



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **ERPEKO, a.s.**, se sídlem Havířov-Bludovice, Těšínská 3, v řízení zastoupeného Ing. Zbigniewem Mrózkem, daňovým poradcem se sídlem Havířov-Město, Široká 3/590, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2.9.2011 č.j. 6624/11-1202-807662 a ze dne 7.9.2011 č.j. 6625/11-1202-807662, ve věcech daně z příjmů,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Havířově (dále jen „správce daně“)

ze dne 20.8.2007 č.j. 82504/07/370911/ 4139 a č.j. 82525/07/370911/4139, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 a 2005.

Namítá, že:

- 1) pokud správní orgány neuznaly oprávněnost tvorby rezervy pro opravu oken, vycházely ze závěru, že dozdívkou okenních otvorů provedenou v r. 2004 došlo ke změně okenních otvorů, proto musela být vsazena okna jiných rozměrů. Dozdívkou se však rozměry okenních otvorů nezměnily a do okenních otvorů lze stále vsadit okna stejných rozměrů jako jsou okna původní. V rámci dožádání přeměřili okenní otvory pracovníci Finančního úřadu Nymburk. Z porovnání jejich protokolu a projektové dokumentace je zjevné, že provedenou dozdívkou nebyly změněny rozměry okenních otvorů;
- 2) pokud správní orgány neuznaly oprávněnost tvorby rezervy pro opravu omítek,
 - a) žalobce dne 15.11.2006 předložil fakturu ze dne 24.10.2006 č. 2006104 za práce provedené v době 1. – 23.10.2006. Tento důkazní prostředek nebyl nijak vyhodnocen, dokonce ani zpochybněn. Taktéž nebyla vyhodnocena výpověď pana K. do protokolu dne 17.10.2006 (uvedl, že oprava vnějších omítek probíhá v době jeho výsledku);
 - b) dne 12.12.2006 měli pracovníci Finančního úřadu Nymburk zjistit, že od 14.9.2006 se změnilo jen to, že fasáda byla natřena na žluto. Neuvádí se, jakým konkrétním technickým způsobem a zkouškami zjistili technický stav omítky před a po opravě, proto jejich názor na pouhé natření omítky nelze považovat za relevantní;
 - c) pokud byla provedena oprava vnějších omítek dřívějším majitelem v r. 2000, nebylo přihlédnuto k tomu, že objekt nebyl oddrenážován, oprava byla provedena špatnou technologií a na mokré zdivo. Omítky proto opadávaly a puchýřovatěly, praskaly a byly podmočené. Oprava nebyla k provozování skladu nutná v r. 2004, proto byly tyto práce přesunuty na léta 2006-7;
 - d) pokud je uváděno, že dle soupisu prací, jež byl součástí karty rezerv, není předmětem rezerv odkopání základového pásu a odvodnění, pak tyto práce jsou součástí položky „Zednické opravy a vyzdívky“;
 - e) bylo účelově využito překlepu v podání žalobce z 29.1.2007 o tom, že rezerva byla tvořena pro opravu sanačních omítek *vnitřních*. Správně měly být uvedeny omítky *vnější*, když to už samo vyplývá z faktu, že v témže podání žalobce uvádí: „a s tím spojena sanace, tzn. odkopání základového pásu a odvodnění“, což nemohlo souviset s opravou omítek vnitřních. To žalobce též sdělil do protokolu z 28.6.2007, avšak tímto jeho tvrzením se správní orgány nezabývaly ani ho nevyhodnotily;
- 3) pokud mají správní orgány za to, že karta rezervy ze dne 14.9.2005 byla předložena účelově jako reakce na důkazní nouzi, pak daňové přiznání za r. 2005 bylo podáno 30.6.2006 a za rok 2005 již nebyl uplatňován náklad z titulu tvorby předmětné rezervy. Proto karta z 14.9.2005 nemohla být účelově vytvořena v r. 2007 (kontrola zahájena 18.4.2007).

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Odkazuje na obsah napadených rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které jim předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období 2004 dne 10.4.2006 a za zdaňovací období 2005 dne 18.4.2007. V řízení předložil kartu rezervy ze dne 31.12.2003, podle které tvořil rezervu na opravu budovy „Sklad ERPEKO“ v Třebestovicích, podle které rezervu tvořil v letech 2003-5, v každém ve výši 2.100.696,- Kč s předpokládaným čerpáním v letech 2006-7, v každém 3.151.044,- Kč. K ní je přiložen rozpočet opravy zpracovaný KNYBEL s.r.o.:

1) Demontáž a montáž oken	41 ks	22.000,- Kč/ks	902.000,- Kč
2) Zednické opravy a vyzdívky	1 ks	280.000,- Kč/ks	280.000,- Kč
3) Montáž a demontáž lešení s dopravou	2.250 m ²	1.000,- Kč/m ²	2.250.000,- Kč
4) Sanační omítky do 3 cm	213 m ²	800,- Kč/m ²	170.400,- Kč
5) Štukové omítky do 3 cm	1.897 m ²	500,- Kč/m ²	948.500,- Kč
6) Odstranění stávající omítky	1.897 m ²	300,- Kč/m ²	569.100,- Kč
7) Nátěr silikonátovou fasádní barvou	1.897 m ²	100,- Kč/m ²	189.700,- Kč
8) Odvoz odpadu a uložení na skládku	150 m ³	5.000,- Kč/m ³	750.000,- Kč
9) Režie	4%		242.388,- Kč
Celkem			6.302.088,- Kč

Přiložena je též Průvodní a technická zpráva AGRIS BDV Poděbrady, podle níž „ostatní vnitřní omítky budou opraveny a obnoveny po vybourání vnitřních zdí“, „Vnější omítky bez větších oprav, byly opravovány v r. 2000“; „Ostatní okna zůstanou stávající, mimo těch, které budou zazděny.“ Dále žalobce správci daně předložil projektovou dokumentaci a Smlouvu o dílo se STAFIKO Poděbrady s.r.o., na rekonstrukci předmětného skladu, podle kterých již v r. 2004 došlo k výměně 22 oken o rozměrech 90x60 cm a 5 oken o rozměrech 120x135 cm. S ohledem na to, že rezerva podle předložené karty byla tvořena až pro období 2006-7, na výměnu všech 41 oken v objektu, vyzval správce daně žalobce výzvou z 29.8.2006 k prokázání skutečnosti, že rezerva byla tvořena v souladu s § 7 zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“). Současně byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost tvorby rezerv na opravy vnějších omítek, v návaznosti na Průvodní a technickou zprávu a její přílohy. U jednání 7.9.2006 správce daně odkázal na předloženou fakturu č. 411709 ze dne 30.6.2004 za opravu 262,75 m² štukových omítek vnitřních stěn, montáž a demontáž lešení a demontáž záklopů z hrubých prken s tím, že při srovnání s Průvodní a technickou zprávou v důsledku změny technických parametrů a změny účelu užívání objektu hodnotí provedené práce jako rekonstrukci; dále odkázal na fakturu č. 412346 z 25.8.2004 obsahující i výměnu oken a vyzval žalobce, aby předložil dokumentaci, z níž bude zřejmé, ve kterých výškových úrovních byla provedena výměna oken a v jakém množství. Žalobce uvedl, že ke všem shora uvedeným výtkám a výzvám správce daně se vyjádří písemně. Učinil tak 20.9.2006, kdy sdělil, že nové štukové omítky byly provedeny na stávajícím obvodovém vnitřním zdivu, avšak i na novém zazdění, což žalobce opomněl vyčlenit jako technické zhodnocení. Žádná okna nebyla zazděna, byla pouze částečně podezděna. Došlo jen k výměně skel (z důvodu popraskání a možnosti vypadnutí skla), ke změně technických parametrů nedošlo. Okna byla měněna ve výškové úrovni +6.300. Došlo takto v r. 2004 k výměně 5 oken, u 22 oken bylo měněno jen sklo, proto byla následně tvořena rezerva k jejich

výměně. K dožádání správce daně navštívili objekt pracovníci Finančního úřadu v Nymburku, kteří uvedli (15.9.2006), že fasáda celého objektu je nová-štukovaná, obdobně jsou provedeny omítky uvnitř objektu. K dožádání správce daně pak Finanční úřad v Poděbradech zajistil vyjádření dodavatele prací (provedených v r. 2004), podle kterého v r. 2004 došlo k výměně jen 4 oken, stávající půdní okna byla částečně zazděna a přesklena; oprava vnějších omítek probíhá až v r. 2006. Po těchto zjištěních správce daně výzvou z 26.10.2006 vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, že rezerva na opravu vnějších omítek a výměnu 41 oken byla vytvořena v souladu s § 7 ZoR, když tvrzení žalobce obsažené v podání z 20.9.2006 nebylo doloženo žádnými důkazními prostředky. Žalobce reagoval 13.11.2006, kdy zejména odkázal na kartu rezervy z 31.12.2003, kterou znovu přiložil, a její přílohu – rozpočet KNYBEL s.r.o. a navrhl výslech svého zaměstnance R. a výslech jednatele dodavatele stavebních prací (STAFIKO Poděbrady s.r.o.) Karla Kosinky. K dožádání správce daně provedl Finanční úřad v Nymburku dne 12.12.2006 v objektu místní šetření a uvedl, že oproti šetření z 9/2006 se změnilo jen to, že fasáda je natřena na žluto, okna v podkroví měněna nebyla, jsou dosud kovová, bylo provedeno přesklení (tmel na oknech je nový). Místnímu šetření byl přítomen „jednatel“ žalobce P. R. Nato správce daně výzvou z 10.1.2007 vyzval žalobce ke sdělení, kdy bude v r. 2007 přesně rezerva čerpána, jaké konkrétní práce budou předmětem jejího čerpání a jaká bude výše čerpání rezerv u jednotlivých prací. Žalobce reagoval 22.1.2007, kdy uvedl, že rezerva bude čerpána v měsících 5-11/2007 na provedení *vnitřních* sanačních omítek a s tím spojenou sanací (odkopání základového pásu a odvodnění), vše v předpokládané výši, která byla uvedena v rozpočtu při tvorbě rezervy. U jednání 15.2.2007 správce daně seznámil žalobce s dosavadními zjištěními a s tím, že návrh na výslech svědka R. považuje za nepřípustný, když se jedná o místopředsedu představenstva žalobce, který se v průběhu daňové kontroly vyjadřuje jménem žalobce; výslech svědka Kosinky považuje za nadbytečný, když nezpochybňuje skutečné provedení prací, považuje je však za technické zhodnocení, nikoli za opravy. Poučil žalobce na obsah pojmu „technické zhodnocení“ a „opravy“. Seznámil žalobce se svým závěrem, že výměna 27 oken, na kterou byla tvořena rezerva pro r. 2006-7, měla být provedena podle rozpočtu prací již v r. 2004 STAFIKO Poděbrady s.r.o., přičemž ze Stavebního povolení z r. 2000 vyplývají opravy vnějších a vnitřních omítek, jak vyplývá i z Technické zprávy z r. 2000. V úrovni +8,8m byla navíc provedena dozdvíka 22 okenních otvorů. V návaznosti na další dosavadní zjištění (srov. shora) vznesl otázky, proč byla v r. 2003 tvořena rezerva na opravu omítek, když omítky byly provedeny WALMARK s.r.o. v r. 2000 a další provedení vnitřních omítek o ploše 1.354 m² bylo součástí prací v r. 2004; pokud bylo 5 oken vyměněno v r. 2004, proč žalobce pokračoval v tvorbě rezervy i na tato již vyměněná okna. Dále správce daně uvedl, že pokud došlo k podezdění 22 okenních otvorů, budou muset být vsazena okna jiných rozměrů než původní. Dále vznesl dotaz, proč i přes vytvoření rezervy nebudou okna vyměněna ani v r. 2007. Ke všemu žalobce uvedl, že se vyjádří písemně. Učinil tak 12.3.2007, kdy uvedl, že objekt není oddrenážován a zdivo je stále vlhké. Při opravách v r. 2004 musel provést vnitřní omítky v plném rozsahu, pro zajištění dlouhodobého provozu skladu. V r. 2007 budou provedeny nové *vnitřní* sanační omítky jen do výše 3m, avšak až po odvodnění a sanaci zdiva. Oprava vnějších omítek nebyla v r. 2004 bezprostředně nutná k provozování skladu, proto byly práce odsunuty až na r. 2006-2007, kdy byly provedeny z větší části nové štukové a sanační omítky. Vnější omítky provedené WALMARK s.r.o. v r. 2000 byly provedeny špatnou technologií

a nanášeny na vlhké zdivo. Nově poprvé uvádí, že v r. 2005 došlo k přehodnocení tvorby rezervy, kdy bylo upuštěno od výměny oken. Předkládá novou kartu rezervy datovanou 14.9.2005, podle které se rezerva tvoří jen v r. 2003-4, v každém roce ve výši 2.100.696,- Kč, s čerpáním v letech 2005-6, v každém roce ve výši 2.100.696,- Kč. Nato 18.4.2007 zahájil správce daně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 a 2005. Dne 18.4.2007 byla předložena nedatovaná karta rezervy, podle které měla být rezerva tvořena jako dle karty z 31.12.2003, dále karta datovaná 14.9.2005 a listina „Stav rezerv k 31.12.2005“ podepsaná účetní žalobce, podle které byla rezerva tvořena jen v letech 2003-4 ve výši 2.100.696,- Kč ročně“. U jednání 13.6.2007 správce daně seznámil žalobce se závěrem, že co do tvorby předmětné rezervy žalobce měnil svá stanoviska a tvrzení v návaznosti na zjištění správce daně, jak s nimi byl průběžně seznamován. Má za to, že je v rozporu s logikou myšlení provést nové omítky v r. 2004, aby mohly být v r. 2006 odstraněny a provedeny znovu (k čemuž má být již od r. 2003 tvořena rezerva). Současně byla tvořena rezerva i na výměnu oken (ke které mělo dojít v letech 2006-7) od r. 2003 přesto, že žalobci již bylo známo, že má být provedena již v rámci prací v r. 2004. Jakkoli se v r. 2004 výměna oken v plném rozsahu neuskutečnila, dozdívkou okenních otvorů o 15-20 cm došlo ke změně rozměrů okenních otvorů, protože musejí být vsazena okna jiných rozměrů. Pro tuto změnu technických parametrů se může jednat již jen o technické zhodnocení, nikoli o opravu. Současně byla žalobci předána zpráva o daňové kontrole. Dne 28.6.2007 se uskutečnilo u správce daně jednání k jejímu projednání. U něj žalobce uvedl, že pokud byla provedena dozdívká, nedošlo ke změně rozměrů okenních rámců a okenních otvorů, dozdívká byla provedena jen z vnitřní strany (jedná se o cca. 1m širokou zeď). Pro příp. pochybnost správce daně navrhl místní šetření za účelem ověření této skutečnosti. Zdůraznil, že i při místním šetření 12.12.2006 Finanční úřad v Nymburku konstatoval, že okna jsou původní. Opravuje, že pokud v podání z 29.1.2007 uvedl, že mají být provedeny *vnitřní* sanační omítky, správně měly být provedeny *vnější*, což podle žalobce jasně vyplývá z toho, že mělo současně dojít k sanaci – odkopání základového pásu a odvodnění, což nemohlo souviset s opravami vnitřních omítek. Dále zdůrazňuje výslech svědka Kosinky – jednatele STAFIKO Poděbrady s.r.o. – který potvrdil, že v říjnu 2006 došlo k opravě vnějších omítek. Zdůrazňuje dále daňové přiznání za r. 2005 (podáno do 30.6.2006, tzn. před prvním předložením nové karty rezervy v r. 2007), ze kterého již vyplývá, že v r. 2005 rezerva tvořena nebyla. V projednání zprávy bylo pokračováno 20.8.2007. U něj správce daně zdůraznil, že dle předložených faktur byly veškeré vnější omítky provedeny v r. 2006, proto nemohly být předmětem čerpání rezervy ještě v r. 2007. Argumentuje místním šetřením ze dne 12.12.2006 za účasti člena představenstva žalobce P. R., který potvrdil, že vnější omítky byly provedeny v 10/2006, přičemž provedení prací kontroloval osobně. Na to žalobce v písemném vyjádření doručeném správci daně 19.3.2007 reagoval tak, že v r. 2007 budou provedeny nové *vnitřní* sanační omítky do výšky 3m, a to až po odvodnění a sanaci zdiva, aby nedocházelo k poškození. K oknům dále u jednání 20.8.2007 správce daně argumentuje, že tyto chtěl žalobce vyměnit již v r. 2004, což dovozuje ze Smlouvy o dílo uzavřené se STAFIKO Poděbrady s.r.o. z 28.4.2004 se závěrem, že výměnou oken má dojít ke změně technických parametrů (původní okna 80 x 110 cm a 100 x 125 cm, nová okna 90 x 60 cm a 120 x 135 cm). Pokud pak ještě v této době tvořil žalobce rezervu na opravu oken a uplatnil ji v daňovém přiznání za r. 2003 podaném 28.6.2004, jednalo se o neoprávněnou tvorbu rezervy.

Navíc žalobce nezrušil tvorbu rezervy ani ve vztahu k 5 ks oken vyměněným v r. 2004. Dále správce daně uvádí, že nezpochybňuje provedení vnějších omítek v r. 2006. Následuje vydání platebních výměrů správcem daně, odvolání žalobce obdobná žalobním bodům a vydání rozhodnutí žalovaného (zrušených předchozím rozhodnutím zdejšího soudu ze dne 16.12.2010 č.j. 22 Af 17/2010-25, jimiž žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené platební výměry správce daně potvrdil. V těchto rozhodnutích žalovaný dovodil, že žalobce vytvořil v r. 2004 rezervu 2.100.696,- Kč m.j. na demontáž a montáž 41 ks oken a sanační omítky do 3 cm na ploše 213 m². Z karty rezervy z 31.12.2003 je zřejmé, že rezerva měly být tvořena po dobu 3 zdaňovacích období v letech 2003, 2004 a 2005 ve výši 2.100.696,- Kč ročně a plán čerpání rezervy byl určen na roky 2006 a 2007. Tuto kartu rezervy žalobce správci daně předložil nejen při zahájení daňové kontroly 10.4.2006, ale ještě jednou 15.11.2006. Až 19.3.2007 žalobce předložil novou kartu rezervy (tvorba jen v letech 2003-2004) s čerpáním rezervy na roky 2005-2006, karta rezervy je datovaná 14.9.2005. Jak při zahájení kontroly, tak jako součást písemných vyjádření byla až do 15.11.2006 správci daně předkládána žalobcem karta rezervy z 31.12.2003, kde předmětem vytvořené rezervy byla výměna 41 ks oken. Žalobce nebyl schopen v průběhu daňové kontroly vysvětlit rozpor, proč v průběhu r. 2006 neustále správci daně prokazoval oprávněnost tvorby rezervy kartou z 31.12.2003, když následně od 19.3.2007 tvrdí, že k přehodnocení tvorby rezervy došlo v r. 2005, přičemž mělo být upuštěno od výměny oken. Navíc průběh oprav provedených v r. 2006 a vyjádření žalobce z 29.1.2007 neodpovídá harmonogramu čerpání rezervy podle karty datované 14.9.2005. Z předložené faktury a rozpočtu totiž vyplynulo, že na předmětné nemovitosti byla prováděna oprava vnějších omítek (vč. otlučení omítek, sanačních prací, nahazení omítek a jejich nátěru). Tyto důkazy žalobce předložil správci daně ještě v r. 2006, kdy oprávněnost tvorby rezervy prokazoval kartou z 31.12.2003, přičemž současně žalobce sděluje, že rezerva měla být čerpána v roce 2006 a v čerpání se bude pokračovat i v r. 2007. Pokračování čerpání rezervy v r. 2007 žalobce potvrzuje ještě i v odpovědi na výzvu z 29.1.2007. Žalovaný má proto za to, že karta datovaná 14.9.2005 byla předložena účelově, jako reakce žalobce na důkazní nouzi před správcem daně poté, co správce daně žalobci prokázal, že některé práce, na které byla rezerva tvořena (vnitřní omítky, výměna 5 ks oken) byly provedeny již v r. 2004. Vytvořením karty datované 14.9.2005 navíc žalobce diskvalifikuje jako důkazní prostředek kartu z 31.12.2003, neboť prohlašuje, že podle karty z 31.12.2003 rezervu netvořil. Výslech svědka Karla Kosinky nebylo třeba provádět, když tato osoba – jednatel STAFIKO Poděbrady, spol. s r.o., je schopna vyjádřit se jen k uskutečněným pracím na předmětné nemovitosti, které však samotné správce daně nezpochybňoval. Důkazní řízení bylo v rámci daňové kontroly vedeno ohledně prokázání *oprávněnosti* tvorby rezervy na opravu předmětné nemovitosti, což je interní účetní a daňová operace žalobce. Jelikož pak z hlediska prokazatelnosti tvorby rezervy správce daně nezpochybňuje uskutečnění opravy vnějších omítek, nepovažuje žalovaný námitku žalobce týkající se výsledku místního šetření FÚ Nymburk ze dne 12.12.2006 za důvodnou.

Krajský soud již o věci rozhodoval, když rozsudkem ze dne 16.12.2010 č.j. 22 Af 17/2010-25 k obsahově totožné žalobě zrušil předcházející rozhodnutí žalovaného pro důvodnost žalobního bodu 1). Dospěl totiž k závěru, že jakkoli je třeba přisvědčit daňovým orgánům v otázce neoprávněnosti tvorby rezervy pro výměnu 5 oken, která byla vyměněna již dříve, zůstává tu dalších 36 oken,

u kterých musí krajský soud konstatovat, že závěry správce daně a následně žalovaného nemají oporu v obsahu správního spisu, jak byl soudu předložen. Úvahy daňových orgánů jsou k této otázce založeny na tom, že byla-li provedena dozdívká okenních otvorů, nemohou být již vsazena okna takových rozměrů, jako jsou okna dosavadní. Proti této úvaze brojí žalobce tvrzením, že u oken samotných ke změně rozměrů otvoru nedošlo, když na stěně široké cca. 1m byla okna přizděna jen z vnitřní strany. Tomuto jeho tvrzení pak odpovídají i zjištění FÚ Nymburk při místním šetření 12.12.2006, pokud je v protokole uvedeno, že okna jsou původní, dosud měněna nebyla, jsou dosud kovová, bylo provedeno jen přesklení (tmel na oknech je nový). Soudu není zřejmé, jak může jakákoli dozdívká, která neměla za následek odstranění dosavadních oken, vést k nemožnosti nahrazení oken, která jsou na objektu stále osazena, novými okny týchž rozměrů.

Žalovaný rozhodl o věci nově napadenými rozhodnutími. V nich – krom skutečností a úvah, které převzal z předcházejících rozhodnutí – dospěl k závěru, že karta rezervy ze dne 14.9.2005 byla správci daně předložena účelově jako reakce žalobce na důkazní nouzi před správcem daně. Vytvořením této karty však žalobce diskvalifikuje kartu rezervy ze dne 31.12.2003 jako důkazní prostředek, neboť sám změnil svá skutková tvrzení tak, že rezervu netvořil podle karty z 31.12.2003.

Krajský soud vyhodnotil jako nedůvodný žalobní bod 3). Ve shodě s žalovaným a správcem daně zdůrazňuje, že žalobce až do konce r. 2006 opakovaně prokazoval oprávněnost tvorby rezervy kartou rezervy z 31.12.2003, což zcela odporuje principům vší logiky, pokud by již 14.9.2005 tvorbu rezervy přehodnotil. Navíc ještě při předložení karty rezervy ze 14.9.2005 žalobce tvrdí správci daně, že rezervu čerpal od r. 2006 a bude v jejím čerpání pokračovat v r. 2007. Tato jeho tvrzení jsou pak v přímém rozporu s údaji uváděnými v kartě ze dne 14.9.2005 (čerpání rezervy v letech 2005-6). S ohledem na průběh daňového řízení, jak je shora popsán, pak krajský soud přisvědčuje úvaze daňových orgánů o tom, že nové tvrzení z 1/2007 o přehodnocení tvorby rezervy již v r. 2005 se jeví jako zcela nevěrohodné a účelové, vytvořené žalobcem v reakci na dosavadní postup správce daně. Z této časové posloupnosti nevybočuje ani podání daňového přiznání žalobcem za r. 2005 (kde již nemá být uplatněna tvorba rezervy), když toto daňové přiznání bylo podáno koncem 6/2006, tzn. až po prvotních úkonech správce daně k prověření oprávněnosti tvorby rezervy (daňová kontrola zahájena již 10.4.2006). Úvahy správce daně i žalovaného k této otázce odpovídají zásadám logického uvažování a opírají se o skutečná tvrzení žalobce a jeho důkazní návrhy v průběhu daňového řízení, proto v nich krajský soud neshledává porušení pravidel procesu hodnocení skutečností, které vyšly v řízení najevo [§ 31 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“)]. V této souvislosti krajský soud konstatuje, že ještě i v žalobě žalobce uvádí, že práce měly být provedeny v letech 2006-7 [žalobní bod 2c)].

K žalobním bodům 1) a 2) krajský soud zdůrazňuje, že nikterak nesměřují proti nosné úvaze žalovaného o tom, že – s ohledem na účelovost a nevěrohodnost karty rezervy ze dne 14.9.2005 – žalobce podle § 24 odst. 2 písm. i) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, neprokázal oprávněnost zahrnutí rezervy do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když nedoložil žádnou věrohodnou kartu rezervy.

Jak zdůraznil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14.6.2011 č.j. 2 Afs 9/2011-55, www.nssoud.cz (jímž Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti předcházejícímu rozsudku krajského soudu ze dne 16.12.2010 č.j. 22 Af 17/2010-25), rezerva se tvoří jednotně na základě předem stanovených podmínek vztahujících se na tvorbu rezervy a její použití.

Povinností daňového subjektu je tak prokázat nejen naplnění materiálních podmínek tvorby rezervy (potřebu opravy hmotného majetku), ale též skutečnost, že před započítáním tvorby rezervy byly předem stanoveny podmínky tvorby a použití rezervy a že právě podle takových předem stanovených podmínek bylo postupováno.

To se však žalobci nezdařilo, když o kartě rezervy ze dne 31.12.2003 sám prohlásil, že podle ní nepostupoval; v řízení naopak setrval na svém tvrzení, že při tvorbě rezervy postupoval podle karty ze dne 14.9.2005. Ta však byla vyhodnocena jako nevěrohodná a účelově předložená (viz výše).

Krajský soud proto uzavírá, že žalobce neprokázal, že by před započítáním tvorby rezervy byly předem stanoveny podmínky tvorby a použití rezervy a že právě podle takových předem stanovených podmínek bylo postupováno. Žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, pokud za této důkazní situace předmětnou rezervu neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

Jakkoli je pak posouzení žalobních bodů 1) a 2) irelevantní (neboť ani jejich důvodnost nemůže vést k jinému rozhodnutí o věci), krajský soud nad rámec potřebného pro úplnost dodává, že setrvává na svých názorech vyjádřených v předcházejícím rozsudku ze dne 16.12.2010 č.j. 22 Af 17/2010-25.

Důvodnými tedy nejsou ani žalobní body uvedené pod č. 2). K nim je třeba uvést, že je to žalobce, kdo má povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti osvědčující oprávněnost tvorby rezervy (§ 31 odst. 9 ZSDP). Ve vztahu k omítkám pak daňové orgány v průběhu řízení nezpochybňovaly (jak samy i zdůrazňují), že práce byly provedeny; předmětem jejich pochybností však bylo, zda se jedná skutečně o opravy (nikoli o technické zhodnocení) ve smyslu § 7 ZoR. Stěžejním bodem těchto úvah je pak otázka, zda tu byla v době tvorby rezervy reálná potřeba provedení těchto prací jako oprav poté, co omítky byly opakovaně provedeny již v letech 2000 a 2004. Zde žalobce sice nabídl daňovým orgánům konkrétní tvrzení o potřebě oprav (omítky byly provedeny nekvalitně, bez sanace, proto puchýřovatelé a odpadávaly), ale právě tato svá tvrzení nikdy správci daně neprokázal ani k prokázání těchto skutečností nenavrl žádný důkaz. Tato tvrzení žalobce se objevují v jeho podání z 12.3.2007 (bez jakýchkoli důkazních návrhů), kdy následně 13.6.2007 správce daně seznamuje žalobce se svými pochybnostmi o logice „opravy“ omítek v r. 2006, byly-li provedeny nově zejm. v r. 2004. Ani poté však žalobce nijak neprokazuje potřebu provedení této opravy. Krajský soud proto k žalobním bodům uvedeným shora pod č. 2) uzavírá, že žalobce ani po jasně vyjevených pochybnostech správce daně nikdy v řízení neprokázal, že tu byla existentní potřeba opravy omítek v r. 2006. Pro úplnost pak k jednotlivě formulovaným žalobním bodům krajský soud dodává: ad 2a), 2b) samotné provedení prací nebylo daňovými orgány zpochybňováno;

- ad 2c) po celé daňové řízení a ani v žalobě žalobce nenabídl žádný důkaz k prokázání svého tvrzení o opadávání, puchýřovatění, praskání a podmočení omítek;
- ad 2e) soudu není zřejmé, proč by sanace musela a priori souviset jen s opravami omítek vnějších, když vlhnout, praskat či puchýřovatět mohou i omítky vnitřní, přičemž odvodnění základů má vliv zejm. na vlhkost zdiva, a proto i následně na vlhkost omítek z obou stran zdiva, tj. zevnitř i zvenku;
- ad 2d) tato otázka je při neprokázání potřeby provedení oprav omítek zcela marginální a okrajová, nemající vliv na soudem již opakovaně uvedený závěr, že potřebu provedení oprav omítek v r. 2006 po předchozích opravách (zejm. z r. 2004) žalobce v řízení neprokázal.

Pokud by žalobce prokázal, že tu byla předem stanovená pravidla pro tvorbu a použití rezervy, podle kterých i postupoval, přisvědčil by soud jeho argumentaci k žalobnímu bodu 1) ze stejných důvodů, pro které tak učinil v rozsudku ze dne 16.12.2010. Posouzení této otázky však s ohledem na správnost nosné úvahy žalovaného (nebylo prokázáno, že by žalobce postupoval podle předem stanovených pravidel pro tvorbu a použití rezervy) nemůže vést k jinému rozhodnutí o věci samé.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 13. prosince 2012

JUDr. Monika Javorová
Předsedkyně senátu