



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce **C – C. I. p. s. r. o.**, se sídlem Z., Š. 309/13, zastoupen Mgr. Stanislavem Bodlákem, advokátem se sídlem Sobotín 270, Petrov nad Desnou, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě na přezkum rozhodnutí ze dne 3. 7. 2014, č. j. 15538/14/5000-14203-702459,

**t a k t o :**

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

### Odůvodnění:

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 13. 1. 2014, č. j. 125805/14/3110-05300-805748 a ze dne 13. 1. 2014, č. j. 126258/14/3110-05300-805748. Těmito platební výměry byla žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob za léta 2010 a 2011, včetně penále.

[2] **Žalobkyně v žalobě** namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a porušení § 68 odst. 3 správního řádu, protože se zejména správní orgán I. stupně nevypořádal s námitkami a vyjádřeními žalobkyně. Žalobce si sám zpracoval rozpočet, což není v rozporu s žádným zákonem, a který při daňové kontrole předložil. Zákony nekladou na rozpočet žádné požadavky. Podle zápisu z valné hromady byla tvořena rezerva na opravu, ne na technické zhodnocení. Žalobkyně znala výši zákonné rezervy předem. Není třeba vypracovávat položkový rozpočet, neukládá to žádný právní předpis. Skutečná výše nákladů byla logicky zjištěna až v době provádění opravy oken.

[3] Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením důkazů, důkazy fotografiemi z Google maps jsou nezákonné. Důkazy byly vytrženy z kontextu, nebyly řádně hodnoceny. Skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn a došlo k porušení § 2, § 3, § 50 a § 53 správního řádu. Zjištěný skutkový stav správní orgán I. stupně nesprávně vyhodnotil a neprovedl fakticky žádné důkazy – odkázal pouze na protokoly a na jakési nezákonné fotografie. Správní orgán měl za situace, kdy naproti sobě stály vyjádření žalobce a jeho podklady a vyjádření správních orgánů, provést výslechy účastnice řízení, svědků, ústní jednání, znalecký posudek k opravě či technickému zhodnocení. Žalovaný měl postupovat podle § 50 odst. 3, § 51 odst. 1 a § 52 správního řádu. V řízení vedeném z moci úřední musí správní orgán provést všechny důkazy v neprospěch i ve prospěch účastníka řízení i bez návrhu. Není správné, že žalovaný zcela pominul důkaz znaleckým posudkem a vyjádření žalobkyně. Skutkový stav zjištěný žalovaným je v rozporu se spisy.

[4] Žalobkyně neměla možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí před jeho vydáním a nevěděla, že má uplatňovat svá práva, byly porušeny § 3, § 4 a § 36 odst. 3 správního řádu.

[5] Dále byl porušen § 4 odst. 2 správního řádu, neboť žalobce nebyl poučen o svých povinnostech – zejména o povinnosti tvrdit a prokazovat tak, aby bylo jeho rozhodnutí pro žalobkyni očekávatelné.

[6] Žalovaný se nevypořádal se zákonností rozhodnutí, porušil § 89 odst. 2 správního řádu a neuvedl žádná vlastní zjištění. Žalovaný svůj závěr postavil na jediném podkladě, a to tvrzení správních orgánů. Žalobce namítal i porušení zásad *in dubio pro reo* a požadoval presumpci neviny. Žalovaný provedl nesprávný výklad, přenesl nesprávně na žalobkyni důkazní břemeno. Žalovaný postupoval v rozporu s veřejným zájmem, právním řádem ČR i EU, porušil § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, nešetřil zájmy žalobkyně, postup nebyl službou veřejnosti, byla porušena zásada

legitimního očekávání, upřeno právo na obhajobu a spravedlivý proces. Správní orgány nečinily úkony vůči žalobkyni v dostatečném předstihu a ta nemohla účinně uplatňovat svá práva.

[7] **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** v první řadě odmítl názor žalobkyně na použití správního řádu v daňovém řízení. Pro daňové řízení se používá výhradně daňový řád, který je komplexním procesním předpisem. Žalovaný odkázal na § 93 odst. 1 daňového řádu. Místní šetření dne 13. 11. 2013 a fotografování nemovitosti bylo provedeno za účasti obou jednatelů. Přitom byly jednatelům předloženy k nahlédnutí všechny fotografie pořízené při místním šetření i stažené z internetové aplikace Google maps. Všechny fotografie byly podpisy autorizovány jednateli jako dokumenty dokládající stav objektu před provedením opravy a po ní. Dále takto zjištěný skutkový stav potvrdili jednatelé při jednání v protokole tak, že výslovně souhlasili se snímky a dokumentovaným stavem.

[8] Z polemiky žalobkyně s důvody rozhodnutí lze dovodit, že seznala, jak správce daně rozhodl i důvody rozhodnutí a rozhodnutí napadené odvoláním, ani rozhodnutí napadené žalobou nejsou nepřezkoumatelná.

[9] Skutkový stav byl zjištěn v souladu s § 92 odst. 1 daňového řádu, o čemž svědčí zejména protokol o kontrole a rozhodnutí o odvolání. K názoru žalobkyně, které důkazy měl správce daně provést, žalovaný konstatoval, že ústní jednání s žalobkyní probíhalo a výsledkům konkrétních svědků nebyl žalobkyní navrhován. K potřebě znaleckého posudku namítané žalobkyní žalovaný upřesnil, že posouzení, zda jde o opravu či technické zhodnocení je otázkou právní, přičemž znalec může objasnit pouze otázky skutkové. Správce daně i žalovaný byli oprávněni posoudit, zda šlo o opravu či technické zhodnocení. Při výměně prosklení došlo prokazatelně ke změně počtu a rozměru oken a k náhradě oken se dvěma vrstvami za okna se třemi vrstvami, což bylo známo i v době konání valné hromady dne 25. 11. 2010 při rozhodnutí o tvorbě rezervy. Postup správce daně tak byl v souladu se zákonem a Pokynem č. D-300 ze dne 16. 11. 2006 (za zdaňovací období roku 2010) a Pokynem GFR D-6 č. j. 32320/11-31 (za zdaňovací období roku 2011). Žalobkyně porušila § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb.

[10] Žalobkyně byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění, včetně hodnocení dokazování, což jí bylo předloženo k vyjádření podle § 88 odst. 2 daňového řádu při ústním jednání dne 4. 9. 2013. Po písemném vyjádření žalobkyně správce daně provedl ohledání budovy a zjištění na stavebním úřadě. Dne 25. 11. 2013 byla žalobkyně s těmito podklady seznámena a vyjádřila se do protokolu ze dne 18. 12. 2013. V odvolacím řízení žalovaný neměl povinnost seznamovat žalobkyni s výsledky dokazování, protože žádné neprováděl a ani se neodchýlil od právního názoru správce daně.

[11] K obecné námitce nesplnění poučovací povinnosti žalovaný pouze obecně konstatoval, že tohoto porušení se nedopustil a odkázal na § 6 odst. 3 daňového řádu. Smyslem zásady o poučovací povinnosti je poskytnout poučení zejména o procesních právech a povinnostech, nikoliv zajistit výklad zákona.

Žalovaný poukázal na poučení, která se žalobkyni dostala podle protokolu při zahájení daňové kontroly, při ústním jednání dne 4. 9. 2013 a při místním šetření dne 13. 11. 2013 atp.

[12] Rozsah přezkumu odvoláním napadeného rozhodnutí je dán § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Odůvodnění rozhodnutí o odvolání je popsáno na str. 5 až 9, a to včetně vypořádání námitek žalobkyně.

[13] Žalovaný odmítl námitku chybného přenášení důkazního břemene na žalobkyni jako nedůvodnou. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost tvrzení a navazující břemeno důkazní. Když správce daně vyjádří pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen skutečnosti prokázat. V daném řízení žalobkyně neprokázala oprávněnost tvorby rezerv na opravu, resp. neprokázala, že se jedná o opravu a nikoliv technické zhodnocení. K závěru o technickém zhodnocení došel správce daně po provedené kontrole a žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil.

[14] Žalobkyně nenamítla konkrétní úkony, které nebyly činěny v předstihu tak, aby mohla účinně uplatňovat svá práva. Obecně žalovaný uzavřel, že správce daně při stanovování lhůt nijak nepochybil.

[15] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), tedy ke dni 3. 7. 2014.

[16] Ve vztahu k žalobním námitkám soud ze správního spisu zjistil následující.

[17] Dne 12. 7. 2013 byla zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob za léta 2010 – 2012. Podle rozpočtu nákladů na opravu body Školská 13, Zábřeh, měla být provedena oprava – výměna okenních sestav na budově v ceně 600.000 Kč firmou dle výsledků výběrového řízení. Na to měla být vytvořena rezerva ve výši 300.000 Kč v roce 2010 a stejná výše v roce 2011.

[18] Podle úředního záznamu byla zástupkyně žalobkyně vyzvána dne 5. 8. 2013 k předložení rozpočtu nákladů a dokladů čerpání rezervy na výměnu oken. Dne 26. 8. 2013 byly předloženy zápis z valné hromady ze dne 25. 11. 2010 (1 list), dvě cenové nabídky, objednávky, smlouva o dílo včetně doložky, faktura a zápis o odevzdání a převzetí díla s tím, že žádné další doklady k tomu již neexistují.

[19] Podle zápisu ze dne 25. 11. 2010 valná hromada schválila vytvoření rezervy na opravu, konkrétně na výměnu dvouvrstvých oken se dvěma fóliemi za třívrstvá okna, protože okna jsou již delší dobu ve špatném technickém stavu, při dešti jimi zatéká do budovy, okna netěsní, fólie se odlepují. Oprava bude spočívat ve výměně za plastová okna stejných rozměrů se třemi vrstvami skel a nebude je již

nutno opatřovat fóliemi. Tím zůstane zachovaný technický stav budovy a nezmění se technické parametry oken, pouze barva.

[20] Cenová nabídka a smlouva s doložkou na výměnu oken v ceně 610.000 Kč jsou z listopadu, resp. prosince 2012; faktura (na částku 612.138 Kč) a zápis o odevzdání díla jsou ze dne 16. 5. 2013.

[21] Podle protokolu ze dne 4. 9. 2013 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období 2010 a 2011 s tím, že k rezervě v celkové výši 600.000 Kč chybí položkový rozpis jednotlivých nákladů a rezerva tak není v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále „zákon o rezervách“). Správce daně upozornil žalobkyni, že nesplnila povinnost podle § 7 zákona o rezervách, protože žalobkyně nedoložila položkový rozpis, ale pouze předpokládanou cenu. Položkový rozpočet nebyl stanoven dle zápisu ani valnou hromadou. Skutečnou výši oprav doložila žalobkyně až z cenové nabídky, objednávky a smlouvy o dílo. Z předpokládané ceny ani z evidenční karty rezervy není zřejmé, z jakých nákladových položek se předpokládaná cena skládá a kterých okenních sestav se bude týkat. Proto nemohla žalobkyně vědět, zda se bude jednat o opravu nebo technické zhodnocení. Žalobkyně tvořila rezervu na opravu, avšak dle správce daně šlo o technické zhodnocení podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což vyplývá ze zápisu z valné hromady (dvouvrstvá okna se dvěma fóliemi se mění za třívrstvá, bez fólií). Daňová rezerva není v souladu s § 7 zákona o rezervách a není daňově uznatelná.

[22] Podle písemného vyjádření ze dne 9. 9. 2013 žalobkyně vyjádřila své přesvědčení, že naopak doložila všechny potřebné podklady a její postup byl v souladu se zákonem. Přesnou výši ceny opravy logicky zjistila žalobkyně až při realizaci díla. Žádný předpis neukládá žalobkyni vytvářet položkový rozpočet. O tom, že šlo o opravu, svědčí zápis z valné hromady. Z něj je zřejmý úmysl žalobkyně zachovat technický stav budovy, a nikoli provádět technické zhodnocení. Žalobkyně se ohradila proti tomu, aby správce daně používal v neprospěch žalobkyně část zápisu z valné hromady.

[23] Dne 25. 9. 2013 provedl správce daně ohledání budovy a pořídil fotodokumentaci oken. Přílohou úředního záznamu byla fotodokumentace oken budovy před provedenou výměnou z března 2012.

[24] Výzvou u stavebního úřadu správce daně zjistil, že na výměnu oken nebyla podána žádost o stavební povolení, ohlášení a ani jich nebylo třeba.

[25] Podle protokolu o jednání ze dne 13. 11. 2013 odsouhlasil jednatel žalobkyně pořízenou fotodokumentaci citovanou výše a všechny fotografie podepsal. Správce daně za přítomnosti jednatele žalobkyně pořídil fotodokumentaci prosklení nad hlavním vchodem zvenčí i zevnitř.

[26] Správce daně informoval dne 13. 11. 2013 dle úředního záznamu telefonicky zástupkyni žalobkyně o místním šetření, které dne proběhlo 13. 11. 2013 a pořízení fotodokumentace za účasti obou jednatelů žalobkyně s tím, že může nahlédnout do spisu.

[27] Podle protokolu ze dne 25. 11. 2013 byla zástupkyně žalobkyně seznámena se spisem a s výsledkem kontrolního zjištění, že neprokázala tvorbu rezervy a jednalo se dle názoru správce daně o technické zhodnocení. V protokole vyjádřil správce daně podrobně s argumentací v sedmi bodech svůj právní názor s tím, že chyběl položkový rozpočet, nebylo jasné, jak žalobkyně dospěla k částce rezervy ve výši 600.000 Kč a že šlo o technické zhodnocení, protože došlo ke změně počtu oken a výměně dvojskel za trojskla a šlo o změnu technických parametrů. Správce daně odkázal na Pokyny MF D-300 ze dne 16. 11. 2006 a Pokyn GFŘ D-6, podle kterých za změnu technických parametrů se nepovažuje samotná výměna materiálu, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken.

[28] Podle písemného vyjádření jednatelů žalobkyně ze dne 17. 12. 2013 si žalobkyně určila výši rezervy na základě svých znalostí, zkušeností a praxe. Ustanovení § 7 odst. 5 zákona o rezervách neurčuje náležitosti rozpočtu. Výměna oken byla provedena standardně a s péčí řádného hospodáře, došlo k opravě poškozeného prosklení budovy a nedošlo ke změně technických parametrů ani ke změně v komfortu užívání budovy. Nedošlo ani ke změně tepelně izolačních ani zvukově izolačních vlastností a nic podstatného se nezměnilo ani na prosvětlení budovy. Barva oken nepřináší změnu technických parametrů ani změny v komfortu užívání budovy.

[29] O písemném vyjádření správce daně informoval zástupkyni žalobkyně, dne 10. 1. 2014 s ní byla projednána zpráva o kontrole.

[30] Proti platebním výměrům ze dne 13. 1. 2014 podala žalobkyně odvolání, v němž odkázala na předchozí vyjádření a nesouhlasy a dodala, že rozpočet na tvorbu rezervy byl vytvořen na základě obvyklých cen v daném místě. Podle žalobkyně předložený rozpočet a zápis z valné hromady jsou dostatečnými důkazy oprávněnosti tvorby rezerv a charakteru a odlišnosti od technického zhodnocení. Tvzení správce daně, že žalobkyně nemohla znát výši rezervy, nemá v ničem oporu. Výši si určila žalobkyně sama, na základě vlastního rozhodnutí. Žádný právní předpis nestanoví náležitosti rozpočtu ani povinnost vytvořit položkový rozpočet či položkový rozpis nákladů. Původní rozměry a umístění oken zůstaly zachovány a plastová okna s dvěma vrstvami skel a dvěma fóliemi jsou technicky srovnatelná s plastovými okny se třemi vrstvami skel. K tomu doložila žalobkyně odborné vyjádření dodavatele oken MONTAMAX s. r. o. ze dne 15. 1. 2014, podle něhož nedošlo ke změně technických parametrů budovy. Stará okna byla měněna pro neopravitelné poškození plastových prvků a kování. Okna netěsnila, selhávalo jejich otvírání a zavírání. Docházelo k výkyvům výplně ze sestavy, fólie se loupaly a odpadávaly po obou stranách. Staré fólie chránily okna proti prokopnutí nebo rozbití, termoizolačně zevnitř, zvenku proti UV paprskům. Lze říci, že v technických vlastnostech (nerozbitnost, tepelně izolační

vlastnosti aj.) i dalších parametrech jsou oba systémy oken zcela srovnatelné. Dnes se fólie již nepoužívají a zasklení je v souladu se stavebními předpisy a platnou legislativou.

[31] Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání zaměřil na posouzení otázky, zda šlo při výměně oken o opravu či technické hodnocení. Přitom odkázal na § 24 odst. 2 písm. i), § 25 odst. 1 písm. p) a § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Technické zhodnocení lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 – 87, podle kterého je určující porovnání počátečního stavu a stavu výsledného). Již před zahájením tvorby rezervy musí poplatník disponovat takovými podklady, které jednoznačně určí jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravu nebo technické zhodnocení majetku (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009 – 40). Důkazní břemeno k prokázání ekonomického účelu oprav stíhá poplatníka (§ 92 odst. 3 daňového řádu; srov. i rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009 – 59 nebo ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 – 59, publ. pod č. 2506/2012 Sb. NSS). K námitkám žalobkyně žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole a celý daňový spis, na to že správce daně aktivně zjišťoval všechny relevantní skutečnosti a řádně je posoudil, několikrát vyzýval žalobkyni k prokázání jejích tvrzení. Žalovaný odkázal na § 1, § 2 odst. 1, § 3 a § 7 odst. 2 zákona o rezervách a zdůraznil, že žalobkyně byla povinna prokázat způsob výpočtu výše rezervy a způsob jejího používání a není jí technické zhodnocení. Žalobkyně byla povinna prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy. V daném řízení však žalobkyně nepředložila takové podklady, které by jednoznačně prokázaly druh prací jakožto opravy či technického zhodnocení. Žalovaný popsal konkrétně jednotlivé důkazní prostředky (popsané výše). Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a to nikoliv proto, že by po ní byly požadovány nadstandardní důkazy vymykající se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují. Naopak žalobkyně nebyla schopna dostat důkazní povinnosti právě proto, že již při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku zanedbala či podcenila potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše, a posléze toho již v rámci daňové kontroly nebyla schopna tento nedostatek zhojit. Argumentace k tvorbě rezervy tak sestávala z tvrzení v zápisu z valné hromady, rozpočtu, doplněná o další doklady a skutečnosti, které se vztahují až k čerpání rezervy a které nastaly až v roce 2012. Správce daně se nemohl spokojit s pouhým tvrzením žalobkyně, že zůstal zachován stávající stav budovy, jelikož nejde o důkazní prostředek dostatečný a vyhovující zákonným ustanovením. Zápisy neobsahovaly takové skutečnosti (např. rozpočet nákladů), ze kterých by bylo možno usuzovat beze vší pochybnosti, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení majetku. Chtěla-li být žalobkyně úspěšná, byla povinna své tvrzení doložit doklady z období, kdy se rozhodla rezervu tvořit. Již v době tvorby rezervy musí poplatník zpracovat rozpočet a posoudit charakter opravy, což nelze nahradit rozhodnutím valné hromady. K uvedené prokázání žalobkyně žádné konkrétní důkazní prostředky nenavrhl. Již prohlášení o opravě v zápisu valné hromady ze dne 25. 11. 2010 bylo v rozporu s pokynem MF D-300 a pokynem GFŘ D-6. Přestože pokyny nejsou obecně závazné předpisy, podle judikatury správní praxe těmito pokyny zavedená závazná je (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63).

[32] Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[33] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.*

[34] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).*

[35] Podle § 33 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10.000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč.*

[36] Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů *rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.*

[37] Neurčitý právní pojem *technické zhodnocení* byl vykládán opakovaně v judikatuře správních soudů. Již před vytvořením rezervy na opravu je třeba stanovit charakter opravy, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. Jde o konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterého by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena. Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy má daňový poplatník mít plán prací a rozpočet nákladů. Pro tvorbu rezervy na opravu jsou stanoveny přísnější podmínky (na tvorbu, dobu tvorby, rozpuštění rezervy apod. – srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 211/1997 Sb., kterým byl změněn zákon o rezervách).

[38] Technické zhodnocení popsal jako „opravu vyšší kvality“ již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 – 91. Oprava může být výměnou, oprava znamená nahradit původní věc novou věcí tak, aby kvalita a technické parametry zůstaly zachovány. Naproti tomu technické zhodnocení znamená povýšení věci na novou kvalitu, vylepšení technických parametrů.

[39] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012 - 41, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), *technické zhodnocení, upravené v § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku v podobě dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Oproti tomu je oprava (§ 652 odst. 2 občanského zákoníku) pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším*



*zhodnocením, spočívajícím v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jeho opotřebení.*

[40] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 – 39, *havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. O opravu se bude jednat pouze tehdy, pokud odstranění havarijního stavu nevedlo k technickému zhodnocení. Pro určení, zda došlo k rekonstrukci majetku (§ 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku, nemusí však dojít ke změně technických parametrů u 100 % daného majetku. Změna technických parametrů musí ovšem představovat dostatečně závažný zásah do majetku, který přinesl jeho technické zhodnocení.*

[41] Aby v souzené věci mohla být řádně posouzena výměna oken, v souladu s kritérii stanovenými právními předpisy, správní praxí i judikaturou, musel by být znám jednoznačně technický stav oken před výměnou a po výměně. Ačkoliv správce daně učinil dle soudu dostatečné dokazování, a to na základě doložených podkladů žalobkyní a dále dotazem u stavebního úřadu a ohledáním, konkrétní rozdíl technického stavu (parametrů) oken původních a oken po výměně nezjistil. Technické parametry nových oken byly popsány v nabídce, parametry starých oken ve spise zcela absentují, žalobkyně je vůbec nedoložila.

[42] Z procesního hlediska je ve věci klíčové ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v roce 2013 a 2014, podle kterého *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* V případě rezerv na výměnu oken tvořených v roce 2010 a 2011 žalobkyně byla povinna prokázat nezbytnost vytvoření rezerv. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále „zákon o rezervách“), ve znění účinném v roce 2014, *rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období, není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak.* Podle § 7 odst. 2 zákona o rezervách *za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.* Podle § 7 odst. 2 zákona o rezervách *výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.*

[43] V posuzovaném případě žalobkyně vůbec nedoložila, jak dospěla k částce dvakrát 300.000 Kč na výměnu oken. Odkaz na zkušenosti a znalosti žalobkyně samotné je zcela nedostačující. Nadto žalobkyně není odborníkem v této oblasti, není to ani prováděný předmět její činnosti.

[44] Dokument, který osvědčí oprávněnost tvorby rezervy vzhledem k výše uvedenému, musí kromě jasného stanovení částky rovněž průkazně doložit skutečný stav oken v době tvorby rezervy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 – 59, nebo ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009 – 40). Takový dokument žalobkyně v daňovém řízení ani v soudním řízení správním

nedoložila, ačkoliv v daňovém řízení podle § 92 odst. 3 daňového řádu tuto povinnost měla. Např. hodnoty tepelné propustnosti (součinitel tepelného prostupu) oken ( $U_w$ ) či skel ( $U_g$ ) nebo rámů ( $U_f$ ), příp. zvuková propustnost, jsou uvedeny pouze v nabídce ze dne 19. 11. 2012 (u oken nových). Z žádného důkazu se nepodává, že by žalobkyně znala technické parametry oken původních a nových zamýšlených v době tvorby rezervy. V tomto případě tedy nebylo co porovnávat a žalobkyně svým povinností podle zákona o rezervách nedostála (srov. § 7 odst. 3 zákona o rezervách a povinnost předem určit charakter opravy). Žalobkyně sama potvrdila v písemném vyjádření správci daně ze dne 9. 9. 2013 a dále v žalobě, že výši nákladů na opravu znala až v době jejího provedení.

[45] Námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí je zcela nedůvodná. Žalovaný se vypořádal velmi podrobně se všemi námitkami žalobkyně a se všemi jejími vyjádřeními. Takto se správce daně vyjadřoval ke všem skutečnostem tvrzeným a předkládaným žalobkyní, jak je zaznamenáno v protokolech a citováno výše (srov. zejména protokol ze dne 25. 11. 2009 a napadená rozhodnutí samotná).

[46] Všechny důkazy byly hodnoceny řádně, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a nebyly vzájemně v rozporu. Žádný důkaz nebo tvrzení nebyly vytrženy z kontextu, naopak správce daně celou situaci řádně vyhodnotil a uzavřel, že žalobkyně podcenila své povinnosti při tvorbě rezervy a ani v průběhu pečlivě vedeného řízení neosvědčila svá tvrzení, ačkoliv to bylo její povinností. Správce daně v rámci objasnění skutkového stavu a dobré správy z úřední povinnosti provedl ohledání aktuálního stavu nemovitosti, který byl totožný se stavem po výměně oken, jak potvrdila opakovaně žalobkyně (při ohledání podpisy fotografií i do protokolu výslovným vyjádřením dne 13. 11. 2013). Stejně provedl správce daně důkaz fotografiemi z aplikace Google maps a žalobkyně shodným způsobem potvrdila, že stav oken zaznamenaný na fotografiích odpovídal stavu pře výměnou oken. Takový důkaz je přípustný podle § 93 odst. 1 věta první daňového řádu (*jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení*) a žalobkyně se k němu mohla vyjádřit. Důkazy fotografiemi z Google maps a podobných aplikací soudy standardně provádějí (srov. např. rozsudek zdejšího soudu 27. 10. 2015, č. j. 72 A 10/2014 – 94, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), nebo Codexis – heslo zadané v sousloví ve fulltextu v judikatuře “medový sklípek”).

[47] Námitka porušení ustanovení správního řádu o dokazování se mívá se souzenou věcí. Soud však nezjistil ani žádné porušení ustanovení o dokazování v daňovém řízení, jak v kontextu ostatních žalobních námitek vysvětlil výše.

[48] Neopodstatněná je námitka žalobkyně, že správce daně pominul návrh na znalecký posudek, který měl být ve věci vyhotoven. Předně soud konstatuje, že žádný návrh na dokazování znaleckým posudkem není obsahem daňového spisu a žalobkyně toto své tvrzení nijak nedoložila. Protože důkazní břemeno v daném případě leželo na straně žalobkyně, znalecký posudek by musela předložit právě

sama žalobkyně. To však neučinila. Správce daně nebyl povinen a neměl důvod v dané věci znalecký posudek vyžádat, v takové procesní situaci se věc vůbec nenacházela.

[49] Nedůvodná je námitka žalobkyně, že se nemohla vyjádřit k podkladům rozhodnutí. Žalobkyně se mohla vyjádřit a také vyjádřila k podkladům rozhodnutí písemně dne 9. 9. 2013 a dne 17. 12. 2013, při jednání dne 4. 9. 2013 (seznámení s výsledky kontroly), dne 16. 10. 2013, dne 25. 11. 2013, dne 18. 12. 2013, dne 10. 1. 2013 a dne 11. 12. 2013 při nahlížení do spisu a jednání (jednatel MUDr. J. M.); rovněž se mohla vyjádřit a vyjádřila dne 13. 11. 2013 při místním šetření a jednání (přítomni oba jednatele). O vyjádřeních jednatelů byla vždy informována i účetní A. L. (dne 12. 11. 2013 o záměru provést místní šetření, dne 11. 12. 2013, dne 17. 12. 2013 a dne 18. 12. 2013, jak bylo uvedeno v úředních záznamech). Žalobkyně se rovněž vyjádřila k věci podrobně v odvolání. V odvolacím řízení nebylo třeba, aby žalovaný seznamoval žalobkyni s podklady rozhodnutí, neboť zde nebyly žádné nové podklady rozhodnutí, které by již neznala. Vyjádření dodavatele o technickém stavu oken dodala sama žalobkyně, seznámena s ním již byla.

[50] Lichá je námitka, že žalobkyně nebyla dostatečně poučena o svých právech a povinnostech. Žalobkyni se dostalo obvyklých poučení, jak je uvedeno v jednotlivých rozhodnutích a protokolech o jednáních. Průběžně ve všech protokolech je zaznamenáno, jak správce hodnotil celou věc ohledně tvorby rezerv a jaké jsou povinnosti žalobkyně (srov. zejména shora citované protokoly v průběhu daňové kontroly, výslovně ze dne 4. 9. 2013 a 25. 11. 2013).

[51] Není pravda, že žalovaný staví svůj závěr toliko na tvrzení správních orgánů nebo že by skutkový stav vůbec nezjišťoval. Naopak, správce daně provedl řádně dostatečné dokazování, z toho vyvodil skutkové a právní závěry a vypořádal se i se všemi tvrzeními žalobkyně.

[52] Námitka nedodržení presumpce neviny a porušení *zásada in dubio pro reo* je zcela nepřipadná, jde o daňové řízení, nikoli o správní trestání.

[53] Námitka, že správce daně neodůvodnil vztah mezi skutkovými zjištěními a svými závěry, je lichá. Správce daně a žalovaný podrobně odůvodnily své úvahy, uvedla skutková zjištění a jejich souhrn, vybraly právní normy, které na věc dopadají, subsumovaly zjištěný skutkový stav pod tyto normy a vyvodily správně právní závěry. Nepochybné je, že žalobkyně neprokázala tvorbu rezervy a její oprávněnost.

[54] Námitky porušení zásady zákonnosti, svěřené pravomoci, legitimního očekávání, práva na obhajobu a spravedlivý proces apod., jsou obecné a soud může toliko konstatovat, že jejich porušení nezjistil. Nadto podle setrvalé judikatury správních soudů jsou jak správní orgány, tak soudy povinny vypořádat se s konkrétními námitkami, s námitkami konkrétního porušení právních předpisů, nesprávného výpočtu, konkrétních důvodů nesprávného zjištění skutkového stavu

(srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, čj. 8 As 13/2007 - 100, nebo ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Azs 18/2004 - 37).

[55] Nesprávný je názor žalobkyně, že správce daně změnil na výměnu oken názor, naopak - ten byl konzistentní.

[56] Žalobkyně se mýlí, když tvrdí, že zjištěný skutkový stav je v rozporu se spisy. Sama nesla důkazní břemeno, neprokázala ani položkový rozpočet, ani to, jak k ceně 600.000 Kč dospěla, ani technický stav oken před jejich výměnou. Řádným důkazem o technickém stavu oken v době tvorby rezervy nemohlo ani prosté tvrzení v prohlášení dodavatele MONTAMAX s. r. o. ze dne 15. 1. 2014 o tom, že se výměnou oken nezmění technický stav. Toto tvrzení je zcela nepodložené a neobsahuje žádnou technickou specifikaci, žádný argument. Přitom sama žalobkyně v zápise z valné hromady, který je ucelený a nejde o výňatek, hovoří o tom, že fólie se odlepují a okna netěsní. Totéž tvrdí žalobkyně v odvolání. Žalobkyně nedoložila technické parametry původních oken, a to ani v době jejich dodání (montáže), ani v době rozhodnutí o výměně (v roce 2010). Přitom musely existovat přinejmenším dodací list a technická specifikace původních oken, případně se dala dodatečně odborně zjistit. Vyjádření dodavatele tak, jak bylo podáno, je vzhledem k jeho obsahu důkazně zcela bezvýznamné. Konkrétní technické parametry původních oken nebyly v daňovém řízení vůbec tvrzeny, ani doloženy. Přitom správce daně namísto žalobce zjistil stav oken alespoň podle fotografií z Google maps.

[57] Soud dává žalobkyni za pravdu, že žalovaný se s vyjádřením dodavatele o stavu oken nevypořádal. V rozhodnutí o odvolání není výslovně uvedeno, zda žalovaný odmítl toto vyjádření jako důkaz provést a z jakých důvodů, či zda ho provedl a jaké z tohoto důkazu vyvodil skutkové a právní závěry. Podle vyjádření dodavatele ze dne 15. 1. 2014 *nedošlo ke změně technických parametrů budovy. Stará okna byla měněna pro neopravitelné poškození plastových prvků a kování. Okna netěsnila, selhávalo jejich otvírání a zavírání. Docházelo k výkyvům výplně ze sestavy, fólie se loupaly a odpadávaly po obou stranách. Staré fólie chránily okna proti prokopnutí nebo rozbití, termoizolačně zevnitř, zvenku proti UV paprskům. Lze říci, že v technických vlastnostech (nerozbitnost, tepelně izolační vlastnosti aj.) i dalších parametrech jsou oba systémy oken zcela srovnatelné. Dnes se fólie již nepoužívají a zasklení je v souladu se stavebními předpisy a platnou legislativou.* Z obsahu vyjádření se podává, že dodavatel vyhodnotil obě zasklení jako srovnatelné, ale neuvedl již žádné konkrétní technické údaje. Proto takový důkaz není způsobilý ověřit ani vyvrátit žalobkyní tvrzenou skutečnost, takový důkaz nedisponuje vypovídací potencií. Proto obecné konstatování žalovaného, že žalobkyně neprokázala své tvrzení o opravě, je správný právní závěr a absence výslovného či podrobnějšího posouzení potvrzení dodavatele nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[58] Závěrem soud shrnuje, že správní orgány zjistily správně skutkový stav, vybraly správně právní předpisy, pod které jej subsumovaly a z toho vyvodily v souladu se zákonem správné skutkové i právní závěry, se kterými se soud

ztotožnil. Žalobkyně neprokázala v daném případě, že šlo o opravu oken a tím ani oprávněnost tvorby rezerv na tyto opravy na léta 2010 a 2011.

[59] Úspěšný žalovaný žádné náklady řízení nepožadoval a soud ze spisu žádné nezjistil, proto mu je nepřiznal, a neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, to vše podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské nám. 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaje o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Olomouci dne 27. 4. 2016

Za správnost vyhotovení:  
Ing. Petra Rýparová

JUDr. Martina Radkova, Ph.D. , v. r.  
předsedkyně senátu