



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **MSB plus Ostrava a.s. „v likvidaci“**, se sídlem Ostrava, Moravská Ostrava, Výstavní 1928/9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4 o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

### t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27.3.2008, č.j. 5680/08-1200-700523, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 2.000,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

### O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným rozhodnutím žalovaného byl na základě odvolání žalobce částečně změněn způsobem blíže specifikovaným ve výroku rozhodnutí žalovaného dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 27.10.2006, č.j. 56476/06/305971/5529, za zdaňovací období roku 2003, který byl vydán správcem daně – Finančním úřadem v Otrokovicích. Rozdíl doměřené daně po odvolacím řízení činil 171 430 Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný se neztotožnil se způsobem posouzení otázky uznatelnosti předmětné rezervy na opravu parovodů provedeným správcem daně, který zvýšil základ daně za rok 2003 o neprokázanou částku ve výši 3 891 849 Kč, která představovala rozdíl částek (4 669 708 Kč a uznanou roční tvorbu rezervy ve výši 777 859 Kč). Žalovaný po doplněném odvolacím řízení zvýšil v souladu s § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“) základ daně o celou částku tvorby rezervy ve výši 4 669 708 Kč, uplatněný daňovým subjektem – žalobcem jako daňový výdaj v roce 2003, neboť rezervy na opravy hmotného majetku se nesmějí vytvářet na výdaj (náklady) na pořízení hmotného majetku (§ 4 odst. 2 zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách, ve znění pozdějších předpisů).

Na základě posouzení odvolání daňového subjektu ze dne 27.11.2006 a z důvodů odlišných tvrzení správce daně a daňového subjektu, žalovaný požadoval po správci daně – Finančním úřadě v Otrokovicích provést k bodu 3 zprávy z daňové kontroly doplňovací řízení ve smyslu § 50 odst. 3 daňového řádu. Na otázku správce daně, zda bylo záměrem v letech 2003 a 2004 tvořit rezervu na opravu celého parovodu, odpověděl zástupce daňového subjektu ing. B., že vzhledem ke skutečnosti, že v kontrolované společnosti působí až od druhé poloviny roku 2004, není schopen určitě odpovědět na tuto otázku. Domnívá se však, že bylo záměrem v letech 2003 a 2004 tvořit rezervu na opravu celého parovodu. V doplňujících informacích k protokolu ze dne 17.5.2007 daňový subjekt uvedl, že bylo záměrem v těchto letech tvořit rezervu na opravu celého parovodu, který byl v těchto letech evidován v majetku společnosti. Dále ing. B. uvedl, že ve sdělení ENERĚ 175/2002 jsou stanoveny současné délky a průměry potrubí na celý páteří rozvod, včetně rozvodu páry a likvidace kondenzátů, což vyplývá i z odvolání ze dne 27.11.2006 str. 2, kde daňový subjekt uvádí, že rezerva měla být vytvářena ve skutečnosti na veškeré parovodní rozvody.

Na základě cenové nabídky společnosti TENZA, a.s. a sdělení ENERĚ 175/2002 z roku 2002 uvedená společnost tvořila rezervu na opravu hmotného majetku (stávajícího parovodu) na veškeré parovodní potrubí páteřních rozvodů v areálu žalobce. Pro provedení opravy bylo potřeba zajistit předizolované potrubí LOGSTOR pro parní rozvody v celkové délce 1 920 m (o průměru 108 x 4 mm – 219 x 6 mm) a předizolované potrubí LOGSTOR pro rozvody kondenzátů v celkové délce 1 720 m (o průměru 60 x 3 mm – 219 x 6 mm), celkem o délce 3 640 m.

Z důvodů neuspokojivého stavu tohoto potrubí společnost uvažovala o celkové výměně páteřních rozvodů v areálu podniku z předizolovaného potrubí. Celkové náklady bez DPH činily 14 009 125 Kč. Úmyslem společnosti nebyla tedy oprava stávajícího parovodního potrubí, ale vybudování nových rozvodů, což žalobce v odvolání potvrzuje.

Rezervy na opravy hmotného majetku se nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku jako takového, tj. výměny veškerých rozvodů tepla (§ 4 odst. 2 zák. č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o rezervách“). V dané věci bylo záměrem žalobce provést likvidaci kondenzátu a rozvodu páry a vybudování nových potrubních rozvodů (viz doplňující informace žalobce k protokolu ze dne 17.5.2007 na str. 2).

Na základě shora uvedeného vycházel žalovaný při posuzování zákonnosti předmětné vytvořené rezervy z ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ze kterého vyplývá, že opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku 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. Dále je třeba vycházet z § 23 odst. 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“), který stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního

předpisu. Vzhledem ke všem zjištěným skutečnostem žalovaný posoudil předmětný případ jako vybudování nového hmotného majetku, a proto se neztotožnil se způsobem posouzení otázky uznatelnosti předmětné rezervy na opravu parovodu provedeným Finančním úřadem v Otrokovicích.

Proti uvedenému rozhodnutí byla podána žaloba, ve které žalobce uvedl, že žalovaný základ daně z příjmů ve vztahu k rezervě na opravu parovodu zvýšil o celou částku, v níž byla rezerva vytvořena, tj. o 4 669 708 Kč. Žalovaný dovodil, že se ve skutečnosti jednalo o rezervy na výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, což je nepřípustné. Žalobce zastává názor, že žalovaný dostatečně nepřihlédl ke stavebně technické stránce vlastní stavby parovodu, což mělo za následek nesprávné posouzení právní otázky, zda výměna potrubí je opravou parovodu, či zda se jedná o pořízení nové věci. Dle žalobce nelze výměny vadného potrubí za potrubí bezvadné považovat za pořízení nového hmotného majetku. Potrubí je totiž pouze jedním z konstrukčních prvků parovodu, neboť jeho nadzemní část je vedená na ocelových sloupech, příp. na ocelových mostech. Stavba parovodu je součástí systému vytápění, který v sobě zahrnuje také výměňkové stanice, kondenzátní jímky, systém měření a regulace, systém ohřevu TUV atd. Potrubí je součástí věci, tj. stavby parovodu ve smyslu ust. § 120 odst. 1 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“), která je součástí systému vytápění.

Výměnu potrubí nelze zaměňovat za pořízení nového parovodu, neboť potrubí je součástí stavby parovodu, resp. systému vytápění. O pořízení nového hmotného majetku by se jednalo v případě, pokud by žalobce nechal zbudovat nový parovod jako takový, kterým by nahradil parovod stávající.

Rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť žalovaný zaměňuje potrubí za parovod jako celek, ačkoliv z povahy věci vyplývá, že potrubí není samostatnou věcí, nýbrž je součástí stavby parovodu jako celku. Ke správnosti rozhodnutí žalovaného by navíc bylo zapotřebí, aby žalobce hodlal vyměnit potrubí jako celek. Tato skutečnost však z vyjádření žalobce nevyplývá, neboť žalobci šlo pouze o výměnu vadných částí potrubí, nikoli o výměnu potrubí celého.

Žalovaný se dopustil nezákonného procesního postupu, neboť otázku uznatelnosti rezervy na opravu parovodu posoudil jinak, než správce daně, aniž by žalovaný žalobce o této skutečnosti vyrozuměl. Žalovaný tak odepřel žalobci právo na odvolání. V daňovém řízení se neuplatňuje zásada koncentrace, což se odráží v tom, že ust. § 48 odst. 7 daňového řádu umožňuje, aby odvolatel odvolání do doby, než o něm bude rozhodnuto, doplňoval či pozměňoval. Jestliže žalovaný zaujal jiné právní stanovisko k otázce daňové uznatelnosti vytvářené rezervy na opravu parovodu, než správce daně, bylo jeho povinností žalobce se změnou v právním hodnocení seznámit, aby žalobce popř. mohl v rámci daňového řízení své odvolání doplnit, ať již o nové odvolací námitky či o nové důkazy a novou právní kvalifikaci vyvrátit. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.5.2005, č.j. 4 Afs 34/2003 – 74.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl námitku nezákonnosti procesního postupu v rámci odvolacího řízení, neboť žalobce byl vyzván k prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu parovodu a měl i možnost k předložení relevantních důkazních prostředků. Na základě doplnění daňového řízení, jakož i ze skutečností již obsažených v odvolacím spisu, žalovaný konstatoval nesplnění zákonných předpokladů a neprokázání oprávněnosti tvorby rezervy, když důkazní břemeno v daňovém řízení nese žalobce. Tvrzení žalobce tak nemá

oporu ve zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu 4 Afs 34/2003 – 74. Ve smyslu ust. § 50 odst. 3 daňového řádu lze rozhodnout i v neprospěch odvolatele. Žalobci byla dána možnost odvolání doplnit, příp. předložit důkazní prostředky, jakkoli se ve věci jedná o zhodnocení správnosti právního posouzení.

Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002, soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud především shledal důvodnou žalobní námitku týkající se nezákonnosti procesního postupu žalovaného, neboť žalovaný otázku uznatelnosti rezervy na opravu parovodu posoudil jinak, než správce daně, aniž by žalobce s touto změnou předem seznámil. Tímto postupem žalovaný zkrátil žalobce na právu podat odvolání, neboť ve smyslu ust. § 48 odst. 7 daňového řádu žalobce mohl odvolání doplňovat do doby, než o něm bude rozhodnuto a mohl by tak případně i doplnit nové odvolací námitky reagující na shora uvedenou změnu v právní kvalifikaci. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.5.2005, č.j. 4 Afs 34/2003 – 74, který řešil obdobnou situaci, ve které odvolací orgán rovněž dospěl na základě doplněného dokazování k jinému právnímu posouzení, odlišnému od skutkového zjištění, které učinil správce daně prvního stupně.

Protože soud dopředu neví, zda a o jaké nové skutkové i právní okolnosti bude případně daňové řízení doplněno, které se mohou týkat i zbývajících bodů, které byly řešeny v odůvodnění žalovaného, nezabýval se již ostatními žalobními námitkami, neboť by to v danou chvíli bylo procesně neekonomické.

V dalším řízení bude nutné, aby daňový subjekt byl o důvodech stanovení daně řádně a včas zpraven tak, aby mohl odvolání se všemi náležitostmi v souladu s ust. § 48 odst. 2 daňového řádu podat, neboť daňový řád vymezuje v ust. § 48 odst. 2 písm. d) jako jednu z obsahových náležitostí odvolání i uvedení rozporu s právními předpisy. Žalobce tak byl uvedeným postupem žalovaného zkrácen o odvolací instanci.

Vzhledem ke shora uvedenému soud dospěl k závěru, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Proto soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1, věta první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Náklady řízení ve věci úspěšného žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč, když jiné účelně vynaložené náklady soudního řízení žalobci nevznikly. Z tohoto důvodu byl žalovaný zavázán k povinnosti zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 2 000 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v

Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 20.7.2010

JUDr. Petr Polách  
v.z. z důvodu dlouhodobé  
nepřítomnosti předsedy senátu