



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **T.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Zvěřinou, advokátem a společníkem sdružení Společná advokátní kancelář JUDr. Pavlík, JUDr. Zvěřina, se sídlem Třebíč, Bráfova 20, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 1. 2012, č. j. 101/12-1200-701174 a č. j. 102/12-1200-701174,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Dosavadní průběh řízení a vymezení nyní projednávaných věcí

[2] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dvě rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči (dále též „správce daně“) ze dne 26. 9. 2008.

[3] Dodatečným platebním výměrem č. j. 110161/08/330911/3025 správce daně žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 875 750 Kč.

[4] Dodatečným platebním výměrem č. j. 110710/08/330911/3025 správce daně žalobci podle zákona o daních z příjmů dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 727 160 Kč.

[5] Ze správního spisu vyplynulo, že dne 22. 12. 2004, resp. 30. 12. 2005, byla u správce daně evidována dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období roku 2003 a 2004. Dne 19. 9. 2007 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mj. na daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. Předmětem kontroly bylo i prověření oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku – dvoukomorové pece DEGUSSA, jako daňově účinného nákladu ve výši 2 560 000 Kč za každé období. Po provedení důkazů dospěl správce daně k názoru, že nebylo prokázáno, že hmotný majetek, na který byla tvořena rezerva, je hmotným majetkem ve smyslu § 2 odst. 1 a § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Rezerva na opravu dvoukomorové pece DEGUSSA byla tvořena na majetek, který není hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, protože vstupní cena majetku byla jen 5 349 Kč. To, že by tato dvoukomorová pec byla součástí souboru movitých věcí, nebylo žalobcem prokázáno. Na základě všech zjištění z daňové kontroly přistoupil správce daně k dodatečnému zvýšení základu daně a s odkazem na § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, doměřil daň z příjmů právnických osob. Žalovaný se s výše uvedenými závěry správce daně ztotožnil.

[6] Žalobce v průběhu řízení začal tvrdit, že samotná dvoukomorová pec je hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, a že na ní bylo v roce 2003 provedeno technické zhodnocení ve výši 46 462 Kč, které bylo omylem účtováno nejprve do nákladu na účet 511 030. Správně měla být podle něho faktura od samého počátku účtována na účet 022 500 jako technické zhodnocení. Po zhodnocení všech důkazních prostředků však dospěl žalovaný k názoru, že žalobce postupoval správně, když původně zaúčtoval výměnu kabeláže na účet 511 030 jako opravu.

[7] Předmětné dodatečné platební výměry byly již v minulosti v odvolacím řízení přezkoumány, avšak rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6655/09-1200-700523, a č. j. 6656/09-1200-700523, byla pro vady řízení zrušena zdejší soudem rozsudky ze dne 30. 11. 2010, č. j. 29 Ca 117/2009-70, a ze dne 16. 12. 2010, č. j. 29 Ca 118/2009-54. Kasační stížnosti podané žalovaným proti rozsudkům Krajského soudu v Brně zamítl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 17. 8. 2011, č. j. 9 Afs 10/2011-92, a č. j. 9 Afs 14/2011-76.

[8] Žalobce podal proti oběma v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu zvlášť. Protože tato rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela (lišila se pouze zdaňovacím obdobím – rok 2003 a 2004), zdejší soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), výrokem I. rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012-63, spojil ke společnému projednání z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[9] Žalobami podanými v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce předně namítal, že se žalovaný ani v nyní napadených rozhodnutích dostatečně nevypořádal se všemi námitkami a argumentací žalobce. Konkrétně s námitkou ohledně nesprávného posouzení fakturované částky od dodavatele Poláček Martin KOM PLUS (dále též „KOM PLUS“) a s předloženými doklady o charakteru zařízení jako souboru movitých věcí.

[10] Žalobce dále uvedl, že rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná. Vyměřená daň měla být snížena o poměrnou část daně vyplývající z tvorby rezervy na opravu hmotného majetku jako daňově uznatelného nákladu podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Všechny podmínky pro prokázání, že byl vytvořen soubor movitých věcí, a že tento splňuje podmínky pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku dle § 7 odst. 1 zákona o rezervách, byly splněny. I kdyby nebyl akceptován vznik souboru movitých věcí, je zřejmé, že i jedna ze samostatných položek souboru (samotná pec) splňuje definici hmotného majetku podle § 26 zákona o daních z příjmů, neboť na ní bylo provedeno technické zhodnocení, které převýšilo vstupní cenu 40 000 Kč, a rezervu na její opravu je tedy možné považovat za daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[11] Žalobce v průběhu řízení předložil fotodokumentaci předmětné technologie a vyjádření výrobce této technologie, které potvrzují, že se jedná o soubor movitých věcí tvořící jeden funkční celek. Bylo možno provést i šetření na místě samém, což však finanční orgány neučinily.

[12] Žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou ohledně nesprávného posouzení fakturované částky od dodavatele KOM PLUS. Správní orgány nevzaly v úvahu technickou stránku věci. Zabudováním kyslíkové sondy do pece DEGUSSA se změnilo technicko-ekonomické parametry pece, čímž se zvýšila její vybavenost a částka technického zhodnocení byla v souladu s § 33 zákona o daních z příjmů zaúčtována jako zvýšení pořizovací ceny pece.

Žalovaný vycházel pouze z obsahu předmětné faktury: „*Fakturujeme Vám demontáž stávajících kabelových rozvodů a montáž strukturované kabeláže*“. Z ostatních dokumentů a charakteru provedených prací však vyplývá, že se nejednalo o opravu, ale o zásadní technické zhodnocení dotčeného souboru majetku (dvoukomorové pece). Celé zařízení bylo dříve ovládáno manuálně, nyní po provedení prací je ovládání zajištěno elektronickou formou.

[13] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[14] Ve vyjádřeních k žalobám žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce žádný soubor movitých věcí podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů nevytvořil, což potvrdil i Krajský soud v Brně v rozsudcích ze dne 30. 11. 2010, č. j. 29 Ca 117/2009-70, a ze dne 16. 12. 2010 č. j. 29 Ca 118/2009-54. Vady řízení vytýkané soudy v předchozím průběhu řízení byly napraveny. Žalovaný se zabýval veškerými důkazy a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal své tvrzení ohledně technického zhodnocení dvoukomorové pece DEGUSSA. Pokud některé z oprav uvedených v Plánu oprav 2005/2006 byly provedeny již na přelomu října a listopadu roku 2003, pak nebylo možné vykazovat k 31. 12. 2003 tvorbu rezervy na tyto opravy. Žalobce účetnictví přizpůsobuje dodatečným tvrzením, nikoli předložením řádných důkazních prostředků. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl jako nedůvodné.

IV. Další podání

[15] V replikách k vyjádřením žalovaného ze dne 10. 10. 2012 a ze dne 23. 8. 2012 žalobce upozornil na to, že vyjádření žalovaného neobsahují žádné věcné argumenty, ale pouze se pokouší zpochybnit legitimitu tvrzení žalobce, zpochybňuje autorství vyjádření dodavatelů žalobce apod. Žalobce ve věci nepostupoval nijak účelově, vždy řádně dostal svým povinnostem vyplývajícím mu z daňových předpisů. Žalobce očekával, že správce daně bude hodnotit spíše skutečný stav věci, než formální podobu účtování o těchto věcech.

[16] Ve věci vedené původně pod sp. zn. 29 Af 41/2012 se žalovaný vyjádřil k replice žalobce podáním ze dne 12. 2. 2014. Odkázal především na znění napadeného rozhodnutí a zopakoval argumenty obsažené ve svých předchozích vyjádřeních.

V. Předchozí soudní řízení

[17] Zdejší soud již ve věci v záhlaví označených rozhodnutí jednou meritorně rozhodl. Rozsudkem ze dne 18. 3. 2014, č. j. 29 Af 40/2012-63, žaloby zamítl (výrok II.) a dále rozhodl o náhradě nákladů řízení (výroky III. a IV.). Žalobce podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 9. 4. 2015, č. j. 9 Afs 127/2014-29, zrušil rozsudek zdejšího soudu ve výrocích II. až IV. a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud, aby v dalším řízení v první řadě vyhodnotil, zda je nezbytné, aby přezkoumával tu část argumentace finančních orgánů, dle níž povaha věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Pokud krajský soud shledá za nutné se k této otázce vyslovovat, vyvaruje se pochybení popsaných v rozsudku Nejvyššího správního soudu. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v hodnocení, které se vztahovalo k otázce technického zhodnocení, Nejvyšší správní soud neshledal.

[19] Krajský soud připomíná, že je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí. V souladu s touto zásadou pokračoval v řízení.

VI. Posouzení věcí soudem

[20] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné**.

[21] Jádrem sporu byla otázka, zda na předmětnou pec (soubor movitých věcí) bylo možno vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku podle § 7 odst. 1 zákona o rezervách, který odkazuje na § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle kterého se hmotným majetkem rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Tato okolnost měla pak stěžejní vliv na to, zda mohl žalobce výdaje na tvorbu této rezervy uplatnit jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[22] Žalobce uplatňoval dvě linie argumentace, podle nichž byla tvorba rezervy na opravu pece DEGUSSA oprávněná. Jednak měl za to, že pec tvořila společně s dalšími movitými věcmi soubor movitých věcí ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a jednak tvrdil, že i samotná pec byla po technickém zhodnocení provedeném společností KOM PLUS v roce 2003 hmotným majetkem.

[23] Co se týče první linie, krajský soud se nejprve na základě pokynu Nejvyššího správního soudu zabýval otázkou, zda je nutné, aby přezkoumával tu část argumentace finančních orgánů, dle které povaha předmětných věcí umožňovala, aby z nich byl vytvořen soubor movitých věcí. Jelikož tato otázka nebyla mezi žalobcem a žalovaným sporná, dospěl soud k závěru (na rozdíl od svého předchozího rozsudku), že tuto část argumentace přezkoumávat nutné není. Žalobce rozporoval pouze závěr finančních orgánů o tom, že z evidenčního hlediska soubor movitých věcí vytvořen nebyl, a to tedy soud nyní přezkoumával. Povaha předmětných věcí nebyla pro posouzení důvodnosti žalob podstatná.

[24] V napadených rozhodnutích k této problematice žalovaný uvedl, že u vytvoření souboru samostatných movitých věcí záleží výhradně na vůli daňového subjektu, ale současně musí být splněny podmínky stanovené v právních předpisech.

[25] Dle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je soubor movitých věcí nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu. Na takto evidovaný majetek je tedy posléze možné vytvářet rezervy podle § 7 odst. 1 zákona o rezervách. Takový majetek se podle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 56 odst. 2 písm. e) prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., odpisuje jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění.

[26] Správce daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 29. 8. 2008, č. j. 103018/08/330931/6294 (především na str. 6 až 10, resp. 16 až 21), uvedl důvody, proč považoval tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za neoprávněnou. Šlo zejména o to, že jednotlivé movité věci, které měly být součástí souboru movitých věcí, byly evidovány samostatně; měly přiděleno samostatné inventární číslo; byly samostatně odpisovány různými odpisovými sazbami; nebyly zařazeny do žádné odpisové skupiny podle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů; na dokladu nazvaném „01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110“ byly jednotlivé věci uvedeny pod samostatnými inventárními čísly a byly odpisovány samostatně různými odpisovými sazbami; soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110 - nebyl odpisován jako samostatný hmotný majetek a nebyl zařazen do žádné z odpisových skupin.

[27] Žalovaný se s těmito důvody ztotožnil a uvedl, že účetně se nemůže odpisovat každý předmět souboru samostatně různými odpisovými sazbami a nemůže být samostatně evidován. Z pohledu daňového toto vyplývá zejména z § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který je pro posouzení, zda byl vytvořen soubor movitých věcí, rozhodující.

[28] Ze seznamu movitých věcí, který měl v dané věci podle žalobce prokázat, že předmětné věci tvoří soubor movitých věcí (nazvaného „01 Soubor majetku – pec dvoukomorová GKUQ 2/70/65/110“), jež by byly současně hmotným majetkem, na který by se dala tvořit rezerva dále uplatnitelná ke snížení základu daně, nevyplývá, že by byl stanoven hlavní funkční předmět, jelikož tuto skutečnost nelze vyvodit pouze z názvu tohoto podkladu. Ze seznamu je patrné, že každá z movitých věcí má uvedeno svoje vlastní inventární číslo, pořizovací cenu a výši ročního daňového odpisu, ze kterého však není zřejmé zařazení do odpisové skupiny definované hlavním funkčním předmětem případného souboru movitých věcí. Je též zřetelné, že u každé z movitých věcí, která měla být dle žalobce součástí souboru movitých věcí, je individuálně stanovená odpisová sazba. Soubor movitých věcí s inventárním číslem 01 navíc není uveden v inventárním seznamu hmotného majetku, ve kterém jsou naopak uvedeny jednotlivé movité věci pod samostatnými inventárními čísly s uvedením názvu, pořizovacích cen, daňových odpisů a daňových zůstatkových hodnot. Výše odpisů v procentech však není pro jednotlivé věci stejná, ale je stanovena individuálně. Ze shora uvedeného je tak zřejmé, že

požadavky zákona na jednotné evidování a odpisování souboru movitých věcí splněny nebyly.

[29] Žalobce se domníval, že sám žalovaný potvrdil, že byly splněny všechny podmínky pro definici uvedeného celku jako souboru movitých věcí podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný však pouze uvedl, že uvedené movité věci *by* mohly za konkrétních okolností tvořit soubor movitých věcí. To *by* však musely být ze strany žalobce splněny zákonem stanovené požadavky, jež, jak soud výše uvedl, splněny nebyly. Domníval-li se žalobce, že si může u jednotlivých věcí rozepsat výši odpisované částky odlišně u jednotlivých věcí, pak tento přístup nebyl správný. Jestliže vyhláška č. 500/2002 Sb. hovoří o požadavku odpisovat celý soubor jako jeden celek, nelze tento požadavek interpretovat tak, že jde pouze o jednotné zařazení do odpisové skupiny a následně si může daňový poplatník vybrat, jak velkou částku z celkového odpisu u jednotlivé věci provede. V takovém případě by zřetelně ztratil takový požadavek jednotného odpisu celého souboru smysl. Účetní jednotce jistě není bráněno v tom, aby si vedla pomocnou evidenci, v níž by si vedla odpisy u jednotlivých položek odchylně, nicméně pro daňové účely je třeba dodržet požadavky zákona i prováděcích vyhlášek. V tomto tak krajský soud žalobci přisvědčit nemohl a plně se ztotožňuje s argumentací žalovaného obsaženou v napadených rozhodnutích, na kterou v podrobnostech i odkazuje.

[30] Správní orgány dospěly ke správnému závěru, že z předmětných movitých věcí nebyl vytvořen soubor movitých věcí ve smyslu § 26 zákona o daních z příjmů. Závěrem je u této námítky nutno zdůraznit, že pokud chce daňový subjekt vytvořit soubor movitých věcí, je nutné naplnit zákonem a vyhláškou stanovená pravidla vytvoření souboru. Na jedné straně jde o rozhodnutí daňového subjektu vytvořit soubor movitých věcí, na straně druhé pak musí být naplněny všechny podmínky, aby soubor mohl být platně vytvořen, zaúčtován a odpisován. Tvorba souboru movitých věcí je dobrovolná, avšak má určitá praktická úskalí, která žalobce v nyní projednávané věci nepřekonal.

[31] Správní orgány dospěly k závěru, že pro vytvoření souboru movitých věcí nebyly splněny podmínky evidence a odpisů. Posouzení skutečného charakteru předmětné technologie tedy nebylo potřeba, a nebylo proto nutné činit místní šetření. Jak již bylo uvedeno výše, finanční orgány nezpochybňovaly, že žalobce předmětný soubor vytvořit mohl. Samotná skutečnost, že movité věci mají samostatné technicko-ekonomické určení, však nepostačuje k tomu, aby byl soubor movitých věcí ve smyslu zákona o daních z příjmů vytvořen. Kromě toho musí být splněna řádná evidence a odpisy předmětného majetku, což v nyní projednávané věci splněno nebylo. Stěžejní závěr pro nyní projednávanou věc byl ten, že žalobce řádně neevidoval a neodpisoval soubor movitých věcí, který v tomto důsledku nemohl vzniknout.

[32] Druhý okruh žalobních námitek se týkal přeúčtování prací provedených společností KOM PLUS na peci DEGUSSA z oprav na technické zhodnocení.

[33] V této souvislosti lze konstatovat, že změnou fakturace prací provedených společností KOM PLUS z oprav na technické zhodnocení se žalovaný obšírně věnoval na str. 12–15 nyní napadených rozhodnutí. Vzal v úvahu řadu důkazů: cenovou kalkulaci strukturované kabeláže ze dne 19. 10. 2003, objednávku kabeláže č. J08000/0555/2003/K, fakturu č. 23188 ze dne

4. 11. 2008, likvidační list, zprávu auditora, odpověď Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou a komentář k faktuře č. 23188 ze dne 9. 9. 2008. Jednotlivé důkazy zhodnotil a s ohledem na obsah jednotlivých listin dospěl k závěru, že komentář k faktuře č. 23188 nelze považovat za věrohodný důkazní prostředek. Naopak na základě ostatních důkazů dospěl k závěru, že žalobce postupoval správně, když zaúčtoval výměnu kabeláže na účet 511 030 jako opravu. Námitkou žalobce se tedy žalovaný zabýval a přezkoumatelným způsobem uvedl v rozhodnutí své úvahy. Z obsahu nyní napadených rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval veškerými odvolacími námitkami žalobce, a nelze tak přisvědčit žalobní námitce, že tomu tak nebylo.

[34] Kromě formálního pochybení žalobce namítal i špatné věcné posouzení prací provedených společností KOM PLUS, když byl toho názoru, že na jedné ze samostatných položek souboru bylo provedeno technické zhodnocení, a proto tato položka splnila definici hmotného majetku podle § 26 zákona o daních z příjmů. Rezervu na její opravu tedy bylo možno považovat za daňový náklad. S tímto závěrem se soud neztotožnil.

[35] Podle ustanovení § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením mj. rozumí výdaje na dokončené modernizace majetku, pokud převýšily částku 40 000 Kč. Podle odstavce třetího § 33 zákona o daních z příjmů se modernizací rozumí rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku. Vybavenost lze chápat i jako přídatné zařízení, které uzpůsobuje, resp. rozšiřuje, možnosti využití věci hlavní. Dle žalobce splňovalo tato kritéria zabudování kyslíkové sondy do pece DEGUSSA.

[36] Z napadených rozhodnutí vyšlo najevo, že žalovaný pro určení charakteru provedených prací zkoumal jednotlivé důkazy. Z cenové kalkulace ze dne 19. 10. 2003, objednávky č. J08000/0555/2003/K a především z faktury č. 23188 dospěl žalovaný k závěru, že nejdříve došlo k demontáži stávajících kabelových rozvodů, včetně rozvaděče a rozvodného panelu, a následně došlo k montáži strukturované kabeláže včetně rozvaděče, a proto žalobce postupoval správně, když původně zaúčtoval výměnu kabeláže jako opravu. Z důkazů dle žalovaného nevyplývalo, že by byly vyměněny původní analyzátory, opravou byla původním analyzátorům pouze navracena jejich kontrolní funkce. Ze zjištění žalovaného dále vyplynulo, že přestože žalobce provedl účetní opravu (zaúčtoval provedené práce jako technické zhodnocení), ponechal tuto částku v daňově účinných nákladech za opravu pece. Jediným podkladem, který žalobce předložil k prokázání, že se jednalo o technické zhodnocení a nikoliv o opravu, bylo vyjádření dodavatele, společnosti KOM PLUS, ze dne 9. 9. 2008.

[37] Soud se ohledně charakteru provedených prací ztotožnil se závěry žalovaného. Téměř veškeré podklady svědčí o tom, že byla skutečně provedena a původně správně zaúčtována oprava pece. Viz např. text faktury č. 23188: „*Fakturujeme Vám demontáž stávajících kabelových rozvodů a montáž strukturované kabeláže*“. Vyjádření dodavatele téměř po pěti letech od provedených prací nemohlo být bez dalšího způsobilé vyvrátit dosavadní situaci. Žalobce zůstal pouze u tvrzení, která však uspokojivým způsobem nedokázal. Správní orgány se charakterem provedených prací řádně zabývaly a své závěry řádně odůvodnily. Částka 46 462 Kč tedy byla správně zaúčtována jako oprava a odečtena jako daňově uznatelný náklad. Podmínky § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, resp. § 7 zákona o rezervách, tak ani v tomto případě splněny nebyly.

[38] Daňový subjekt je povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu. V daném případě žalobce neunesl důkazní břemeno, které jej stíhalo, nikoli v důsledku toho, že by po něm byly požadovány nadstandardní důkazy, vymykající se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují. Naopak žalobce nebyl schopen dostát své důkazní povinnosti proto, že již při zamýšlené tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku nepostupoval v intencích platné právní úpravy a zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše, a posléze v rámci daňové kontroly již nebyl schopen tento nedostatek zhojit.

[39] Soubor movitých věcí tedy nebyl vytvořen a ani samotná pec dvoukomorová DEGUSSA nebyla po provedení opravných prací hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Proto vytváření rezervy na opravu tohoto majetku bylo neoprávněné a žalobce si v rozporu se zákonem navýšil náklady ovlivňující základ daně.

[40] Závěry správce daně, resp. žalovaného, soud považuje za správné a dostatečně odůvodněné.

VII. Závěr a náklady řízení

[41] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[42] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem (po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem), tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem, a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhodl jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. podle konečného úspěchu ve věci. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 22. srpna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
D. J.