



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci žalobce: **HEX Teplice, s.r.o.**, se sídlem v Praze, Husinecká 903/10, IČ 61535541, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, se sídlem Praha 1 – Nové Město, Palác YMCA, Na Poříčí 12, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v **řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2010, č.j. 4152/10-1200-506330**,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, ze dne 16. 8. 2010, č.j. 4152/10-1200-506330, se **pro vadu řízení zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů za řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 1. 2011, č.j. 15 Af 72/2010-60, v částce 13 520,- Kč,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2010, č.j. 4152/10-1200-506330, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích (dále jen „správce daně“), a to dodatečnému platebnímu výměru ze dne 25. 1. 2010, č.j. 7577/10/210913506702, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 537.360,- Kč včetně penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně, tj. částka 107.472,- Kč.

Žalobce v žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dále s ustanovením § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o rezervách“) a konečně s ustanoveními § 31 odst. 2, § 31 odst. 8 písm. b) a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobce uvedl, že rezerva na opravy dle § 7 odst. 2 zákona o rezervách je z účetního hlediska jen uzávěrkovou úpravou. Má jakýsi předběžný charakter daný tím, že podle určitého předběžného rozpočtu si daňový subjekt odloží prostředky stranou a ty následně použije. To se promítá například do nemožnosti podat jen pro dodatečnou tvorbu rezervy dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost či vyšší ztrátu ve smyslu § 41 odst. 4 daňového řádu. Tento předběžný charakter rezervy se promítá i do chápání ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Ať už je rozpočet přesný či méně přesný, jde o předběžnou záležitost, která bude zřejmá až při rozpouštění rezervy. Správce daně se může obávat budoucího daňového úniku, je však oprávněn daň zajistit podle § 71 daňového řádu a toto zajištění se potom promění v následnou daňovou povinnost v roce rozpouštění rezervy, tedy v roce zahájení oprav. Teprve v tomto zdaňovacím období je totiž jasno, zda daňovým subjektem plánované opravy mají charakter opravy, či zda nakonec objekt byl technicky zhodnocen dle § 33 zákona o daních z příjmů. V tomto případě měl dle názoru žalobce správce daně postupovat tímto způsobem a zajistit daň v obdobích, kdy by bylo možno uplatnit ztrátu vytvořenou v roce 2006, tj. v době rozpouštění rezervy.

Žalobce namítl, že se žalovaný k této jeho argumentaci vůbec nevyjádřil, přestože je velmi důležitá.

Žalobce dále namítl, že prokazoval nad rámec své zákonné povinnosti tvorbu rezervy položkovým rozpočtem. Kdyby však měl rozpočet zcela obecnou povahu a obsahoval celkovou výši nákladů na opravy a počet let, správní orgán 1. stupně by takový rozpočet musel přijmout též, a k případnému dodatečnému vyměření by přistoupil až v době provedení oprav. Zajištěná daň by žalobci znemožňovala zneužít takového postupu.

Dále žalobce namítl, že žalovaný stejně jako správce daně opírají svá rozhodnutí jen o vlastní právní názory a o důkaz znaleckým posudkem znalce Ing. Lumíra Moje. Žalobce namítl, že tento znalecký posudek z oblasti stavebnictví nemůže mít vyšší důkazní hodnotu než znalecký posudek Ing. Dobrého a Josefa Hubače, neboť ani v jednom případě nejde o odborné posouzení daňových aspektů zamýšlených oprav, ale jejich posouzení z hlediska stavebního.

Žalobce rovněž namítl, že vyjádření daňového poradce Ing. Ivo Havránka ze dne 30. 11. 2009, doručené správci daně dne 4. 12. 2009, měl správce daně brát jako relevantní z daňového hlediska a brát ho jako řešení předběžné otázky dle § 28 daňového řádu. Daňový poradce ve svém vyjádření velmi podrobně odůvodnil, že vrácení užitných vlastností, které bylo cílem v rezervě uváděných budoucích oprav, je opravou, nikoli technickým zhodnocením.

Konečně žalobce namítl, že krom důkazu znaleckým posudkem Ing. Moje neprovedl správce daně ani žalovaný žádné jiné důkazy, když důkazní prostředky předložené žalobcem zcela neoprávněně nevyhodnotil jako důkaz. S hodnocením znalce Ing. Moje správce daně v řadě míst nesouhlasil, proto tento důkazní prostředek vůbec neměl být jako důkaz vyhodnocen. Výsledkem pak bylo nesprávné dodatečné vyměření daně a rovněž nesprávné rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Žalovaný uvedl, že správce daně zahájil dne 8. 12. 2008 protokolem o ústním jednání č.j. 169059/08/210932/6171 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Kontrolou bylo zjištěno, že žalobce v kontrolovaných obdobích tvořil rezervy na opravy hmotného majetku. Rezervy byly vytvořeny k nemovitosti na adrese 28. říjen 1/419 v Teplicích a k devíti různým nemovitostem v bývalém průmyslovém areálu Dukla v Újezdečku. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí uplatňované tvorby rezerv na nemovitosti vložené do obchodního majetku do daňově účinných nákladů. Byly zjištěny sporné částky, které správce daně na základě výsledků daňové kontroly posoudil z daňového hlediska jako neoprávněnou tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. V návaznosti na to vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č.j. 7577/10/210913506702 ze dne 25. 1. 2010, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 537.360,- Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006. Zároveň žalobci vznikla zákonná povinnost dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) daňového řádu uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně, tj. ve výši 107.472,- Kč. Na základě odvolání podaného žalobcem žalovaný odvolání zamítl.

Žalovaný uvedl, že argumentace i námitky, kterými žalobce brojí proti žalobou napadenému rozhodnutí, se shodují s tím, co žalobce uváděl již v odvolání. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal a zhodnotil skutkový i právní stav věci a podrobně rozvedl právní úvahy, včetně hodnocení důkazních prostředků a vyhodnocení důkazů, které ho vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Se všemi námitkami, které žalobce vznesl v odvolání, se žalovaný odpovídajícím způsobem vypořádal. Za zcela nedůvodnou žalovaný považuje námitku žalobce ve věci hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný i správce daně se otázkou, zda žalobcem uváděné posudky budou vyhodnoceny jako důkaz, náležitě a v souladu s platnou právní úpravou zabýval.

Žalovaný dále uvedl, že tvorba rezervy uplatňovaná jako daňově účinný výdaj stejně jako ostatní výdaje dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 2 zákona o rezervách musí splňovat základní kritérium, a to prokazatelnost a odůvodněnost. Žalobce byl povinen správci daně vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku prokázat a odůvodnit a zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy i způsob výpočtu výše rezervy a též způsob jejího použití. Žalovaný konstatuje, že žalobce této povinnosti v požadovaném rozsahu nedostál.

Žalovaný rovněž uvedl, že žalobce rezervu na technické zhodnocení vůbec neměl od prvopočátku tvořit. Žalovaný neshledal v postupu správce daně rozpor s právními předpisy. Žalovaný uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 3 daňového řádu a naopak žalovaný i správce daně v souladu s ustanovením § 21 odst. 8 daňového řádu důkazní břemeno unesli, když při hodnocení důkazních prostředků postupovali v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu.

V následně učiněné replice žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně se sice zabývali tím, zda posudky a vyjádření znalce hodnotí jako důkaz, ale důkazní prostředky žalobce zcela nedůvodně jako důkaz nevyhodnotili a své vlastní tvrzení a důkaz „svého“ znalce (nikoli v oboru daňovém) jako důkaz hodnotili. Zákonný požadavek prokazatelnosti a odůvodněnosti by splňoval i celkový rozpočet, jak jej uvádějí znalci Ing. Dobrý a p. Hubáč ve svém posudku,

navíc rozpočet byl i z daňového hlediska posouzen daňovým poradcem Ing. Havránkem ze společnosti Daňový ateliér, s.r.o. Nezbytnost rezervy a způsob výpočtu nejsou zákonné požadavky, tady žalovaný použil svůj vlastní extenzivní gramatický výklad pojmu „prokazatelnost a odůvodněnost“. Žalobce souhlasí s tím, že neměl tvořit rezervu na technické zhodnocení. Jak z posudku i z vyjádření daňového poradce vyplývá, žádnou takovou rezervu žalobce nevytvořil. Žalobce nepostupoval při tvorbě rezervy v rozporu se zákonem a jediný důvod postupu správce daně byla obava, že tato rezerva nebude v budoucnu rozpuštěna. Proto měl přistoupit místo neuznání oprávněně tvořené rezervy k zajištění budoucí daně. Žalobce navrhl kromě dříve předložených důkazů (rozpočet, původní posudek) i tři důkazní prostředky, jež správce daně neuznal jako důkaz. Není tedy pravdou, že žalobce unesl své důkazní břemeno. Naopak správce daně kromě vlastního posouzení a posudku znalce, který není odborníkem pro oblast daňovou, žádný důkaz nepředložil a nevyvrátil tak svou domněnku o neoprávněnosti tvorby rezervy. Tím tedy správce daně nesplnil svoji důkazní povinnost uvedenou v § 31 odst. 2 a § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu.

Při jednání dne 19. 1. 2011 žalobce zopakoval námitky uvedené v žalobě. Dále uvedl, že tvorbu rezervy měl správce daně posuzovat velkorysým způsobem. Prokazatelnost rezervy posuzoval správce daně příliš přísně, položkový rozpočet, který žalobce správci daně předložil, nemohl obsahovat přesnější údaje, když opravy byly pouze zamýšleny a nikoli provedeny.

Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření žalovaného k žalobě.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Nejprve je nutno uvést, že Krajský soud v Ústí nad Labem ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 19. 1. 2011, č.j. 15 Af 72/2010-60, kterým rozhodl tak, že se žaloba zamítá. Dále výrokem II. žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Ke kasační stížnosti žalobce rozhodl ve věci Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 9. 2011, č.j. 9 Afs 21/2011-116, kterým napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry, ke kterým při posuzování důkazního řízení dospěl krajský soud a neuznal tvrzení žalobce, že jím předložené důkazy byly bezdůvodně odmítnuty a on své důkazní břemeno unesl. Nejvyšší správní soud však shledal jedno pochybení v postupu krajského soudu, neboť žalovaný se nevypořádal ve svém žalobou napadeném rozhodnutí se všemi námitkami, a to konkrétně s námitkou týkající se předběžného charakteru rezervy a s tím související aplikací ustanovení § 71 daňového řádu.

Krajský soud pochybil, pokud sám v této části posoudil rozhodnutí z hlediska jeho věcné správnosti a nahradil úvahu správního orgánu úvahou vlastní.

V následujícím řízení soud vázán podle § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve shora uvedeném rozhodnutí posoudil věc následovně.

Soud neshledal důvodu, proč by se odchýlil od svých dosavadních závěrů ohledně skutkových a právní okolností případu. Konstatuje, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobce poskytl správci daně pouze obecné údaje, kterými nebylo možné v daňovém řízení prokázat, zda objekt potřeboval pouze opravu či žalobce zamýšlel jeho technické zhodnocení. Navrhované důkazní prostředky správce daně po právu nevyhodnotil jako důkazy prokazující tvrzení žalobce, že výše tvořené rezervy na opravy hmotného majetku byla oprávněná. Daňový subjekt musí být v každém okamžiku tvorby rezerv schopen doložit, že tvoří rezervu na opravy. Toto může doložit například zadokumentování stavu nemovitosti před počátkem tvorby rezerv na opravy a položkovým rozpočtem, z něhož je jednoznačně patrné, že se jedná o opravy. Správce daně je oprávněn zkontrolovat správnost tvorby rezerv a daňový subjekt musí vždy doložit, že tvoří rezervy na opravy. Správce daně unesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, když vzniklou právní domněnku prokázal na základě konkrétních důkazů. Vzájemné hodnocení jednotlivých důkazů správce daně provedl v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu. Soud dospěl k závěru, že v daném případě tvorba rezervy na opravu hmotného majetku nebyla oprávněná, neboť se jednalo o tvorbu rezervy na technické zhodnocení hmotného majetku.

Ze správního spisu soud ověřil, že žalobce podal dne 22.2.2010 odvolání, ve kterém brojil zejména proti závěrům správce daně týkajícím se hodnocení důkazních prostředků a charakteru zamýšlených prací na nemovitostech. V doplnění odvolání ze dne 9.7.2010, doručeném žalovanému dne 13. 7. 2010, však svoje odvolací námitky rozšířil. Dovolával se předběžného charakteru rezervy a z toho vyplývající povinnosti správních orgánů doměřit daň nikoli při její tvorbě, ale až při jejím rozpuštění. Dále namítal, že při nesprávné tvorbě rezervy připadá v úvahu aplikace ustanovení § 71 daňového řádu.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí k těmto odvolacím důvodům uvedl jedinou větu a to: „*V doplnění odvolání ze dne 12. 7. 2010 poplatník uvádí stejné odvolací námitky, které jsou uvedeny v odvolání ze dne 22. 2. 2010*“ (strana 3 napadeného rozhodnutí). Následně se v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zabýval pouze odvolacími důvody uplatněnými v odvolání ze dne 22.2.2010.

Účelem odůvodnění správního rozhodnutí je zejména doložit správnost a zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí. Je proto třeba, aby se správní orgán vypořádal s námitkami účastníků řízení, přičemž z odůvodnění jeho rozhodnutí musí být seznatelné, proč považuje námitky účastníka řízení za nedůvodné anebo za vyvrácené. Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o oprávněném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodů § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. (viz rozsudky NSS ze dne 23.7.2009, č.j. 9 As 71/2008 – 109; dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, www.nssoud.cz; rozsudek KS Brno ze dne 11.4.2006, č.j. 31 Ca 39/2005, Sb.NSS č. 1282/2007).

Jak vyplývá z ustanovení § 48 odst. 7 daňového řádu, mohl žalobce do vydání žalobou napadeného rozhodnutí své odvolání doplňovat o další důvody. Ze shora uvedeného je tedy patrné, že žalovaný pochybil, pokud nereagoval ve svém žalobou napadeném rozhodnutí na tvrzení žalobce, že měl správce daně daň zajistit podle § 71 daňového řádu a proměnit v následnou daňovou povinnost v roce rozpuštění rezervy, tedy v roce zahájení oprav.

Ze shora uvedeného vyplývá, že žalovaný zatížil své rozhodnutí částečnou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a proto soud, bez nařízení jednání, přistoupil k jeho zrušení podle § 78 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 520,- Kč, která se skládá z částky 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 8 400 Kč za 4 úkony právní služby po 2.100,- Kč poskytnuté právním zástupcem JUDr. Petrem Vaňkem [převzetí věci, podání žaloby, účast u jednání, kasační stížnost, podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění vyhl. č. 276/2006 Sb.], z částky 1200,- Kč za s tím související 4 paušály po 300,- Kč a z částky 1920,- Kč odpovídající DPH z částek mimo soudního poplatku. V řízení před krajským soudem po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zástupce žalobce žádný úkon neučinil, a proto mu za toto řízení nebyla náhrada nákladů přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 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 údaj 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.

V Ústí nad Labem dne 28.11.2012

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu