



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. 4153/10-1200-506330,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, ze dne 16. 8. 2010, č.j. 4153/10-1200-506330, 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 7. 6. 2011, č.j. 15 Af 1/2011-38, 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. 4153/10-1200-506330, 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. 7691/10/210913506702, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, kterým byla žalobci dodatečně snížena ztráta z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), o částku 2.283.903,- Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a zároveň žalobci vznikla zákonná povinnost dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě

daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uhradit penále ve výši 5% z částky dodatečně snižené daňové ztráty, a to ve výši 114.195,- Kč.

Žalobce v žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona 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 daňového řádu.

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 2007, tj. v době rozpouštění rezervy.

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. L. M.. Žalobce namítl, že tento znalecký posudek z oblasti stavebnictví nemůže mít vyšší důkazní hodnotu než znalecký posudek Ing. D. a J. H., 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. I. H. 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. M. neprovedl správce daně ani žalovaný žádné jiné důkazy, když důkazní prostředky předložené žalobcem zcela neoprávněně nevyhodnotil jako důkaz. S hodnocením znalce Ing. M. 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. 7591/10/210913506702 ze dne 25. 1. 2010, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob, která byla snížena o částku ve výši 2.283.903,- Kč. Zároveň žalobci vznikla zákonná povinnost dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) daňového řádu uhradit penále ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a to ve výši 114.195,- 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, náležité a v souladu s platnou právní úpravou zabývali.

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.

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 přezkouvává 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 7.6.2011, č.j. 15 Af 1/2011-38, 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 58/2011-94, kterým napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal pochybení krajského soudu v tom, že rozhodl ve věci bez nařízení jednání, ačkoliv s tím žalobce nesouhlasil. Z tohoto důvodu se meritem věci nezabýval.

V následujícím řízení je soud sice vázán podle § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve shora uvedeném rozhodnutí, avšak i vzhledem k rozsudku Nejvyššího správního soudu obdobné věci žalobce ze 8. 9. 2011, č.j. 9 Afs 21/2011-116, dospěl k závěru, že jsou zde podmínky pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání, a to podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., jak soud rozvede níže.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti. Správce daně zahájil dne 8. 12. 2008 protokolem o ústním jednání č.j. 169059/08/210932/6171 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Na základě žalobcem předložených dokladů, které správce daně od něho převzal dne 11. 12. 2008, což je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání č.j. 178474/08/210932/6171, správce daně zjistil, že v kontrolovaných obdobích tvořil žalobce rezervy na opravy hmotného majetku. V rámci ústního jednání, které je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání č.j. 179293/08/210932/6171, správce daně zjišťoval, jaké nemovitosti má žalobce ve vlastnictví, k jakým účelům nemovitosti používá, jaký byl stav předmětných nemovitostí v době pořízení a jaký je jejich současný stav. Jednatel žalobce S. P. správci daně dne 16. 12. 2008 sdělil (viz. protokol o ústním jednání ze dne 16. 12. 2008, č.j. 179293/08/210932/6171), že se jedná o průmyslové objekty, kanceláře, dílny, sklady, šatny a podobně. Všechny sloužily k servisu obchodní činnosti Dolů Dukla a dalších uživatelů areálu. Jako důvod pořízení jednatel žalobce uvedl, že tyto objekty chtěl opravit a pronajmout dalším osobám. Záměrem žalobce je poskytování služeb nájemníkům za účelem získání vyššího profitu i z výroby elektrické energie, která by byla dodávána nájemníkům objektů. Žalobce uvedl, že v době pořízení byly nemovitosti ve velmi špatném stavu, byly postaveny na začátku minulého století, nebyly a nejsou ve stavu schopném pronájmu a od 70. let minulého století nejsou vůbec využívány.

Při daňové kontrole vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí uplatňované tvorby rezerv na nemovitosti vložené do obchodního majetku do daňově účinných nákladů. Rezervy byly tvořeny k nemovitosti na adrese 28. říjen 1/419 v Teplicích a k 9 různým nemovitostem v bývalém průmyslovém areálu Dukla v Újezdečku. Na nemovitost „Objekt 28. října 1/419, Teplice“ byla tvořena rezerva na opravu hmotného majetku již ve zdaňovacích obdobích let 1996 až 2005 v celkové výši 11.500.000 Kč s plánovanou opravou v roce 2005. Vytvořená rezerva na opravu hmotného majetku byla v roce 2006 zrušena. Žalobce v témže zdaňovacím období začal tvořit novou rezervu na opravu hmotného majetku, a to v celkové výši 24.100.000 Kč, která zahrnuje jak rezervu na opravu objektu 28. října 1/419 v Teplicích, tak rezervu na budovy v bývalém průmyslovém areálu v Újezdečku.

Správce daně v rámci daňového řízení provedl fyzickou prohlídku výše uvedených nemovitostí za účelem zjištění jejich technického stavu, a to v rámci místního šetření dne 18. 12. 2008. U objektu 28. října 1/419 v Teplicích bylo zjištěno, že v přízemí nemovitosti jsou nebytové prostory využívané formou pronájmu jako prodejny. Bytové prostory jsou některé v neobyvatelném stavu, některé užívají nájemníci. K devíti budovám v prostorách bývalého průmyslového areálu v Újezdečku žalobce v letech 2006 a 2007 tvořil rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 16.800.000 Kč. Správce daně pořídil fotodokumentaci o stavu předmětných nemovitostí a tyto porovnal se znaleckým posudkem č. 2139/148/06 ze dne 7. 12. 2006, tj. v době pořízení nemovitostí žalobcem. Stav nemovitostí je možné označit jako dezolátní, když v úvahu vzal správce daně stav opotřebení jednotlivých budov jak vizuální, tak stanovený znaleckým posudkem z doby tvorby rezerv, tj. min. 82,5194%, max. 97,6948%.

Ze správního spisu vyplývá, že rezervy na opravu hmotného majetku byly vytvořeny na nemovitosti vložené do obchodního majetku žalobce, byly pravidelně každoročně inventarizovány a byly vytvořeny na základě položkových rozpočtů zpracovaných společností Stavební KMN, s.r.o. Správce daně i žalovaný vycházeli ze znaleckého posudku č. 850/01/2009 soudního znalce z oboru stavebnictví Ing. L. M., který znalec vypracoval na základě rozhodnutí správce daně o přibrání soudního znalce ze dne 6. 1. 2009, č.j. 806/09/210932/6171, ze kterého vyplývá, že rezervy na opravy jsou tvořeny na opravy konstrukcí, které nikdy v objektech nebyly, značně se liší výměry nemovitostí, které jsou uvedené v položkovém rozpočtu vypracovaném společností Stavební KMN, s.r.o. od výměr, které mají předmětné nemovitosti ve skutečnosti. Závěry tohoto znaleckého posudku jsou, že: 1. Stavební práce uvedené v „položkových rozpočtech“ týkajících se oprav nemovitostí mají charakter oprav ve smyslu zákona o rezervách pouze z části. V jednotlivých případech popsaných v bodech 5.1.až 5.9. znaleckého posudku je část položek evidentním technickým zhodnocením staveb. Žalobce uplatňuje zálohy na opravy konstrukcí, které objekt vůbec neobsahoval ani v době své výstavby nebo v objektu již v době uplatňování zálohy nebyly. Část záloh je uplatňována na konstrukce technicky době odpovídající (například plechové krytiny střech), ale i v tomto případě se jedná o technické zhodnocení. 2. Při kontrole jednotlivých rozpočtů byla prováděna zevrubná kontrola uplatňovaných výměr. Někdy i výrazné rozdíly jsou popsány v bodě 5. znaleckého posudku. Současně byla provedena kontrola ocenění jednotlivých položek. I zde byly zjištěny rozdíly. Neodůvodnitelné navýšení bylo zařazeno do odpočtových rozpočtů. 3. Záloha na opravy objektů, kterou znalec považuje za objektivní, propočitatelnou z poskytnutých dokladů, činí 14.581.772,47 Kč. Žalobce byl se zjištěními daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2006 a 2007 seznámen správcem daně dne 11. 2. 2009 (viz. protokol o ústním jednání č.j. 20915/09/210932/6171). Žalobce se ke kontrolním zjištěním vyjádřil písemně dne 16. 2. 2009 a k tomuto vyjádření předložil znalecký posudek č. 3/930/2009 stavebně technického stavu a potřebných finančních nákladů na opravu, resp. výměn a rekonstrukcí objektů na parcelách č. 671/25, 671/26, 671/27, 671/30, 671/31, 671/32, 671/33, 671/35, vše k. ú. Újezdeček a domu č.p. 1/419 v ulici 28. října, Teplice, k.ú. Teplice, který zpracovali dne 6. 2. 2009 Ing. D., CSc. znalec oboru stavebnictví, autorizovaný inženýr pro zkoušení a diagnostiku staveb a J. H., znalec oboru ekonomika, ceny a odhady nemovitostí. Následně znalec Ing. M. zpracoval dne 3.3.2009 doplnění znaleckého posudku č. 85/01/2009, ve kterém provedl zhodnocení závěru oponentního posudku č. 3/930/2009 zpracovaného znalci Ing. O. D., CSc. a J. H.. Dne 2. 12. 2009 zaslal žalobce správci daně stanovisko daňového poradce Ing. I. H. se dne 30. 11. 2009 s tím, že toto stanovisko je v podstatě identické jako vyjádření znalce z oboru stavebnictví Ing. D., CSc. Dne 19. 1. 2010 byla projednána Zpráva o kontrole daně

z příjmů právnických osob za roky 2006 a 2007. Na základě skutečností zjištěných daňovou kontrolou dospěl správce daně k názoru, že u předmětných nemovitostí se jedná o technické zhodnocení. Dne 25. 1. 2010 vyhotovil správce daně dodatečný výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 č.j. 7691/10/210913506702. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání. O odvolání bylo žalovaným rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

V posuzovaném případě je podstatou sporu otázka, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, kterou vytvářel ve zdaňovacím období roku 2007. Dále je podstatou sporu otázka, že žalovaný i správce daně neprovedli žalobcem navržené důkazy, které na podporu svých tvrzení předložil. Dále žalobce zpochybňuje, že správní orgány dostály své povinnosti v rámci dokazování podle daňového řádu co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a že z takto neúplně zjištěných skutečností vyvodily správný právní závěr.

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, k výdajům (nákladům) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, jenž zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Dle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož zákona se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách však stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako „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“.

Pojem „oprava“ na rozdíl od pojmu „technické zhodnocení“ není definován ani v zákoně o daních z příjmů ani v zákoně o rezervách. Za takovéto situace je zřejmě na místě pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ dle účetních předpisů. Ačkoli doktrína připouští ve veřejném právu použití analogie legis pouze v omezené míře, tak tam, kde zákon určitý právní problém přímo neřeší, lze pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího. V nastíněném kontextu je proto jistě legitimní výklad pojmu „oprava“ per analogiam tak, jak je vymezen účetními předpisy. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikatelé účtující v soustavě podvojného účetnictví, definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravy a údržbu. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

Právě z toho důvodu, že náklady na opravu hmotného majetku jsou daňově uznatelným nákladem ovlivňujícím v mnoha případech významně výši základu daně z příjmů, avšak technické zhodnocení již ze zákona takto uznatelným nákladem není, klade ustanovení § 3 odst. 2 zákona o rezervách na daňový subjekt požadavek, aby způsob tvorby rezerv byl prokazatelný, a stejně tak prokazatelná byla i jejich výše. Dalším zákonným požadavkem pro tvorbu rezerv a opravných položek v souladu s tímto ustanovením je pak odůvodněnost

rezervy, která má být spolu s její výší posuzována při inventarizaci. Tyto požadavky, tj. odůvodněnost rezervy včetně její výše a prokazatelnost způsobu její tvorby, se bezpochyby vztahují i na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku (a to zvláště s ohledem na to, že hranice mezi tím, co je pouhou opravou a co již technickým zhodnocením příslušného majetku, je někdy obtížně rozlišitelná), a je zároveň zřejmé, že oba požadavky musí být splněny kumulativně. Tento právní názor vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 5. 2008, č.j. 9 Afs 141/2007-83, www.nssoud.cz.

Při tvorbě každé rezervy je proto nutné prokázat nezbytnost tvorby rezervy, jakož i způsob výpočtu její výše. Požadavek prokazatelnost výše rezervy, který stanoví § 3 zákona o rezervách, tedy v praxi znamená, že vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný ověřitelný podklad ohledně cenových údajů. Daňový subjekt tedy může prokázat odůvodněnost tvorby rezervy a její výši například kvalifikovaným odhadem ceny opravy podle jejího rozsahu (typicky firmou, která bude opravu provádět). Rozpočet je pro tyto účely obecně použitelný, avšak pouze za předpokladu, že je z něj zřejmé, které položky se týkají opravy objektů a které jejich rekonstrukce, která je zároveň i technickým zhodnocením.

Soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 50/2007-59 ze dne 8. 11. 2007, www.nssoud.cz, v němž je výslovně uvedeno, že povinnost prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnosti, způsob výpočtu její výše a způsobu jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu. Právě proto, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná, a v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončení 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. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

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

Podle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

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 zákona o daních z příjmů).

Pro posouzení předmětné věci je rozhodující rozlišení skutečnosti, zda se v daném konkrétním případě jednalo o provedení oprav či zda došlo k technickému zhodnocení nemovitostí. Základním rozlišovacím hlediskem je stav nemovitostí po provedení předmětných stavebních činností. Pokud dojde k uvedení nemovitostí do původního stavu,

jaký byl při jejich vzniku, bude se jednat o opravu. Pokud však dojde provedením stavebních činností k zásadní změně technických parametrů či účelu nebo užití nemovitostí, půjde o technické zhodnocení. Z uvedeného je tedy patrné, že pro posouzení z daňového hlediska má velký význam zdokumentování předmětné budovy před zahájením stavebních prací.

Toto pravidlo platí i pro tvorbu rezerv. Už v době, kdy daňový subjekt rezervy tvoří, musí být z podkladů patrné, že půjde o opravu.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnosti či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ustanovení § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Námítku žalobce, že správce daně a následně i žalovaný nesprávně vycházel ze znaleckého posudku Ing. M., znalce v oboru stavebnictví, neboť tento posuzoval opravy z hlediska stavebního, nikoli však z hlediska daňového, soud neshledal důvodnou.

Předně je třeba uvést, že při celkovém posouzení vycházel správce daně především z rozpočtů zamýšlených prací zpracovaných společností KMN, s.r.o., dále z celkového posouzení vizuálního stavu budov, údajů uvedených ve znaleckém posudku č. 2139/148/06 dokumentujícím stav předmětných nemovitostí v době jejich pořízení a také z vyjádření žalobce. Správce daně následně dospěl k závěru, že pokud by výsledkem prováděných prací v rámci čerpání utvořených rezerv měla být funkčnost jednotlivých nemovitostí, jak uváděl sám žalobce, muselo by se jednat o technické zhodnocení jednotlivých nemovitostí podle § 33 zákona o daních z příjmů, tedy o rekonstrukci, tj. takový zásah přesahující určitý finanční náklad, který má za následek změnu technických parametrů a modernizaci, tj. rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Ing. L. M., který znalecký posudek zpracoval, je soudním znalcem v oboru výpočtu cen stavebních prací a v oboru stavebnictví. Ing. M. měl v souladu s požadavky správce daně posoudit, 1) zda stavební práce uvedené v položkových rozpočtech mají charakter oprav ve smyslu zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a 2) zda ceny stavebních prací uvedené v položkových rozpočtech odpovídají běžné úrovni cen v době zpracování těchto rozpočtů. K zodpovězení těchto otázek vypracoval znalecký posudek č. 850/01/2009.

Soud dospěl k závěru, že výše uvedený znalecký posudek Ing. M. žalovaný i správní orgán 1. stupně správně použili jako důkaz v předmětném řízení, neboť tento znalecký

posudek odpověděl na otázku, zda stavební práce měly charakter oprav ve smyslu § 7 zákona o rezervách, když závěry tohoto znaleckého posudku správce daně využil jako jeden z podkladů pro doměření daně žalobci.

Soud rovněž neshledal důvodnou námitku žalobce, že důkazní prostředky jím předložené, tj. znalecký posudek č. 3/930/2009 vypracovaný Ing. O. D., CSc., správní orgán 1. stupně i žalovaný nevyhodnotili jako důkaz.

Soud naopak dospěl k závěru, že správní orgán 1. stupně stejně tak jako žalovaný znalecký posudek č. 3/930/2009 vypracovaný Ing. O. D., CSc. jako důkaz hodnotili a oba správní orgány ve svých rozhodnutích náležitě uvedli, jakými úvahami byli při hodnocení právě tohoto důkazu vedeni. Jejich postup tak byl v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu.

Soud stejně tak jako správce daně a žalovaný dospěl k závěru, že znalecký posudek zpracovaný znalci Ing. D., CSc. a p. H. a nelze uznat jako důkaz o oprávněnosti tvorby rezerv na opravy hmotného majetku v letech 2006 a 2007, a to z následujících důvodů.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními právními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (poznámka soudu: zákon o rezervách) a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.

Podle § 3 odst. 1 zákona o rezervách rezervy a opravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným tímto zákonem a uplatňují se za zdaňovací období (poznámka soudu: za rok 2006), není-li v dalších ustanoveních stanoveno jinak.

Podle § 3 odst. 2 zákona o rezervách poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně u příjmů zjištěném podle zvláštního právního předpisu.

Tvorba rezervy uplatňovaná jako daňově účinný výdaj tedy musí být dle požadavku výše uvedených právních předpisů prokazatelná a odůvodněná. Žalobce je tedy povinen správci daně vytvořenou rezervu na opravy hmotného majetku prokázat a odůvodnit, tedy prokázat, jaké konkrétní opravy budou prováděny, odůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, odůvodnit způsob výpočtu výše rezervy a způsob jejího použití. Znalec Ing. D., CSc. ve svém znaleckém posudku vypočetl částky potřebné na opravy objektů k tvorbě rezervy stanovením potřebných nákladů na opravy objektů, a to výpočtem, při kterém byl použit propočtový koeficient. U každého objektu byla stanovena částka na jeho opravu, když z této částky nevyplývá, z kterých konkrétních oprav se zamýšlená oprava bude skládat, tedy co konkrétně bude opravováno a na jaké konkrétní části budovy. Znalecký posudek byl zpracován podle stavebních předpisů, neobsahuje však údaje o jednotlivých druzích zamýšlených stavebních úprav. Z tohoto znaleckého posudku správce daně nemohl ověřit, zda se skutečně o opravy jedná a že výše rezervy je oprávněná.

Částky tvorby rezerv dle karet zákonných rezerv, které žalobce předložil ke kontrole a které byli žalobcem každoročně inventarizovány, nesouhlasí s částkami potřebných nákladů na opravy dle znaleckého posudku Ing. D., CSc. Celková částka tvorby rezerv za období 2006 a 2007 dle karet zákonných rezerv činí za všech 10 nemovitostí celkem 7.300.000 Kč. Potřebné náklady na opravy dle znaleckého posudku Ing. D., CSc. činily 12.243.934,- Kč. Rozdíl tedy činil 4.943.934,- Kč.

Znalecký posudek Ing. D., CSc. byl vypracován na základě zhodnocení stavu nemovitostí v roce 2009, nemůže tedy zohledňovat výchozí stav nemovitostí v době tvorby rezervy, tj. rok 2007. Dále neuvádí konkrétní druh zamýšlených oprav tak, jak je uvádějí rozpočty vypracované společností Stavební KMN, s.r.o., na základě kterých žalobce rezervy tvořil.

Z výše uvedených důvodů se soud ztotožňuje s názorem správce daně, že znalecký posudek zpracovaný Ing. D., CSc. nelze uznat jako důkaz o oprávněnosti tvorby rezerv na opravy hmotného majetku v letech 2006 a 2007.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že žalovaný i správce daně porušili ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.

Na výše uvedené ustanovení navazuje ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, podle kterého jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Jak vyplývá ze správního spisu, znaleckým posudkem Ing. D., CSc. byla u každé nemovitosti stanovena celková částka na její opravu, přičemž z ní nevyplývalo, z jakých konkrétních oprav se zamýšlená oprava bude skládat, tj. co konkrétně bude opravováno a na jaké konkrétní části budovy. Správce daně tak podle tohoto znaleckého posudku nemohl posoudit, zda zamýšlené stavební úpravy mají charakter oprav či technického zhodnocení.

Žalobce mohl výdaje, resp. náklady uplatňovat pouze na základě ověřitelných podkladů, jak stanoví § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Znalecký posudek Ing. D., CSc. je v popisu jednotlivých stavebních prací natolik obecný, že není splněna podmínka uvedená v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a držení zdanitelných příjmů a jejich výše musí být žalobcem prokázána. Z údajů uvedených v tomto znaleckém posudku nelze prokázat, jaký druh stavebních prací zamýšlí žalobce realizovat, když tyto stavební práce by měly mít charakter daňově uznatelných nákladů. Nelze tudíž prokázat, že se jedná o opravy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě znaleckého posudku Ing. D., CSc. nelze bez dalších pochybností dovodit důvodnost nezbytnosti zamýšlených oprav, tj. tvorby rezervy a zejména pak způsob výpočtu její výše, včetně možnosti posouzení, zda jednotlivé stavební úpravy jsou opravami nebo technickým zhodnocením.

Soud dospěl k závěru, že správce daně neporušil ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť zjistil skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. S tímto souvisí i další námitka žalobce, že kromě znaleckého posudku Ing. M. neprovedl správce daně žádné jiné důkazy a dále, že důkazní prostředek – znalecký posudek znalce M. neměl být jako

důkaz vyhodnocen, neboť s ním správce daně v některých ohledech nesouhlasil. Tuto námitku žalobce rovněž soud důvodnou neshledal. Ze správního spisu soud zjistil, že jako důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu správce daně při neuznání částky tvorby rezerv na opravy ve výši 4.477.860,- Kč použil rozpočty zamýšlených prací zpracované společností Stavební KMN, s.r.o., celkové posouzení vizuálního stavu budov, znalecký posudek č. 2139/148/06 ve věci stavu nemovitostí v době jejich pořízení a vyjádření žalobce. Hodnocení těchto důkazních prostředků provedl správce daně a následně i žalovaný ve svých rozhodnutích a soud se se závěry uvedenými jak v žalobou napadeném rozhodnutí tak v rozhodnutí správce daně ve věci hodnocení důkazů plně ztotožňuje. Soud se tak nemůže ztotožnit s tvrzením žalobce, že znalecký posudek Ing. M. byl jediným důkazem, který správce daně při svém hodnocení využil.

Skutečnost, že správce daně neakceptoval veškeré závěry uvedené ve znaleckém posudku Ing. M. a řadu z nich posoudil z daňového hlediska jako příznivější pro žalobce, neznamená, že se s některými údaji uvedenými v tomto znaleckém posudku neztotožnil. Při zadání znaleckého posudku totiž správce daně formuloval úkol pro znalce do určité míry obecně právě s cílem neovlivnit znalce při zpracování znaleckého posudku svými pochybnostmi. Některé skutečnosti uvedené ve znaleckém posudku potvrdily již existující pochybnosti správce daně a správce daně se na ně následně zaměřil v rámci daňové kontroly. Znalecký posudek se skládal z jednotlivých položek, správce daně tyto položky jednotlivě posuzoval a vyhodnocoval. Pokud správce daně určitou položku znaleckého posudku nevyhodnotil jako důkaz, nemá to automaticky za následek nevyhodnocení jako důkazu položek ostatních, tj. nevyhodnocení jako důkazu celého znaleckého posudku Ing. M..

K námitce žalobce, že znalecký posudek Ing. M., který je z oblasti stavebnictví nemůže mít vyšší hodnotu než znalecký posudek Ing. D. CSc., neboť ani v jednom případě nejde o odborné posouzení daňových aspektů zamýšlených oprav, ale o jejich posouzení z hlediska stavebního, soud uvádí, že tuto námitku rovněž důvodnou neshledal.

Znalec Ing. M. se k jednotlivým položkám znaleckého posudku vyjádřil tak, že u každé položky zdůvodnil, proč dospěl k závěru, že se nejedná o opravy. Právě z tohoto důvodu mohl správce daně znalecký posudek posoudit a vyhodnotit v souladu s tím, jak opravy či technické zhodnocení upravují daňové předpisy. Znalec Ing. D., CSc. se k jednotlivým položkám ve svém znaleckém posudku vyjádřil velmi obecně bez uvedení konkrétní, a proto správce daně na základě tohoto znaleckého posudku nemohl učinit závěr o tom, proč by se z daňového hlediska mělo jednat o opravu. Správce daně mohl takový závěr učinit na základě znaleckého posudku Ing. M.. Znalecký posudek Ing. M. je konkrétní a způsob vyhodnocení jednotlivých údajů v něm umožnil správci daně vyhodnotit tyto údaje z daňového hlediska. Není tak podstatná skutečnost, že Ing. M. není daňovým poradcem či znalcem v oboru ekonomika. Posudek znalce Ing. M. správce daně vyhodnotil jako důkaz, ale důvodem neuznání určitých položek rezervy bylo posouzení správce daně podle daňových předpisů.

Vzhledem k tomu, že správce daně a i žalovaný ve svých rozhodnutích všechny důkazní prostředky vyhodnotili a toto své vyhodnocení náležitě odůvodnili, nemůže se soud ztotožnit s tvrzením žalobce, že pochybnosti správce daně byly spekulativního rázu a že znalecký posudek Ing. M. nedůvodně zvýhodňuje správce daně oproti důkazům předloženým žalobcem.

Soud rovněž shledal nedůvodnou námitku žalobce, že správce daně a žalovaný porušili ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu.

Podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce.

Soud ze správního spisu zjistil, že v počáteční fázi daňové kontroly, a to ještě před uskutečněním místního šetření, byly správci daně předloženy rozpočty zamýšlených prací zpracovaných společností Stavební KMN, s.r.o., na základě kterých žalobce rezervy tvořil. Při přezkoumání údajů v těchto rozpočtech vznikly správci daně pochybnosti o tom, že se u všech položek na základě předložených položkových rozpočtů jedná o opravy ve smyslu § 7 zákona o rezervách a to na základě porovnání údajů uvedených společností Stavební KMN, s.r.o. s údaji ve znaleckém posudku, které předložil žalobce a který dokumentuje stav nemovitostí v době jejich pořízení. K vyvrácení či potvrzení svých pochybností proto správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu provedl důkaz místním šetřením, při kterém fyzicky posoudil předmětné nemovitosti a zjistil, že tyto jsou v dezolátním stavu, dále provedl listinný důkaz znaleckým posudkem popisujícím stav nemovitostí v době jejich pořízení, když tento posudek u všech nemovitostí v areálu Újezdeček stanovuje opotřebení objektu v rozmezí od 82,5194% do 97,6948% a dále provedl důkaz znaleckým posudkem Ing. M..

Námítku žalobce, 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, když dle názoru žalobce daňový poradce Ing. Havránek rozebral jednotlivé sporné položky rezerv naprosto přesně a dospěl k jednoznačnému závěru, že ve všech případech jde o rezervy na opravy, soud důvodnou rovněž neshledal.

Ve vyjádření daňového poradce je uvedeno, že je v odpovědnosti zpracovatele rozpočtu, proč odhadl větší rozsah výměr a proč došlo k ekonomicky obhajitelnému snížení. Správce daně naopak trvá na tom, že rozpor ve výměře je již od samého počátku oproti původnímu znaleckému posudku.

Správní spis prokazuje, že žalobce potřebné náklady bezdůvodně více než dvakrát navýšil na základě nesprávně uvedených existujících výměr, a to nikoli z důvodu, že odhadl větší rozsah, jak tvrdí žalobce a daňový poradce Ing. H. ve svém vyjádření. Důvody stanoviska správce daně podrobně popsal ve Zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob za kontrolované období roků 2006 a 2007, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5628/09/210932502410, zahájené dne 8. 12. 2008 a projednané dne 19. 1. 2010, což je zachyceno v Protokolu o ústním jednání č.j. 2528/10/210932506171 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) - konkrétně na str. 14. Žalobce byl s neodpovídajícími výměrami seznámen dne 16. 1. 2009, kdy mu byl předán znalecký posudek Ing. M. a měl tedy dostatečný časový prostor ověřit a po obdržení výzvy dne 26. 8. 2009 prokázat skutečnou výměru střechy a půdorysu objektu. Žalobce toto neučinil, čímž nevyhověl výzvě správce daně a požadované skutečnosti neprokázal. Společnost Stavební KMN s.r.o., která položkové výměry zpracovala, zaměření objektů vůbec neprováděla. Nelze tedy považovat výměry v této společnosti zpracovaných položkových rozpočtech za správné a tudíž opravy na neexistující výměry nelze zohlednit. To, že společnost Stavební KMN s.r.o. při sestavování položkových rozpočtů, které byly podkladem pro tvorbu a výpočet výše rezervy, neprováděla žádné zaměření objektů, vyplývá ze znaleckého posudku Ing. D., CSc., který předložil žalobce. Skutečnost, že žalobce vypočetl částku rezervy na základě nesprávných výměr, má na posouzení výše rezervy vliv a správce

daně musel postupovat tak, že částku rezervy představující rozdíl ve výměře vyhodnotil jako neoprávněnou tvorbu části rezervy.

K použití materiálu FATRAFOL daňový poradce Ing. H. ve svém vyjádření uvedl, že došlo k chybě v přepisu, když šlo o folii FATRAFOL. Daňový poradce poukázal na odborné stanovisko znalce z oboru stavebnictví, které odpovídá požadavku průkaznosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a které je určující jak pro daňového poradce, tak pro správce daně, neboť se jedná o předběžnou otázku dle § 28 daňového řádu, u níž si sám správce daně nemůže vytvořit vlastní právní názor. Správce daně si použití tohoto materiálu sám vyhodnotil tak, že nemůže být při zamýšlených opravách využit, neboť nejde o pás, na který by bylo možno natavit pás Polyelast DESIGN.

Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně již při jednání dne 13. 11. 2009 konstatoval, že ani folie FATRAFOL nemůže být při zamýšlených opravách použita, neboť se nejedná o pás, na který by bylo možno natavit pás Polyelast DESIGN. Oba pásy (FATRAFOL i Polyelast DESIGN) jsou konečnou, vrchní vrstvou. Jejich vrstvení je nadbytečné a technicky neslučitelné. Vyjádření soudního znalce z oboru stavebnictví Ing. M. toto stanovisko správce daně potvrzuje.

Daňový poradce Ing. H. ve svém vyjádření dospěl k závěru, že ve všech posuzovaných případech jde o opravy. Vyšel z výkladu, že opravu je vždy třeba brát v potaz jako celek. Jde o nahrazení jednoho materiálu druhým dle stávajících norem, kdy jde o návrat užitných vlastností, tedy o opravu. Změna použitého materiálu na základě změny norem nebo pracovních postupů není rekonstrukcí nebo technickým zhodnocením. Správce daně dospěl naopak k závěru, že nejde o návrat užitných vlastností, ale o modernizaci a změnu technických parametrů, tedy o technické zhodnocení.

Pojem „oprava“ na rozdíl od pojmu „technické zhodnocení“ není definován ani v zákoně o daních z příjmů ani v zákoně o rezervách. Za takovéto situace je na místě pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ dle účetních předpisů. Tento názor vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 9 Afs 141/2007-83 ze dne 7. 5. 2008.

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Ze správního spisu vyplývá, že u všech položek, u nichž měl správce daně pochybnosti o tom, zda se jedná o opravy a které byly právě z tohoto důvodu předmětem výzvy správce daně k prokázání skutečností žalobcem, mělo následkem předpokládaných prací dojít právě k takovému zásahu, jehož výsledkem by bylo technické zhodnocení příslušné nemovitosti. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 12 a 13) podrobně odůvodnil, proč se jedná o technické zhodnocení ve všech případech, nikoliv o opravu.

Soud se nemohl ztotožnit s vyjádřením žalobce podpořeném daňovým poradcem Ing. H., že prvky, které se objevují po opravě nově, nejsou v konkrétních případech

modernizací ani technickým zhodnocením, ale jsou vyvolány nutnými výdaji podle současných předpisů. Soud dospěl k závěru, že se nejedná o stavební práce vyvolané nutnými výdaji, ale o technické zhodnocení, když, jak ze správního spisu vyplývá, mělo dojít k zateplení objektů, které nikdy zatepleny nebyly, k zavedení izolace v objektech, které izolace nikdy neměly a vzhledem ke způsobu jejich předchozího užívání (sklady) nikdy mít nemusely, k dodávce a montáži dlažeb a obkladů, které se v objektech nikdy nevyskytovaly. Soud se rovněž ztotožňuje se správcem daně, že se nejedná o návrat užitných vlastností a objekty by měly být využívány znovu k výrobě. Jak vyplývá ze správního spisu, pouze dva z předmětných objektů byly dříve k výrobě využívány jako bývalá dílna se slévárnou a bývalá truhlárna. Ostatní objekty byly využívány jako sklady, šatny, kotelná, zdravotní středisko. U budov bývalých skladů počítal žalobce s izolacemi, které tyto objekty v minulosti neměly a pro účel jejich využívání ani mít nemusely. Žalobce tak počítá se stavebními úpravami, které nenavrací užitné vlastnosti objektů a nejsou vyvolány nutnými výdaji podle současných předpisů.

Úlohou správního soudu je, aby se zřetelem na žalobní námitky posoudil, zda důkazy provedené v předcházejícím daňovém řízení jsou postačující, zda jejich hodnocení odpovídá zásadám logiky, zda se správce daně či žalovaný vypořádali s důkazy jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech, a zda skutkové závěry, ke kterým posléze dospěli, mají oporu v provedených důkazech.

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 v daném se jedná o tvorbu rezervy na technické zhodnocení hmotného majetku. V tomto směru je tedy žaloba nedůvodná.

Ze správního spisu soud však 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 opravném 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 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

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová