výši 899 167,95 Kč a 3) nákladů na nákup a montáž oken v budově K13 ve výši 291 115 Kč do daňově uznatelných nákladů roku 2010.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se žalobou domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů. Namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Tu spatřuje v tom, že žalovaný opatřil napadené rozhodnutí novými argumenty a důvody, proti kterým bylo žalobci odepráno bránit se v odvolání. Dále namítá, že se žalovaný buď vůbec, nebo dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce – kromě v žalobě dále uvedených se jedná o námitku týkající se nových argumentů správce daně uvedených až ve zprávě o daňové kontrole; námitku, že ochranou vkladatele argumentuje správce daně bezdůvodně, neboť ta je zaručena zákonem o bankách; námitku, že obmyšlenou osobou byl žalobce, a pojistné plnění tak bylo plně v jeho dispozici; námitku, že nelze dovozovat, že bankou musí být peněžní ústav, kterému byla vydána bankovní licence; námitku, že správcem daně předvídaná pojistná událost nemůže být důvodem pro vyloučení tvorby předmětné rezervy z daňových nákladů roku 2010, neboť k takové události nedošlo a k doměření tvorby této rezervy by mohlo dojít až ve zdaňovacím období, ve kterém by skutečně došlo k použití případného pojistného plnění na jiný účel; námitku, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99 (dále jen „rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99“; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz), svědčí ve prospěch žalobce; návrh na ustanovení znalce k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení; zpochybnění odpovědi na výzvu k součinnosti Města Kunovice; námitku o neprůkaznosti fotodokumentace z roku 2009; námitku, že demolicí přístavků a přístřešku nemohlo dojít k technickému zhodnocení.
4. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje již v jeho vydání po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Dále uvádí, že k naplnění záměru § 7 odst. 4 zákona o rezervách, kterým je nashromáždění reálných zdrojů na provedení oprav hmotného majetku odděleně od běžně používaných peněžních prostředků, tak, aby při zahájení oprav byly skutečně k dispozici, došlo i složením peněžních prostředků na účet Pojišťovny České spořitelny (dále jen „Pojišťovna“). V součtu všech tří účtů, na kterých byly prostředky uloženy, tvořily rezervy částku 21 100 000 Kč, bylo o nich účtováno v aktivech.

5. Žalobce dále tvrdí, že žalovaný změnil argumentaci správce daně, který porušení § 7 odst. 4 zákona o rezervách spatřoval ve složení finančních prostředků na účet ústavu, který není bankou; žalovaný neuznal tvorbu rezervy na účtu Pojišťovny za daňově uznatelný výdaj z důvodu, že se nejednalo o peněžní prostředky uložené na bankovním účtu žalobce, a že se nejednalo o krátkodobý finanční majetek vykazovaný v rozvaze žalobce jako účty v bankách, nýbrž bylo žalobcem zaúčtováno na účet 063.1 – PCS – fond garantovaný, akcie. Žalovaný ve své argumentaci mylně zaměňuje roční zhodnocení za výnosové úroky a jejich nepřipsání neoprávněně připisuje na účet žalobce. Převodu peněžních prostředků na investiční účet žalobce předcházela převod z účtu Pojišťovny na běžný účet České spořitelny. Souvislost mezi těmito převody žalobce jednoznačně prokázal. Pokud měl o této skutečnosti žalovaný pochybnosti, měl doplnit dokazování. Žalobce netvořil rezervu jen jedno zdaňovací období, jak tvrdí žalovaný. Tak by tomu bylo pouze v případě, kdy by v roce 2010 vytvořil náraz rezervu ve výši 63 300 000 Kč. Požadavkům § 7 odst. 8 zákona o rezervách vyhověl, jelikož předložil investiční záměr na celkové náklady opravy ve výši 63 300 000 Kč, přičemž v roce 2010 vytvořil rezervu ve výši 1/3 těchto nákladů.
6. Dle žalobce žalovaný nemůže namítat, že z důvodu vázání předmětných prostředků na účtu Pojišťovny do 31. 12. 2013 žalobce neměl celou částku tvořené rezervy k dispozici již při zahájení plánovaných oprav, když § 7 zákona o rezervách připouští zahájení předmětné opravy v průběhu roku 2013, tedy i koncem roku 2013, dle odst. 6 dokonce zahájení v roce 2014. Forma životního pojištění u předmětných finančních prostředků nekoliduje s § 7 odst. 4 zákona o rezervách – obmyšlenou osobou byl žalobce, o těchto prostředcích účtoval jako o svém majetku.
7. Žalobce uvádí, že využil možnosti vyjádřit se k výsledku kontroly v reakci na protokol o seznámení s výsledkem této kontroly, konkrétně ve vyjádření ze dne 13. 11. 2014. Ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu nepřipouští navrhopvat v rámci projednání zprávy o výsledku daňové kontroly další doplnění tohoto vyjádření. Tím, že si žalobce nechal zaslat zprávu o výsledku daňové kontroly do datové schránky, nezpůsobil vlastním zaviněním nemožnost vyjádřit se k novým argumentům v této zprávě obsaženým; správce daně jimi zapříčinil nedostatek odůvodnění platebního výměru a jeho nezákonnost. Žalovaný nepostupoval v souladu s § 115 daňového řádu, když žalobce neseznámil s nově provedenými důkazy a neumožnil mu, aby se k nim vyjádřil, byť po jejich zhodnocení dospěl ke stejnému závěru jako správce daně.
8. K akci „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ žalobce s odkazem na rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99 uvádí, že se jednalo o celkový záměr provedení opravy budovy K13, a nebylo proto nutné u dílčích prací zkoumat, zda měly charakter technického zhodnocení, a vyčleňovat je z daňových nákladů. Žalobce v průběhu správního řízení doložil dostatečné množství důkazů o charakteru oprav u prováděných prací, stejně jako technický výkres zachycující stav budovy před zahájením stavby v roce 2009, žalovaný nemůže tvrdit opak. Neunesení důkazního břemene žalovaný jen konstatoval, aniž by se předloženými důkazy jednotlivě zabýval, proč žalobcem tvrzené skutečnosti nepovažuje za prokázané. Při výměně oken byla zachována plocha oken a prosvětlení vnitřních prostor, nemohlo tak dojít ke změně parametrů stavby. Samotnou změnu vzhledu nepovažuje § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za technické zhodnocení. Ani v této části není napadené rozhodnutí řádně odůvodněno. Rovněž záměna použitého materiálu pro opláštění budovy není dle Pokynu Ministerstva financí ČR č. D-300 k § 33

zákona o daních z příjmů považována za technické zhodnocení. Odmítnutí odvolací námitky žalobce, že demolicí přístavků a přístřešku nemohlo dojít k technickému zhodnocení, není řádně odůvodněno.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že námitky uvedené pod bodem II. žaloby nelze považovat za žalobní body, proto navrhuje, aby je soud odmítl. Dále uvádí, že k doměření předmětné daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Vzhledem k tomu, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 končí v případě žalobce současně se lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013, která by uplynula nejdříve 3. 4. 2017, nemohlo k doměření předmětné daně žalobci napadeným rozhodnutím dojít po uplynutí prekluzivní lhůty.
10. Žalobní námitku spočívající v odkazu na odvolací námitku, že žalobce svým postupem vyhověl záměru zákonodárce a účelu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, navrhuje žalovaný odmítnout jako nekonkrétní. Dle žalovaného nedošlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu - nedošlo k odlišnému právnímu názoru odvolacího orgánu ve věci rezervy na opravu hmotného majetku ve výši 21 100 000 Kč. Částka 4 000 000 Kč byla jednorázovou úhradou pojistného na základě pojistné smlouvy, nikoli peněžními prostředky uloženými na bankovním účtu žalobce. Prostředky na provedení oprav hmotného majetku nebyly v plné výši při zahájení plánovaných oprav skutečně k dispozici žalobci. Samotné zaúčtování jako dlouhodobý finanční majetek, nebo krátkodobý finanční majetek, stejně tak skutečnost, že Pojišťovně nebyla udělena bankovní licence, nemělo pro posouzení splnění podmínek kladených zákonem o rezervách na samostatný účet zásadní význam. Výplata pojistného byla provedena jednorázově až po ukončení pojistné smlouvy k 31. 12. 2013 na účet žalobce vedený u České spořitelny, a to zcela v souladu s pojistnou smlouvou. Na nově zřízený investiční účet byla dne 7. 2. 2014 z běžného účtu žalobce převedena částka ve výši 4 085 844 Kč – u tohoto převodu nebyla prokázána jakákoli souvislost s ukončenou pojistnou smlouvou. Rezerva na opravu hmotného majetku ve výši 63 300 000 Kč měla být dle investičního záměru tvořena rovnoměrně v letech 2010 – 2012 s tím, že předpokládaný termín zahájení oprav byl stanoven na 1. 1. 2013. Pojišťovnou však na základě pojistné smlouvy byly finanční prostředky vázány až do 31. 12. 2013. Předpokládaným termínem zahájení oprav dle investičního záměru byl den 1. 1. 2013, přičemž k tomuto dni žalobce peněžními prostředky na účtu Pojišťovny nedisponoval a nemohl s nimi ani volně nakládat. Předmětná rezerva byla tvořena jen jedno účetní období (rok 2010), což je v rozporu s § 7 odst. 8 zákona o rezervách. Rozložení tvorby rezervy na tři zdaňovací období bylo formálně dodrženo pouze obsahem investičního záměru, účetnictví žalobce to neprokazuje. Účet Pojišťovny není bankovním účtem žalobce, není splněna podmínka § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Ve svém důsledku to znamená neúčinnost takto vytvořené rezervy. Vyjádření k zaslání zprávě o daňové kontrole mohl žalobce podat po jejím doručení ještě před vydáním předmětného dodatečného platebního výměru, tj. v době od 29. 3. 2015 do 17. 4. 2015.
11. Dle žalovaného žalobce brojí proti souhrnu dalších informací, poznatků a úvah, které závěry správce daně jen potvrzují, či brojí argumenty, které pro vyhodnocení posuzované věci nejsou podstatné. Napadené rozhodnutí se vypořádalo se všemi námitkami, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. Vadu nepřezkoumatelnosti nemůže založit

nespokojenost žalobce s mírou podrobnosti, v níž žalovaný reagoval na dílčí tvrzení žalobce. Sám žalobce brojí proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení. Odmítnutí nevýznamné argumentace žalobce nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv.

12. Námitku týkající se záměru akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ navrhuje žalovaný opět jako nekonkrétní zamítnout. V průběhu správního řízení žalobce pouze zpochybňoval důkazní prostředky získané správcem daně, nové důkazní prostředky prokazující, jaký byl stav objektu před zahájením stavebních prací tak, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu, však nepředložil. Oproti tomu fotodokumentace získaná správcem daně z roku 2009 a 2013 na rozdíl od žalobcem předložených dokladů a písemností dostatečně prokazuje stav haly K13 před započítáním prací na úpravách (rok 2009) a stav výsledný (rok 2013). V kolaudačním rozhodnutí je uvedeno, že byly provedeny stavební úpravy stávající haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavek a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nelze akceptovat argumentaci žalobce, že samotným stavebním odborem byl potvrzen charakter prováděných prací, jestliže tyto stavební úpravy žalobci povolil souhlasem pod označením „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“. Došlo nejen ke zmenšení zastavěné plochy, nýbrž i k celkové změně rozměrů obvodového pláště. Oproti tvrzení žalobce z technické zprávy vyplývá, že ke zbudování vrátnice nedošlo pouhou přeměnou kanceláře, nýbrž rozsáhlými stavebními úpravami. Výměnou oken došlo ke zcela zásadní změně vzhledu stavby (parametrů haly K13). Stejně tak v důsledku provedení opláštění došlo ke změně plochy obvodového pláště, nemohlo tak být dosaženo původního stavu, jak tvrdí žalobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, poukazuje na závěr, že dojde-li při stavebních pracích ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Posuzovanými stavebními úpravami došlo nejen ke změnám vzhledu stavby a jejich technických parametrů, současně se změnou v užívání části stavby (zbudování vrátnice) došlo i ke změně dispozic vnitřního uspořádání haly K13. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 107/2008-49 podporuje svůj závěr, že provedenými úpravami došlo k technickému zhodnocení budovy.

IV. Replika žalobce

13. Žalobce v podané replice zdůrazňuje, že základ argumentace o nezákonnosti napadeného rozhodnutí je obsažen v bodu III žaloby, v bodu II. žaloby obsahuje toliko rekapitulaci průběhu předmětného daňového řízení. Dále uvádí, že přestože odkazuje na odvolací námitky, současně jasně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a uvádí plnohodnotné a konkrétní žalobní námitky vyvracející argumenty žalovaného; žalobní námitky jsou tak zcela konkrétně a relevantně formulovány. Odůvodnění žalovaného týkající se nesplnění požadavku § 7 odst. 4 zákona o rezervách považuje za zmatečné – v rámci této argumentace uvádí tvrzení obsažená v žalobě a závěry z nich vyplývající. Žalovaný dle žalobce odbyl namítaná procesní pochybení pouhým konstatováním, že nepochybil s odkazem na obsah napadeného rozhodnutí. Žalovaný doposud neuvedl odkaz na zákonné ustanovení, které by žalobci umožňovalo podat před vydáním dodatečného platebního výměru po doručení zprávy o výsledku daňové kontroly vyjádření k zaslané zprávě. Žalobce uvedl v žalobě řadu konkrétních odvolacích důvodů, na které žalovaný nereagoval v napadeném rozhodnutí vůbec – a to ani méně podrobně, ani nejasně či nesrozumitelně, ani je neodmítl, ani je nevyhodnotil méně detailně.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
15. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. V souladu s vyjádřením žalobce v podané replice zdejší soud přezkoumával správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů uvedených pod bodem III. žaloby. Obsah bodu II. žaloby zdejší soud vyhodnotil jako rekapitulaci vývoje správního řízení a obsahu správních rozhodnutí, nikoli jako žalobní námitky, které by byl povinen vypořádávat.
17. Jako první se zdejší soud zabýval žalobní **námitkou o tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí způsobené jeho vydáním po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně** vymezené v § 148 daňového řádu.
18. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“.
19. Pro řádnou aplikaci výše uvedeného ustanovení ve vztahu k projednávané věci je klíčové určit, kdy žalobci uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2010. V rámci úvah směřujících k takovému určení je však nutno zohlednit skutečnost vyplývající ze správního spisu, a to, že v roce 2008 byla žalobci vyměřena daňová ztráta.
20. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, započala běžet dne 31. 12. 2010, její běh se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu řídil již § 148 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy bylo podáno řádné daňové přiznání. Podáním řádného daňového přiznání za rok 2010 žalobcem dne 30. 6. 2011 došlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty. Lhůta pro stanovení daně za rok 2010 tak dle § 148 odst. 1 daňového řádu měla uplynout dnem 1. 7. 2014. Zahájením daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 dne 21. 2. 2013 však byla lhůta dle § 148 odst. 3 daňového řádu opět přerušena a k jejímu uplynutí by mělo dle § 148 odst. 1 daňového řádu dojít dne 22. 2. 2016.
21. Běh lhůty pro stanovení daně však dále ovlivňuje skutečnost, že žalobce mohl až do roku 2013 uplatňovat výše zmiňovanou daňovou ztrátu z roku 2008. Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého lze od základu daně „odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“.
22. Speciální ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak pro tyto případy konkrétně stanoví, že „[b]ylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku

odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“ (podtržení doplněno zdejší soudem).

23. S ohledem na výše uvedené tak žalobce mohl daňovou ztrátu vzniklou ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnit nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2009, 2010, 2011, 2012 a 2013. Lhůta pro stanovení daně za rok 2008, stejně jako za v posuzované věci rozhodný rok 2010 tak končí současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2013. Lhůta pro podání daňového přiznání za rok 2013 uplynula žalobci dle § 136 odst. 1 daňového řádu dne 31. 3. 2014, v případě, že by byly naplněny podmínky stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu, dne 30. 6. 2014. Tříletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu tak v případě roku 2013 mohla uplynout nejdříve dne 3. 4. 2017 (zda uplynula v tento den či později soud nemá možnost ze správního spisu ověřit, neboť správní spis neobsahuje relevantní informace týkající se tvrzení žalobce za zdaňovací období roku 2013; tato informace by však nemohla nijak ovlivnit posouzení, zda byla předmětná daň žalobci doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty).
24. K oznámení platebního výměru žalobci, tj. rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, došlo v posuzované věci dne 17. 4. 2015, to je zjevně před nejbližším možným uplynutím lhůty, tj. dnem 3. 4. 2017. Je tak zřejmé, že ani platební výměr, ani napadené rozhodnutí nebyly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010 žalobci.
25. Žalobce v žalobě na několika místech namítá **nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí**, ať už z důvodu úplného pomínutí argumentace žalobce, jejího nedostatečného vypořádání, pro nedostatek důvodů rozhodnutí, či pro novou argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, vůči které byla žalobci odepřena možnost obrany.
26. K některým obecně vzneseným námitkám zdejší soud předznamenává, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
27. Co se týče precizace žalobních bodů, je potřeba také zmínit, že zdejší soud se může zabývat pouze takovými námitkami, z nichž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce rozhodnutí žalovaného napadá. Řada pasáží obsažených v žalobě přitom spíše vzbuzuje dojem, že žalobce u každé části napadeného rozhodnutí nejprve „pro jistotu“ namítá její nepřezkoumatelnost (pro žádné, či nedostatečné vypořádání se s odvolacími námitkami) a následně ji napadá z hlediska věcného posouzení.
28. Jelikož převážnou většinu námitek nepřezkoumatelnosti uvádí žalobce v rámci jednotlivých žalobních bodů obecně a dle zdejšího soudu spíše „automaticky“, bude na ně soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině (k souvisejícím konkrétnějším tvrzením, z nichž vyplývá zřetelný a blíže zdůvodněný nesouhlas žalobce s konkrétním postupem žalovaného, uplatněným v jednotlivých částech žaloby, se pak zdejší soud vyjádří při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů).

29. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobce rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce (byť ne explicitně ke každému jednotlivému odvolacímu bodu, viz dále). Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného, proti kterým žalobce následně brojí konkrétní věcnou argumentací. Zdejšímu soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil.
30. **K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění**, kterou žalobce na několika místech žaloby namítá, zdejší soud poznamenává, že ta může být dána především tehdy, opřel-li správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz obdobně k rozhodovací činnosti správních soudů např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v odvolání (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).
31. Žalovaný se podle zdejšího soudu vypořádal se všemi námitkami stěžovatele vznesenými v odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).
32. Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány

veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

33. Nelze přisvědčit žalobcově námitce **nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu nově vznesených argumentů žalovaným v napadeném rozhodnutí**. Na prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí daňového řízení je při soudním přezkumu pohlíženo jako na jeden celek - teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161).).
34. K zásadě dvojinstančnosti daňového řízení se již v minulosti vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS) takto: *„Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.“* Výše uvedené lze doplnit závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedenými v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, a to následovně: *„Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu).“*
35. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 Afs 121/2014-60, dospěl k závěru, že daňový subjekt nemá právo, aby byl proveden přezkum posouzení věci odvolacím orgánem, který věc po právní stránce kvalifikoval jinak než správce daně, nějakou další, vyšší instancí v rámci správního řízení. Posouzení věci provedené odvolacím orgánem totiž nezůstává nedotknutelné – může být napadeno žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s., jako tomu je v právě projednávané věci. Zdejší soud tak konstatuje, že žalobce nebyl zkrácen na svém právu brojit proti závěrům žalovaného. Nadto je třeba připomenout, že spíše než o uvedení nových argumentů, proti kterému žalobce brojí, se v případě napadeného rozhodnutí jedná o vydefinování, respektive zvýraznění stěžejních důvodů vedoucích k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, jenž je totožný jak pro prvostupňové, tak napadené rozhodnutí. V projednávané věci v rámci odvolacího řízení tudíž ani nedošlo k odlišné právní kvalifikaci. Soud také

poznává, že nedošlo k doplnění dokazování, nýbrž toliko k doplnění zhodnocení důkazů provedených správcem daně. Námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro uvedení odlišné argumentace tak nemůže obstát.

- 36.
37. Žalobce dále namítá, že žalovaný vydal **napadené rozhodnutí obsahující nové argumenty, aniž by žalobce měl možnost se k těmto nově vzneseným argumentům, resp. důvodům napadeného rozhodnutí vyjádřit.**
38. Na půdorysu daňového řízení konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), že „[z]ákladem nalézání skutkového stavu [...] je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). [...] Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.“ Ani tato námitka žalobce tak nemůže obstát vzhledem k tomu, že způsob, jakým žalovaný přezkoumal platební výměr správce a daně a rozhodl o odvolání žalobce, žádným způsobem nevybočil z právního rámce přezkumu. Žalovaný v rámci přezkumu a odůvodnění správnosti platebního výměru podrobněji rozvedl prvostupňové rozhodnutí a definoval stěžejní důvod, proč peněžní prostředky uložené u Pojišťovny nemohou být považovány za daňově uznatelný výdaj. Jedná se tak plně v souladu se zákonem a výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu o doplnění a opravu argumentace uvedené správcem daně, které žalovaný neměl povinnost jakkoli před vydáním napadeného rozhodnutí zasílat na vědomí žalobci.
39. K odůvodnění napadeného rozhodnutí na tomto místě ještě zdejší soud znovu dodává, že žalovaný toliko doplnil zhodnocení důkazů provedených správcem daně, sám nové důkazy neprováděl. Toto hodnocení není opět ničím jiným než doplněním odůvodnění platebního výměru, respektive zprávy o provedené daňové kontrole, nikoliv prováděním důkazů dle § 115 odst. 1 daňového řádu, se kterými by žalobce musel být dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznamován.
40. Obdobnou argumentací jako je argumentace uvedená výše, žalobce brojí proti **uvedení nových argumentů správcem daně ve zprávě o daňové kontrole**, se kterými žalobce neměl možnost se předem seznámit, jelikož v rámci protokolu o seznámení s výsledkem daňové kontroly tyto obsaženy nebyly.
41. K této námitce považuje soud za vhodné nejprve předesílit instituty seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole a vymezit, jakými oprávněními daňový subjekt v souvislosti s těmito instituty disponuje.
42. V rámci daňové kontroly má správce daně zásadně povinnost učinit veškerá skutková zjištění předtím, než daňový subjekt seznámí s výsledkem kontrolního zjištění. Ovšem z dikce a systematiky daňového řádu je patrné, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není finálním úkonem, po kterém by již nebylo možné další skutková zjištění činit.
43. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

44. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu se pak může daňový subjekt nejen vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, ale také navrhnout jeho doplnění. Dle věty druhé tohoto ustanovení však platí, že „[n]edojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění“, včetně navrhování dalších důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30), čímž zákonodárce do předmětného procesu jasně zakotvil koncentrační princip.
45. Účelem ustanovení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu je poskytnout daňovým subjektům možnost vyjádřit se k podkladům pro rozhodnutí správce daně a je jím pro ně vytvářen prostor činit vlastní procesní návrhy v zájmu zajištění spolehlivého zjištění stavu věci. Zákon tak dává daňovému subjektu možnost klíčovým způsobem ovlivnit dosavadní výsledek kontrolního zjištění.
46. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, „[ú]prava směřuje v první řadě k tomu, aby zajistila práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně dovozuje daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatkami z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatečného množství relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svého procesu“.
47. Zcela logicky tak na základě vyjádření daňového subjektu, případně provedení dalších důkazních prostředků může dojít k doplnění, či změně kontrolního zjištění. V takovém případě je správce daně povinen postup seznámení daňového subjektu opakovat, a vyzvat tak daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění.
48. Finálním úkonem ukončujícím daňovou kontrolu je totiž až vypracování zprávy o daňové kontrole, respektive její projednání. Ke skutkovým zjištěním i právnímu hodnocení se přitom může daňový subjekt dále vyjadřovat jak v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, tak v rámci odvolání. Nicméně v případě, kdy vyjádření či doplnění navrhovaná daňovým subjektem nejsou relevantní, resp. nemají vliv na dosavadní závěr správce daně, ke změně kontrolního zjištění nedojde a daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou dána. Správce daně tedy dopracuje zprávu o daňové kontrole a provede úkony směřující k ukončení daňové kontroly.
49. Projednáním zprávy o daňové kontrole má být daňový subjekt seznámen s konečným stanoviskem správce daně vyjádřeným ve zprávě o daňové kontrole, jakožto se stanoviskem uvádějícím, z jakého důvodu nebylo kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu] změněno. Právní úprava se výše popsaným koncentračním principem snaží zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové

kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.

50. Žalobce nebyl nijak omezen ve svém právu být seznámen a vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění. Mezi stranami není sporu o tom, že správce daně svou povinnost stanovenou v § 88 odst. 2 daňového řádu jednoznačně splnil dne 3. 2. 2015. Nutno podotknout, že obsah vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění byl správcem daně posouzen tak, že žádným způsobem nezměnil jeho závěry. K omezení žalobcových práv mohlo dojít v případě, že by nově tvrzené skutečnosti či provedené důkazy vedly k tomu, že by správce daně své závěry oproti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění změnil. Pak by bylo jisté na místě, aby měl žalobce možnost znovu se vyjádřit a navrhopvat ke zpochybnění nových závěrů správce daně nové důkazy. V posuzované věci ovšem správce daně své závěry nezměnil, v rámci fáze dopracování zprávy o výsledku daňové kontroly její obsah doplnil a upřesnil argumenty vedoucí k učiněným závěrům. V žádném případě však z jeho strany nedošlo ke změně dříve učiněných kontrolních zjištění. Doplnění argumentace ve zprávě o výsledku daňové kontroly neznámá změnu kontrolních zjištění. Správce daně mohl, třeba na základě vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění, dospět k závěru, že pro lepší pochopení důvodu jeho rozhodnutí pro žalobce je třeba jeho závěr rozvést ještě podrobněji. Na jeho závěrech však nebylo nic změněno.
51. Není relevantní, že se žalobce neúčastnil projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu by měl možnost se k obsahu zprávy vyjádřit, avšak nikoli navrhopvat další doplňování kontrolního zjištění. Skutečnost, že zpráva byla žalobci na jeho vlastní žádost zaslána do datové schránky, je relevantní toliko pro posouzení, zda byly splněny zákonné podmínky seznámení žalobce se zprávou, potažmo kdy byla daňová kontrola ukončena. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu platí, že *„[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly“*. K obsahu zprávy o výsledku daňové kontroly pak žalobce měl možnost se vyjádřit v rámci podaného odvolání, což také učinil.
52. Z výše popsanych důvodů zdejší soud uvedenou námitku žalobce neshledal důvodnou.
53. Dalšími žalobními námitkami žalobce brojí proti závěru správních orgánů, že žalobcem uvedené **náklady na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku nelze zahrnout do základu daně** dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů z důvodu porušení podmínky definované v § 7 odst. 4 zákona o rezervách žalobcem. Žalobce je přesvědčen, že záměr stanovený § 7 odst. 4 zákona o rezervách zvoleným postupem naplnil a předmětná tvorba rezervy má být považována za daňově uznatelný výdaj.
54. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce dne 15. 12. 2009 uzavřel s Pojišťovnou pojistnou smlouvu č. 7001876284 (dále také „pojistná smlouva“), jejímž předmětem bylo sjednání životního pojištění FLEXI jednatelů žalobce. Na základě této smlouvy žalobce uhradil jednorázové pojistné ve výši 4 000 000 Kč na účet Pojišťovny. Sjednaná doba trvání pojištění byla stanovena od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2013. Po uplynutí této doby měla být jednateli (sic!) žalobce v souladu s pojistnou smlouvou vyplacena kapitálová hodnota smlouvy ve výši 4 075 459 Kč, a to na běžný účet žalobce vedený u České spořitelny, a.s. Pro případ smrti jednatelů společnosti byla ve smlouvě sjednána doložka pojištění pro

případ smrti s pojistnou částkou ve výši 10 000 Kč ve prospěch žalobce jakožto osoby obmyšlené.

55. Posouzení otázky, zda lze za tvorbu rezervy považovat složení částky na životní pojištění jednatelů daňového subjektu, se odvíjí mimo jiné od porovnání charakteru životního pojištění na straně jedné a účtu u banky, na který má být rezerva převedena, na straně druhé.
56. Za účel životního pojištění tak, jak je zakotveno v § 2833 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), je obecně považováno zabezpečení pojištěného nebo jeho rodiny pro případy, kdy dojde ke snížení jeho příjmů nebo k zabezpečení rodiny pro případ smrti pojištěného. Žalobce uvedenou pojistnou smlouvou sjednal pojištění pro případ smrti nebo dožití svého jednatele. Účelem pojištění pro případ dožití je finanční zabezpečení pojištěné osoby (v pojistné smlouvě bylo také sjednáno, že pojistné plnění bude vyplaceno právě jednatelem žalobce). Důvodem uzavření takového pojištění bývá typicky např. zabezpečení na stáří nebo zabezpečení dítěte rodiči v době jeho zletilosti (známé jako svatební či studijní pojištění). Pojištěnou hodnotou pojistného zájmu byl v daném případě život pojištěného, tedy jednatele žalobce. Jako pojistná událost bylo stranami smlouveno dožití se dne 31. 12. 2013 jednatelem. Samotné pojistné plnění pak má v případě životního pojištění typicky formu tzv. sjednaného obnosu – v případě žalobce sjednané jednorázové částky.
57. K výplatě pojistného plnění v případě pojištění pro případ dožití dojde pouze v případě, kdy se pojištěný dožije sjednaného konce pojistné doby – v projednávané věci dne 31. 12. 2013. Pro případ smrti pojištěného – jednatele společnosti – v průběhu pojistné doby před jejím sjednaným koncem, by pojištění zaniklo, přičemž žalobci, jakožto osobě obmyšlené by byla vyplacena částka 10 000 Kč.
58. Pro přiblížení charakteru účtu, na němž má být rezerva ukládána, je pak nutno vyjít z § 7 odst. 4 zákona o rezervách, stanovujícího podmínky pro daňovou uznatelnost rezervy na opravu hmotného majetku: *„Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“* (podtržení doplněno zdejší soudem)
59. Zakotvením výše uvedeného ustanovení byly s účinností od 1. 1. 2009 radikálně zpřísněny podmínky pro daňovou účinnost rezerv tvořených na opravy. Tzv. depozitní podmínka má zajistit, aby prostředky sloužící jako rezerva byly uloženy na takovém bankovním účtu, jenž bude využitelný pouze k financování rezervované opravy, resp. aby tyto prostředky bylo možno čerpat pouze na požadovanou opravu, nikoli na jiné, třeba i naléhavější, potřeby.
60. Účet, na který žalobce zaslal jednorázové pojistné, zcela jistě není samostatným účtem ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Lze si představit, že takovým účtem by mohl být

v případě, kdy by majitelem tohoto účtu u Pojišťovny byl samotný žalobce. Žalovaný však jednorázové pojistné zaslal na účet Pojišťovny, který není jakkoli spjat s jeho osobou. Skutečnost, že došla platba se vztahuje k žalobcem uzavřené pojistné smlouvě, pak žalobce prokázal zadáním variabilního symbolu. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, prostředky byly v souladu s pojistnou smlouvou převedeny do garantovaného fondu Pojišťovny, tedy investičního fondu ve smyslu § 92 a násl. zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Jedním z podpůrných argumentů žalovaného pak byla právě skutečnost, že žalobce o částce převedené na účet Pojišťovny ve svém účetnictví také v souladu s výše uvedeným účtoval jako o dlouhodobém finančním majetku, nikoli jako o krátkodobém finančním majetku typickém pro prostředky uložené na bankovních účtech.

61. Především pak povaha pojistného vztahu a práva a povinnosti z něj vyplývající jsou zcela odlišné od povahy a práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o účtu ve smyslu § 2662 občanského zákoníku, resp. ve smyslu zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, a § 2670 občanského zákoníku. Principem smluvního závazkového vztahu založeného smlouvou o účtu je zřízení účtu tím, kdo jej vede, pro majitele a následné umožnění majiteli vkládání hotovosti na účet, výběr hotovosti z účtu, nebo provádění převodů peněžních prostředků. Otázka práv nakládání s účtem a nakládání s peněžními prostředky na účtu pak odvisí od konkrétně stanovených podmínek konkrétní smlouvy o účtu.
62. Má-li majitel účtu s bankou, resp. peněžním ústavem, sjednanu smlouvu o účtu ve smyslu § 2662 občanského zákoníku, jsou prostředky na účtu, jehož je majitelem, prostředky, jimiž může, smlouvou sjednaným způsobem, disponovat, resp. zadávat příkazy bance k pohybu jeho prostředků na účtu (podrobněji k charakteru prostředků na účtu viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 5. 2010, sp. zn. 29 Cdo 2155/2008, dostupný na www.nsoud.cz). Pojistník smlouvy o životním pojištění takovými právy jednoznačně nedisponuje. Charakter smluvního vztahu je u životního pojištění zcela jiného rázu – žalobce již vloženými peněžními prostředky absolutně nedisponuje. Kdy v budoucnu dojde k vyplacení pojistného plnění, potažmo v jaké výši, závisí na skutečnosti na jeho vůli nezávislé. Lze tak říci, že po vložení peněžních prostředků na účet Pojišťovny žalobce nemůže s výplatou pojistného plnění ve výši odpovídající údajně tvořené rezervě s jistotou počítat. Jeví se tak jako krajně nevhodné a v rozporu s účelem zákona, aby prostřednictvím tohoto institutu byla žalobcem tvořena rezerva na opravu hmotného majetku, již měl žalobce záměr v konkrétně stanoveném období realizovat. Bylo-li účelem uložení finanční částky 4 000 000 Kč tvorba finanční rezervy ve smyslu zákona o rezervách, měl žalobce celou řadu jiných možností, jakými mohl jednoduše uvedenou rezervu vytvořit.
63. Zdejšímu soudu nepřisluší hodnotit veškeré soukromoprávní důsledky uvedené pojistné smlouvy, zejména soulad vůle pojistníka s projevem vůle zaznamenaným ve smlouvě (např. v otázce, komu mělo být pojistné plnění vyplaceno, nebo zda bylo záměrem skutečně uzavřít smlouvu pojistnou či jinou). Bez ohledu na to, zda bylo záměrem žalobce zajistit finančně svého jednatele, či sebe pojistit pro případ smrti svého jednatele (neboť sám žalobce by tuto skutečnost pocítoval jako významnou újmu), anebo pouze zhodnotit úspory, v žádné z variant zjevně není přímým cílem vytvoření úspor, které by měly být využity na plánované opravy hmotného majetku. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že v případě smrti pojištěného by žalobce jako obmyšlená osoba získal prakticky bezvýznamnou částku. Výplata takové částky by nemohla být považována za úsporu

vytvořenou pro účely oprav hmotného majetku, které byly plánovány v hodnotě 4 000 000 Kč. Soud tedy ani nepřisvědčuje námitce žalobce, že byl-li žalobce obmyšlenou osobou sjednaného pojištění i z případné pojistné události, forma životního pojištění u předmětných peněžních prostředků nekoliduje se zněním § 7 odst. 4 zákona o rezervách.

64. Povaha životního pojištění tak, jak byla nastíněna výše, neodpovídá účelu účtu vyžadovaného § 7 odst. 4 zákona o rezervách, kterým má být výhradně ukládání prostředků rezerv. Zdejší soud nerozporuje, že subjektivním záměrem žalobce při uložení peněžních prostředků na účet Pojišťovny mohla být skutečně tvorba určité finanční rezervy ve smyslu standardního významu tohoto pojmu v obecném jazyce. V žádném případě však takový postup nelze považovat za tvorbu rezervy ve smyslu zákona o rezervách. Pouhý záměr žalobce uložit (respektive kapitalizovat) jakýmkoliv způsobem své úspory není dostačujícím důvodem pro kvalifikaci takového uložení jako daňově uznatelnou tvorbu rezerv. Rozhodující je objektivní povaha institutu zvoleného pro uložení předmětných prostředků. Objektivní povaha životního pojištění zcela jistě nesměruje k tomu, že by jeho prostřednictvím měla být tvořena rezerva pro budoucí opravy hmotného majetku, nýbrž slouží jako finanční zajištění pojištěného (potažmo obmyšlené osoby) pro případ uplynutí sjednané doby pojištění či vzniku pojistné události.
65. S ohledem na výše uvedené zdejší soud konstatuje, že dostatečným důvodem pro neuznání tvorby rezervy na účtu Pojišťovny za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, je nesplnění podmínky stanovené v § 7 odst. 4 zákona o rezervách, a to uložení předmětných finančních prostředků na samostatném účtu, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Jak bylo uvedeno výše, povaha životního pojištění obecně, ani konkrétně obsah žalobcem uzavřené pojistné smlouvy dikci tohoto ustanovení neodpovídají. Žalobcem zvoleným nástrojem nemohla být tvořena daňově uznatelná rezerva pro opravu hmotného majetku.
66. K dalším námitkám žalobce směřujícím proti závěru žalovaného o daňové neuznatelnosti tvorby rezervy soud souhrnně uvádí, že stěžejním důvodem pro závěr žalovaného o daňové neuznatelnosti tvorby předmětné rezervy bylo přesvědčení žalovaného o tom, že účet Pojišťovny, na který byly vloženy peněžní prostředky žalobce, není možné považovat za bankovní účet žalobce ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, a to mimo jiné také proto, že v případě účtu Pojišťovny nebyla splněna podmínka jeho výhradnosti pro ukládání prostředků rezerv na opravu hmotného majetku. Ostatní úvahy uváděné žalovaným (např. způsob zaúčtování peněžních prostředků vložených na účet Pojišťovny žalobcem; objektivní nemožnost disponovat ke dni zahájení oprav s peněžními prostředky, jež měly sloužit k úhradě oprav; nezajištění ochrany vkladatele využitím zvoleného institutu; tvorba rezervy pouze jedno zdaňovací období atd.) vedou k témuž závěru, který je již dostatečně podložen výše uvedeným důvodem, jenž v rámci soudního přezkumu obstál. Posouzení námitky žalobce proti nim proto nemá vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. I kdyby soud shledal tyto námitky důvodnými, musel by konstatovat, že závěr žalovaného o tom, že žalobce netvořil rezervu v souladu se zákonem o rezervách, a tudíž i výrok rozhodnutí vycházející z tohoto závěru, je zákonný. Z toho důvodu se jimi soud pro nadbytečnost nezabýval. Je-li správné rozhodnutí založeno na více samostatných důvodech, z nichž každý jednotlivě by byl dostačující pro vydání napadeného rozhodnutí, a soud shledá některý z těchto důvodů jako zákonný, není potřeba se již dále zabývat zákonností důvodů ostatních. Jednalo by se totiž o řešení ryze akademických otázek bez reálného dopadu na projednávanou věc.

67. Další sadou žalobních námitek žalobce brojí proti závěru správce daně, že realizací akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ došlo k technickému zhodnocení předmětné budovy K13.
68. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů technické zhodnocení nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
69. Otázka, co je technickým zhodnocením, nebo naopak opravou přitom opět souvisí s pravidly pro tvorbu rezerv. Rezerva na opravy hmotného majetku tvořená dle § 7 zákona o rezervách má sloužit rovnoměrnějšímu ovlivnění základu daně v důsledku očekávané větší opravy. Není určena k obnově majetku – ať už formou technického zhodnocení či výměnou za nový. K tomu slouží amortizace (odpisování majetku), jež vyjadřuje trvalé znehodnocení, resp. zastarání snižováním hodnoty majetku. V případě staveb, jakožto majetku tzv. dlouhodobé spotřeby se tvorba rezerv na opravu jeví jako výhodný nástroj k prodloužení, resp. obnově původních parametrů.
70. Vzhledem k tomu, že definici termínu „oprava“ neobsahuje ani zákon o daních z příjmů, ani zákon o rezervách, připouští judikatura Nejvyššího správního soudu analogického užití definice „opravy“ obsažené v účetních předpisech. Opravou se podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, rozumí „[o]dstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení“ (podtržení doplněno zdejší soudem; k tomu blíže např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83; obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 – 87; ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 108/2006 – 153; nebo ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 5/2006 – 96). Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, spočívajícím v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jejího opotřebení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41).
71. Za technické zhodnocení jsou naproti tomu považovány nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce znamenající změnu účelu či technických parametrů, či modernizace ve smyslu rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti. Technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87).
72. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87 při hodnocení charakteru úpravy není primárně důležitý její důvod ani původní cíl. Už vůbec proto nemůže být rozhodné to, jak výsledek původně očekávaného cíle žalobce subjektivně hodnotil. Určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu. Zdejší soud proto považuje za irelevantní odkazy žalobce na „celkový záměr“ prováděné akce. Celkový záměr je podstatnou skutečností pro posouzení, zda více dílčích úkonů spolu tvoří jedinou stavební akci. V tomto případě má však žalobce celkovým záměrem na mysli toliko původní subjektivní přesvědčení o tom, jaký charakter bude mít výsledek stavební akce. Takové přesvědčení ovšem není pro posouzení charakteru úpravy určující.
73. Důkazní břemeno týkající se prokázání daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na posuzované úpravy, resp. prokázání charakteru předmětných úprav, přitom leží na žalobci.

Dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59 (publ. pod č. 2506/2012 Sb. NSS), oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt. K tomu závěru lze dodat, že právě proto, že hranice mezi nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nejasná, přičemž v rámci jedné investiční akce mohou být prováděny jak opravy, tak současně může docházet i k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správcem daně povinen doložit daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83).

74. Aby tedy žalobce mohl nárokovat daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na předmětné úpravy, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že charakterem stavebních úprav byla oprava ve smyslu zákona a judikatury výše citovaných. Zdejší soud nepopírá, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil správci daně, potažmo žalovanému, celou řadu důkazních prostředků. Správní orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti těchto důkazů a své závěry podpořily předložením jiných, z vlastní činnosti získaných důkazů. V žádném případě nelze souhlasit s žalobcem, že žalovaný neunesení důkazního břemene toliko konstatoval. Žalobcem tvrzené skutečnosti žalovaný vyvrátil právě vyhodnocením změn budovy K13 oproti roku 2009 – změna půdorysu, změna rozměrů obvodového pláště (včetně zazdění některých otvorů a naopak vybourání otvorů jiných) a zbudování vrátnice. Žalovaný uvedl, že žalobcem předložené důkazy, které konkrétně vyjmenoval, neprokázaly původní stav budovy tak, že by bylo možné vyslovit závěr, že se jednalo o opravu budovy. Na podporu svých tvrzení a hodnocení charakteru úprav pak předložil konkrétní porovnání stavu předchozího a současného mimo jiné na základě technické zprávy, fotodokumentace z roku 2009 a kolaudačního souhlasu. Tím bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalobce, ačkoliv tvrdí opak, nepředložil důkazy, jimiž by vyvrátil či zpochybnil klíčové skutečnosti uváděné žalovaným, svědčící pro hodnocení posuzovaných úprav jako technické zhodnocení.
75. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom jednoznačně vyplývá, že jakmile lze být jen část prováděných úprav charakterizovat jako technické zhodnocení, nemůžou být stavební úpravy prováděné v rámci jedné stavební akce považovány za opravu ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Zdejší soud tak přisvědčuje žalovanému v jím provedené interpretaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99. Ten výslovně uvádí, že „[p]okud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce

tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení”.

76. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že provedenými úpravami došlo ke změně půdorysu posuzované stavby. Již tato skutečnost je dostačující pro konstatování závěru o technickém zhodnocení budovy. Kolaudační souhlas ze dne 5. 11. 2013, č. j. STU/5823-13/SZ/583-2013/KOU, kterým bylo povoleno užívání stavby, výslovně popisuje, že stavebními úpravami došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavek a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Z důkazních prostředků užitých správcem daně na podporu jeho tvrzení hodnověrně vyplývá, že žalobce v rámci posuzovaných stavebních úprav provedl změnu půdorysu stavby. Změnu půdorysu nelze vnímat jako „uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu“ ve smyslu § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zcela jednoznačně se jedná o změnu technických parametrů, která je považována za technické zhodnocení.
77. Přestože žalobce v žalobě brojí proti závěru žalovaného o provedení technického zhodnocení nemalým počtem námitek, o tom, zda byl či nebyl změněn půdorys stavby, mlčí. Tato skutečnost, správcem daně řádně prokázaná, je však pro předmětné posouzení rozhodující. I v případě, že by všechny ostatní úpravy měly charakter oprav, nebylo by možno akci „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ kvalifikovat pro účely daňové účinnosti jinak, než jako technické zhodnocení. Není přitom rozhodné, zda změnou půdorysu došlo ke zmenšení či zvětšení zastavěné plochy; v obou případech nelze hovořit o prosté opravě stavby.
78. K námitkám žalobce směřujícím proti odkazům žalovaného na technickou zprávu z listopadu roku 2009 zdejší soud uvádí, že žalobce užil údaje z technické zprávy z roku 2009 právě pro zjištění stavu budovy před provedením následných oprav. Nebylo tedy důvodu technickou zprávu kombinovat s projektovou dokumentací z listopadu roku 2013 a brát zřetel na změny stavebních úprav, ke kterým v průběhu jejich realizace oproti původnímu plánu docházelo. Tato projektová dokumentace nemůže nijak zvrátit skutečnost, že oproti původnímu stavu došlo úpravami ke změně půdorysu stavby.
79. Dle názoru zdejšího soudu není na místě vyčítat žalovanému odmítnutí návrhu žalobce na ustanovení znalce dle § 95 daňového řádu k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení. Zásada volného hodnocení důkazů, jíž je ovládáno dokazování v daňovém řízení, se projevuje v tom, že správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, zároveň dodal, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, z jakých důvodů považuje žalovaný žalobcem provedené stavební úpravy za technické zhodnocení a proč nepovažuje za relevantní posuzovat charakter dílčích částí úprav. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz níže) následně uvedl, že nezáleží na charakteru jednotlivých dílčích úprav, pokud důsledkem realizace posuzované akce je technické zhodnocení budovy. S tímto hodnocením se ztotožňuje také krajský soud.

80. Zdejší soud dává za pravdu žalobci, že samotná záměna použitého materiálu pro opláštění budovy nemusí automaticky znamenat její technické zhodnocení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39 uvedl, že „[p]okud při stavebních pracích došlo ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Výjimkou budou zejména situace, kdy změnu technických parametrů nutně přináší technický pokrok. Je zřejmé, že např. izolace budovy vyměněná po několika desítkách let bude mít lepší technické parametry (např. vyšší tepelný odpor při stejné tloušťce) než izolace původní, tato změna je však přisuzována přirozenému technickému pokroku a sama o sobě neznamena technické zhodnocení namísto opravy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2005, čj. 59 Ca 136/2003 – 58, č. 817/2006 Sb. NSS). Jinými slovy, pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí), taková náhrada nebude mít sama o sobě za následek technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítal, že technický pokrok byl důvodem, pro který byla změněna technologie uložení potrubí (namísto uložení do betonových žlabů bylo potrubí uloženo na písečné lože). Nejvyšší správní soud připouští, že tato skutečnost posuzována izolovaně by mohla vést k závěru, že k technickému zhodnocení nedošlo. V kontextu posuzované věci, kdy je nepochybné, že výměna potrubí souvisela s celkovou změnou koncepce dodávky tepla a kdy došlo k více změnám včetně změny světlosti potrubí, však tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr, že došlo k technickému zhodnocení sekundárního rozvodu tepla”. Nicméně i v případě, kdy by zdejší soud vyhodnotil záměnu původně užitého materiálu – dřeva – za nově užitý materiál – cementotřískové desky – jako prokazatelně nejbližší materiál na trhu ve smyslu výše uvedeného rozsudku, tato skutečnost by neměla vliv na závěr o celkovém charakteru stavebních úprav jakožto technického zhodnocení, už proto, že došlo ke změně půdorysu stavby. Z napadeného rozhodnutí je navíc zřejmé, že změna rozměrů obvodového pláště nebyla žalovaným odůvodněna toliko změnou materiálu opláštění, nýbrž vybudováním nových obvodových zdí, zazdřením starých a naopak vybouráním nových otvorů stavby.
81. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce. Již samotná změna technických parametrů spočívající ve výše uvedených stavebních úpravách je dostačující pro konstatování technického zhodnocení předmětné budovy K13. Z toho důvodu již nutně není třeba posuzovat důvodnost žalobních námitek týkajících se povahy výměny oken a zbudování vrátnice, jež byly provedeny v rámci jedné akce. Povaha těchto částí akce „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ nemůže nic změnit na závěru, že realizací této akce došlo k technickému zhodnocení budovy – a to už jen výše popsanou změnou půdorysu stavby.
82. Nad rámec výše uvedeného však soud ve stručnosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 149/2016-34, dodává, že žalobcem provedená výměna oken by taktéž sama o sobě zcela jednoznačně představovala technické zhodnocení budovy. Dle citovaného rozsudku je za technické zhodnocení považována i výměna oken se dvěma vrstvami skel za okna se třemi vrstvami skel. Tím spíše musela technické zhodnocení představovat výměna oken provedená žalobcem, neboť zahrnovala nejen výměnu dřevěných oken za okna plastová, ale provedenými úpravami došlo také ke změně rozložení oken, když původní dvě řady oken byly nahrazeny jednou řadou. Posledně uvedená změna pak v sobě přirozeně zahrnovala také zazdívání původních okenních otvorů. Výše uvedeným tak muselo nutně dojít ke změně technických parametrů budovy – nejednalo se o opravu, kterou došlo toliko k obnovení funkčního stavu původních oken.

83. Žalobcem navržené důkazy, jež nebyly součástí správního spisu (příkaz k bezhotovostnímu převodu z účtu Pojišťovny na běžný účet žalobce) zdejší soud neprováděl, neboť by, vzhledem k provedenému posouzení, nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Ostatní důkazy v žalobě uvedené pak byly součástí správního spisu, kterým soud dle ustálené judikatury správních soudů nedokazuje – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 39/2005 – 53.

VI. Shrnutí a náklady řízení

84. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nezákonné či nepřezkoumatelné, a netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
85. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. června 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu