



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **ZEMĚDĚLSKÉ DRUŽSTVO PERUC**, IČO: 00121509,
sídlem Peruc 304, 439 07 Peruc,
zastoupený JUDr. Karlem Davidem, advokátem,
sídlem Sladkovského 1640, 440 01 Louny,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 6. 2017, č. j. 25465/17/5200-11434-703000,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 6. 2017, č. j. 25465/17/5200-11434-703000, se pro vady řízení **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2017, č. j. 25465/17/5200-11434-703000, kterým byly k jeho odvolání změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, č. j. 1470200/16/2509-50521-500335, za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, č. j. 1470406/16/2509-50521-500335, za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 1470446/16/2509-50521-500335, a za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 1470482/16/2509-50521-500335, všechny ze dne 26. 5. 2016, a to tak, že:

I. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 1470200/16/2509-50521-500335 (dále jen „DPV za ZO 2011“), se po provedeném odvolacím řízení mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 se mění z částky 213 750 Kč na částku 193 990 Kč, penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 42 750 Kč na částku 38 798 Kč.

II. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 1470406/16/2509-50521-500335 (dále jen „DPV za ZO 2012“), se po provedeném odvolacím řízení mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 se mění z částky 1 879 860 Kč na částku 1 787 900 Kč, penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 375 972 Kč na částku 357 580 Kč.

III. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 1470446/16/2509-50521-500335 (dále jen „DPV za ZO 2013“), se po provedeném odvolacím řízení mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se mění z částky 1 710 950 Kč na částku 1 631 340 Kč, penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 342 190 Kč na částku 326 268 Kč.

IV. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 1470482/16/2509-50521-500335 (dále jen „DPV za ZO 2014“), se po provedeném odvolacím řízení mění tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 se mění z částky 339 910 Kč na částku 332 500 Kč, penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění z částky 67 982 Kč na částku 66 500 Kč.

2. Daňové orgány přitom shledaly, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že se v případě vynaložených výdajů na tvorbu dotčených rezerv na opravy hmotného majetku jednalo o daňově účinné náklady v souladu s § 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“), a že se v případě vynaložených výdajů na opravy hmotného majetku jednalo o opravy hmotného majetku, nikoliv o technické zhodnocení ve smyslu § 33 téhož

zákona, či pořízení hmotného majetku, které nelze uznat za daňově účinné výdaje (náklady) podle § 25 odst. 1 písm. a) a p) zákona o daních z příjmů. Žalobce se pak žalobou domáhal i toho, aby soud zrušil též shora uvedené DPV správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobce úvodem podané žaloby stručně shrnul dosavadní průběh dané věci, přičemž uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné. Konstatoval, že tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku provedl v souladu se zákonem, zdůvodnil nezbytnost jejich tvorby, prokázal způsob výpočtu jejich výše a používání, prokázal stav nemovitostí před i po opravě, stejně jako skutečnost, že plánované a provedené práce neměly charakter technického zhodnocení. Naproti tomu daňové orgány žádné konkrétní námitky nespecifikovaly. Dle žalobce však bylo jejich povinností uvést jednoznačné nedostatky ohledně každé položky zařazené do rezerv. Účel rezerv pak byl zjevně naplněn, když oprava dotčených nemovitostí byla provedena s využitím prostředků vyčleněných do rezerv. Opravy tak nesloužily k technickému zhodnocení, ale výhradně k další možnosti užívat nemovitosti v souladu s původním způsobem užívání.
4. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem předložené cenové nabídky a nabídkové rozpočty nebyly dokladem splňujícím požadavky na dokumenty, které jsou třeba pořídit při tvorbě rezerv, v důsledku absence dokladů o skutečném stavu dotčených nemovitostí, podle žalobce z povahy věci vyplývá, že cenové nabídky a nabídkové rozpočty byly vypracovávány právě s ohledem na stav nemovitostí v době jejich zpracování, a to na základě prohlídek uskutečněných poptávanými zhotoviteli. Stav nemovitostí před opravami tak bylo možno nepochybně dovodit. K tomu žalobce doložil i řadu dalších podkladů, včetně fotodokumentace a znaleckého posudku za účelem opravy bytovky Stradonice. Žalovaný se však hodnocením těchto podkladů nezabýval, přičemž ani nezodůvodnil, proč k nim nepřihlédl, když pouze obecně konstatoval, že žalobce neprokázal stav nemovitostí před tvorbou rezerv. Dle názoru žalobce nebylo možno vyžadovat, aby již v době před tvorbou rezerv byl nucen disponovat podklady, které do detailu popíší každou položku plánované opravy. Opravou se poté rozumí uvedení do původního stavu tak, aby opravovaná věc mohla nadále sloužit původnímu účelu. Pouhé rozšíření plánované opravy o účelnou položku přitom nemůže změnit charakter provedených prací z opravy na technické zhodnocení. Žalobce také odmítl pochybnosti správce daně o autentičnosti předložených cenových nabídek a nabídkových rozpočtů.
5. Žalobce dále zdůraznil, že žádný právní předpis nestanovuje, jaké důkazy jsou zapotřebí k prokázání původního stavu, který předcházela vytvoření rezerv. Pokud žalovaný v této souvislosti žalobci vytknul např., že jedna z fotografií byla pořízena 5 let před vytvořením rezervy, pak měl žalovaný ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správnost a průkaznost takové fotografie vyvrátit, přičemž by též nedávalo smysl, provést opravu „tajně“, aniž by žalobce náklady na opravu jakkoliv uplatnil.
6. Uvedl, že žalovaný zpochybnil i správnost výše rezerv v kontextu oprav omítek a fasád, když nebyly zohledněny (resp. odečteny) otvory v opravovaných plochách. Takto však dle žalobce odečítat plochu otvorů nelze, neboť oprava s otvory je pro zhotovitele technologicky a finančně náročnější než oprava souvislé plochy. Nadto, žalovaný ohledně bytovky Peruc takto sestavený rozpočet uznal, zatímco stejným způsobem vytvořený rozpočet bytovky Stradonice nikoliv. K tomu žalobce navrhl výslech svědků (zhotovitelů rozpočtů a prací) a zpracování znaleckého posudku, avšak správce daně si sám učinil toliko

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neodborný úsudek, aniž by navržené důkazy provedl. Měl-li správce daně pochybnosti o správnosti cen stavebních prací, tížilo jej břemeno ohledně jejich vyvrácení dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

7. K jednotlivým zjištěním žalovaného poté žalobce uvedl následující:

a) Zjištění 1: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1125 – teletník Peruc

Žalobce je přesvědčen, že odůvodněnost tvorby rezervy a následnou změnu podnikatelského záměru řádně zdůvodnil a doložil. Důkazní břemeno týkající se prokázání nevěrohodnosti jeho tvrzení spočívalo na správci daně.

b) Zjištění 2: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1133 – sušárna a 1129 – granulační linka

Žalobce poznamenal, že žalovaný sice uznal, že v rámci jedné investiční akce mohou být prováděny současně opravy i technické zhodnocení, ovšem neuznal položkové rozdělení. Žalobce pak nesouhlasil s tím, že by nová vrata měla jiné rozměry a že by z tohoto důvodu nemohla být jejich výměna uznána jako oprava. Soupis plánovaných a provedených prací byl dle žalobce dostatečně doložen, tj. tak, že z něj bylo možno usoudit, co byla oprava a co technické zhodnocení.

c) Zjištění 3: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1272 – dílna UOS Peruc a 1064 – kovárna dvůr Peruc

Za situace, kdy měl správce daně (resp. žalovaný) k dispozici cenovou nabídku, na jejímž základě byla rezerva vytvořena, a doklady o skutečně provedených pracích, měl se zabývat oprávněností tvorby rezerv na jednotlivé položky, nikoliv obecně konstatovat, že žalobce porušil zásady pro tvorbu rezerv.

d) Zjištění 4: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1136 – závodní jídelna, sál, kuchyně

Žalovaný zde zpochybnil správnost rozměrů ploch, na které byla rezerva vytvořena, jak už žalobce dříve uvedl. Rezerva nadto byla vytvořena na menší plochu než následně opravovanou, tj. v neprospěch žalobce (v menší výši). Žalobce poté nesouhlasil ani s tím, proč daňové orgány neuznaly výměnu střešní krytiny jako práci mající charakter opravy. V případě pochybností bylo dle žalobce namíste provést znalecký posudek.

e) Zjištění 5: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1050 – chlév dvůr Peruc a IČ: 1116 – kanceláře dvůr Peruc

K tomu žalobce zmínil, že v průběhu daňové kontroly správci daně řádně doložil, z jakých důvodů došlo ke změně podnikatelského záměru. Správce daně důkazy předložené žalobcem neměl toliko zpochybnit, ale řádně prokázat, že žalobce neměl zájem dotčené objekty opravovat (resp. tvořit rezervy pouze za účelem snížení základu daně v roce 2012 a 2013). Stran opravy chléva byl žalobcem zároveň předložen podrobný rozpočet.

f) Zjištění 6: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1307 – sklad jedů PE a IČ: 1051 – Perflix dvůr Peruc

Žalovaný v této části zpochybnil správnost výše rezervy, když shledal rozdíl mezi plochou budovy, na kterou byla rezerva vytvořena a plochou skutečnou ve výměře 36 m². Ani takový závěr však dle žalobce nemohl zdůvodnit, proč žalovaný vyloučil rezervu v plné výši. Rezerva přitom byla vytvořena na menší plochu než následně dokládanou plochu budovy.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

g) Zjištění 7: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1124 – sklad hnojiv PE u nádraží

Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně jednotlivých položek, které označil za technické zhodnocení budovy. Žalobce rovněž odmítl hodnocení žalovaného, že nebylo možno uznat opravu betonové podlahy. K tomu žalobce poukazoval na to, že se dřívější technologie už nepoužívá (resp. byla nahrazena). Daňové orgány nemohou disponovat takovými odbornými znalostmi, aby byly schopny řádně posoudit, zda má v současnosti používaná technologie vliv na změnu odolnosti podlahy. I ostatní provedené stavební práce byly dle žalobce pouze opravami.

h) Zjištění 8: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1002 – opravárenská dílna Pátek

Žalobce nesouhlasil se zpochybněním výměry plochy fasádních omítek a nátěrů, přičemž poukázal na již nadepsanou praxi ve stavebnictví stran měření ploch, včetně otvorů. Změnu podnikatelského záměru žalobce i v tomto případě řádně doložil, když vyčkával na to, zda budou na dotčené nemovitosti uplatněny nároky z titulu církevních restitucí.

i) Zjištění 8a: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1200 – bytovka Stradonice

Správce daně zde neuznal jako doklad o stavu nemovitosti vypracovaný znalecký posudek, neboť byl vypracován až s ročním odstupem po dokončení tvorby rezervy. Žádný právní předpis ovšem dle žalobce nestanovuje, jakými důkazními prostředky je možné stav opravovaného majetku prokazovat. Podle tvrzení žalobce však bylo nepochybné, že nebyla-li bytovka od své kolaudace opravována, byly změny, k nimž došlo během jednoho roku, naprosto zanedbatelné (resp. se stav nemohl změnit). Na budovu poté byly vytvořeny rezervy v rozsahu 706 m² a skutečnost naměřená zhotovitelem činila 705 m². Stran zahrnutí otvorů budovy do předmětného výpočtu žalobce odkázal na již dříve uvedené. Naprosto stejný způsob výpočtu výměry byl navíc dle názoru žalobce žalovaným akceptován ve vztahu k bytovce Peruc.

j) Zjištění 9: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1306 – ocelokolna – sklad obilí

Žalobce v této části opět nesouhlasil se stanoviskem daňových orgánů, které se týkalo nesprávného výpočtu opravované plochy (tj. včetně otvorů).

k) Zjištění 10: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1127 – polní mlat, mísírna

Žalobce shledal hodnocení daňových orgánů za nekonzistentní, neboť tvorba dané rezervy na opravu betonové podlahy byla provedena na základě zcela stejného rozpočtu jako oprava ocelokomory, kde daňové orgány považovaly rozpočet jako podklad pro tvorbu rezervy za dostatečný.

l) Zjištění 11: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1135 – sociální zařízení Peruc a IČ: 1002 – opravárenská dílna Pátek

Žalobce poukázal na předložený rozpočet, v němž byla jednoznačně uvedena dvojskla. Pouze jedná-li se o cenové sazby za jejich dodání, rozpočtář omylem použil sazby za trojskla. Od samého počátku nicméně byla předmětná rezerva vytvořena na dvojskla, která byla následně i skutečně osazena. Zrušení vytvořené rezervy na opravárenskou dílnu Pátek poté žalobce řádně zdůvodnil a doložil. Pokud to daňové orgány neuznaly, měly svůj závěr i řádně prokázat.

m) Zjištění 13: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1115 – přípravná živočišné výroby Peruc

Žalobce nesouhlasil s názorem správce daně, že předložená cenová nabídka byla vágní. Z dané cenové nabídky totiž bylo seznatelné, že jejím předmětem bude provedení opravy, čeho se bude oprava týkat a jak bude provedena. Změna podnikatelského záměru byla opět řádně zdůvodněna, přičemž daňové orgány nutnost samotné opravy v podstatě nijak nezpochybňují.

n) Zjištění 14: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1062 – konírna dvůr Peruc

Žalovaný neuznal průkaznost stavu před a po opravě, který byl žalobcem doložen fotografiemi, neboť z nich nebylo zřejmé datum jejich pořízení. K této skutečnosti se však žalobce vyjádřil, a správce daně se tak měl s tímto tvrzením vypořádat, přičemž stav po opravě byl také předmětem místního šetření. Při zjišťování výměry bylo vycházeno z předloženého nabídkového rozpočtu a byl-li v rámci realizace zjištěn rozdíl, nebyl natolik zásadní, aby byl důvodem pro tvrzení o neoprávněnosti tvorby rezervy.

o) Zjištění 15: Rezerva na opravu hmotného majetku IČ: 1017 – truhlárna dvůr Peruc

Žalobce odmítl zjištění žalovaného, že opravovaná budova původně omítku neměla, a že se tedy jednalo o technické zhodnocení. K důkazu fotografiemi žalobce dokládal, že budova omítku měla již před opravou, byť značně poškozenou. Rozdíl mezi plochou v rezervě plánovanou a plochou následně opravovanou pak činil pouze 6,5 %, a tudíž nebyl způsobilý vyvrátit důvodnost vzniku a oprávněnost rezervy co do její výše. Dle žalobce se jednalo o značně členitou budovu s přílepkou, a tudíž byla plocha obtížně měřitelná.

8. Žalobce dále nesouhlasil s hodnocením daňových orgánů, že náklady na opravu oplocení nebylo možné považovat za daňově účinné, když nebyly uznány důkazy o jeho existenci a zařazení do obchodního majetku žalobce. Oplocení se zděnými sloupky a podezdívkou je přitom dle žalobce spojeno se zemí pevným základem, a tudíž na něj nešlo nahlížet jako na movitou věc a z tohoto titulu jej vyloučit.
9. Žalovaný podle názoru žalobce též pochybil neuznáním daňově účinných nákladů na výměnu oken, neboť touto výměnou nedošlo k technickému zhodnocení ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008-48.
10. K technickému zhodnocení dle žalobce nedošlo ani v rámci opravy podlahy dílny Pátku. Mezi stavem původní podlahy a podlahy opravené totiž není žádný funkční rozdíl či rozdíl v kvalitě provedení, což žalobce prokazoval řadou důkazů, které žalovaný bez bližšího vysvětlení označil za nezpůsobilé. Daňové orgány ani nebyly odborně způsobilé k závěru o tom, zda opravou došlo ke změnám technických parametrů - např. nosnosti nebo trvanlivosti betonové podlahy.
11. Dle žalobce žalovaný také ve věci nepostupoval konzistentně, když stejné doklady u dílčích objektů posuzoval rozdílně. Pro příklad žalobce uvedl, že u ocelokolny žalovaný rozpočet na opravu podlahy uznal, zatímco u opravy podlahy v mísírně nikoliv. U mísírny naopak byla uznána oprava omítek, u ocelokolny nikoliv. Při neuznávání rozpočtů postupoval správce daně rovněž nejednotně, když u střechy na sociálním zařízení Peruc či bytovky Peruc rozpočet uznal jako správný, avšak stejně sestavený rozpočet u ostatních objektů ne. Při zpochybňování výměr opravovaných ploch poté správce daně požadoval doklady o realizaci, avšak k nim nepřihlédl.
12. Žalovaný se dále nevypořádal s námitkou žalobce, že pokud bylo v jednotlivých dodatečných platebních výměrech správcem daně odkazováno stran odůvodnění na zprávu o daňové kontrole, postupoval sice formálně dle § 147 odst. 4 daňového řádu, ovšem

takový odkaz předpokládá, že zpráva o daňové kontrole splňuje formální a obsahové požadavky tak, že tím bude dodatečný platební výměr řádně zdůvodněn. Těmto požadavkům však dle žalobce zpráva o daňové kontrole ve věci nedostála, neboť pokud správce daně vydal čtyři dodatečné platební výměry za čtyři různá zdaňovací období, muselo být z předmětné zprávy zřejmé zdůvodnění závěrů ve vztahu ke každému zdanitelnému období zvlášť. Namísto toho nicméně správce daně postupoval jakýmsi souhrnným způsobem.

13. Podle žalobce nemůže obstát ani postup, když správce daně navržené důkazy neprovedl, řádně tedy svůj postup nezdůvodnil a následně hodnotil skutkový stav tak, že žalobce neunesl důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Kromě obecných formulací tak z rozhodnutí daňových orgánů nevyplývá, v čem žalobce neprokázal splnění zákonných předpokladů pro oprávněnost tvorby rezerv nebo ekonomický účel oprav. Podle žalobce byl bez pochyb prokázán stav objektů před a po opravě, pořízena fotodokumentace, popsány změny podnikatelského záměru apod. Daňové orgány nicméně neprovedly vyhodnocení konkrétních provedených důkazů. Nezákonný postup správce daně při provádění a hodnocení důkazů poté dle žalobce dokládá i to, že nejprve při jednání dne 18. 1. 2016 správce daně konstatoval, že je nutno pokračovat v dokazování, aby nakonec při jednání dne 8. 3. 2016 vyšlo najevo, že správce daně z neznámých důvodů žádné důkazy neprovedl, přičemž navíc část svých závěrů změnil v neprospěch žalobce.
14. Žalobce také konstatoval, že pokud předložil značné množství důkazů, bylo na správci daně, aby za existence sporných okolností opatřil důkazy ke zjištění skutečného stavu věci. Zákon navíc nepředpokládá, že by správce daně mohl pouze zpochybnit důkazy předložené daňovým subjektem, ale jejich nesprávnost či nevěrohodnost musí prokázat důkazy, které si z úřední povinnosti obstará a provede. Správce daně též postupoval nezákonně i v části provádění důkazů, jestliže v podstatě veškeré žalobcem navržené důkazní prostředky paušálně odmítl proto, že by byly nadbytečné či nevhodné, přičemž dokonce předjímal, co by výpovědi svědků potvrdily či nepotvrdily. K tomu žalobce doplnil, že daňovým orgánům nic nebránilo v provedení účastnického výslechu Ing. T. J., předsedy představenstva žalobce, namísto žalobcem navržené svědecké výpovědi.
15. Žalovaný dle žalobce postupoval v rozporu se zákonem i v tom, že neprovedl výslech některých jím navržených svědků s poukazem na to, že tyto návrhy nesplňovaly podmínky § 92 odst. 6 daňového řádu. Z dokladů obsažených ve správním spisu přitom bylo možné zjistit potřebné údaje o navržených svědcích, případně měl být žalobce vyrozuměn. Pokud k nezbytnosti provedení oprav dle žalovaného tvrdil žalobce pouze to, že jsou dotčené budovy staré a ve špatném technickém stavu, pak s tímto hodnocením žalobce nesouhlasil, přičemž zmínil, že důkazním prostředkem jsou i samotná tvrzení daňového subjektu (§ 93 daňového řádu).
16. Rozhodnutí správce daně se týkalo zkoumání i řady odborných skutečností, k nimž správce daně nemohl zaujmout náležité stanovisko, a tudíž měl ve věci postupovat dle § 95 odst. 1 daňového řádu, tedy ustanovit znalce k prokázání rozhodných skutečností nezbytných pro správné stanovení daně. Správce daně rovněž neprovedl výslech navržených svědků - zhotovitelů rozpočtů a stavebních prací, a proto nemohl posoudit důvody jejich postupu při sestavování cenových nabídek.
17. Žalobce též zmínil, že konkrétní provedenou opravu a posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, nelze řešit jen z hlediska daňového, ale je potřeba odborného posouzení celé věci (použitého materiálu, technických parametrů, technického pokroku Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

apod.). Daňové orgány tak neuznaly, že technické zhodnocení lze obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, a ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139) a že změna technických parametrů nutně přináší technický pokrok.

18. Podle žalobce bylo též v rozporu s principy dobré správy, pokud jej správce vyzýval k předložení dalších důkazních prostředků, prováděl místní šetření, vyžadoval fotodokumentaci a následně opřel své závěry o dodatečném vyměření daně neúplností rozpočtu, tedy o skutečnost, která mu byla známa již na samém počátku daňové kontroly.
19. Žalobce je tedy ve věci přesvědčen o tom, že ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2014 řádně plnil své povinnosti, přičemž prokázal, že předmětné rezervy na opravy vytvářel důvodně, ve správné výši a tyto rezervy skutečně použil na opravu jím vlastněných nemovitostí, popř. na základě odůvodněné a doložené změny podnikatelského záměru rezervy řádně rozpustil a zdanil.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh dané věci, jakož i žalobní argumentaci. Následně uvedl, že se s žalobcem uplatněnými námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které plně odkázal.
21. Spornou otázkou ve věci je přitom dle žalovaného skutečnost, zda výdaje (náklady) vynaložené žalobcem na tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku lze považovat za daňově účinné výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a zda rezervy byly tvořeny na budoucí opravy hmotného majetku nebo byly použity na technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů, které podle § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona nelze uznat za daňové výdaje.
22. Žalovaný zároveň zdůraznil, že důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu k prokázání oprávněnosti tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a k prokázání jeho tvrzení o opravách hmotného majetku, nesl primárně žalobce. Žalobce tedy prokazoval oprávněnost tvorby rezerv na opravy hmotného majetku, tj. jejich nezbytnost, způsob výpočtu jejich výší a způsob jejich použití, včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, přičemž žalobce byl povinen před zahájením samotné tvorby rezerv disponovat takovými podklady, na základě kterých bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy, nebo technické zhodnocení majetku. Žalobce nicméně žádnými důkazními prostředky neprokázal stav nemovitých věcí při zahájení tvorby rezerv, tudíž nebylo možné v plné míře ověřit, ale ani věrohodně zjistit, zda žalobce zamýšlel realizovat pouze opravy nebo se již jednalo o technické zhodnocení, přičemž z předložených důkazních prostředků nebylo možné ověřit ani správnost stanovených výší rezerv. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno.
23. Dle hodnocení žalovaného žalobce tvořil rezervy na opravy hmotného majetku na základě obecných cenových nabídek, které nesplňovaly požadavky na dokumenty, které bylo třeba pořídit při tvorbě každé rezervy, přičemž chyběly doklady o skutečném stavu předmětných nemovitých věcí, jež by odůvodňovaly nezbytnost vytvoření rezerv, resp. by stav dotčených nemovitých věcí při zahájení tvorby rezerv dokumentovaly. Žalobce tak mnohdy zůstal jen v rovině tvrzení stran poškození nemovitých věcí, dostatečně nespécifikoval ani nedoložil rozsah poškození, ani nepředložil takové důkazy, z nichž by bylo možné bezpečně dovodit, že rezerva byla tvořena na opravu nemovitých věcí, nikoliv

na jejich technické zhodnocení. Pochybnosti správce daně o tom, zda rezervy byly vytvořeny v odůvodněné výši, pak vyplynuly nejen z toho, že v cenových nabídkách byly uvedeny pouze obecné názvy oprav, ale tyto navíc postrádaly konkrétní části budov, kde měly být stavební práce provedeny. Zahrnutí ploch oken, vrat a dveří do ploch omítek určených k opravě poté potvrzovalo důvodnost nadepsaných pochybností správce daně.

24. Žalobce tak podle žalovaného nevyvrátil pochybnosti správce daně a nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně, zda se v ověřovaných případech jednalo skutečně o opravy, které bylo možné zahrnout do daňově účinných nákladů jednorázově, nebo zda se ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů jednalo o technické zhodnocení hmotného majetku.
25. Žalovaný dále uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla členěna do dvou částí, když v části a) zprávy o daňové kontrole správce daně popsal pochybení žalobce při tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku, přičemž byl v tabulkách za jednotlivá zdaňovací období přehledně uveden rozpis tvorby, čerpání, zrušení a zůstatek rezerv na opravy hmotného majetku podle předložených daňových dokladů. V části b) se pak správce daně zabýval pochybnostmi stran nákladů vynaložených na pořízení hmotného majetku ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, resp. posouzením těchto nákladů jako technické zhodnocení, a to s odkazem na jednotlivá zdaňovací období, ve kterých správce daně žalobci zvýšil základ daně z příjmů právnických osob. Žalovaný má tudíž za to, že zpráva o daňové kontrole splňuje formální i obsahové požadavky kladené na ni zákonem.
26. Žalovaný též konstatoval, že v rámci hodnocení důkazů ve věci bylo postupováno zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když byl každý důkaz posuzován jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Co se týče námitky neprovedení žalobcem navržených důkazních prostředků, žalovaný odkázal na odstavec 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se touto otázkou zabýval. Provedení místního šetření na adrese sídla žalobce přitom žalovaný provedl již v průběhu daňové kontroly dne 25. 9. 2014, a proto opakované provedení místního šetření považoval za nadbytečné, neboť tímto nebylo možno zjistit původní stav objektu v době zahájení tvorby rezerv, ani potřebu oprav, přičemž žalovaný skutečný stav objektu nezpochybňoval. Návrh na výslech předsedy představenstva žalobce Ing. T. J. byl žalovaným odmítnut z důvodu, že tato výpověď nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Nadbytečnými poté byly shledány výslechy navrhovaných svědků Zdeňka Zemka a Petra Štulíka (tj. zhotovitelů rozpočtů a stavebních prací), a to z důvodu, že by tyto výpovědi neovlivnily výsledek kontrolního zjištění. V případě svědeckých výpovědí pověřeného zaměstnance obchodní korporace Nouemont s. r. o. a VORLÍČEK-PLAST s. r. o. žalovaný uvedl, že tento návrh žalobce na výslech svědka nesplňoval podmínky § 92 odst. 6 daňového řádu, tj. z návrhu žalobce nebylo zřejmé, jaká konkrétní osoba měla být žalovaným vyslechnuta, a proto i tento důkazní prostředek žalovaný odmítl.
27. Žalovaný se poté v napadeném rozhodnutí vyjádřil i k neustanovení znalce ve věcech posouzení důkazních prostředků technické povahy, přičemž uvedl, že klíčové pro danou věc bylo hodnocení, že rezervy byly zčásti tvořeny na technické zhodnocení, nikoliv na opravy, přičemž byly žalovaným posléze posuzovány jen změny technických parametrů pro účely zákona o daních z příjmů, nikoliv např. pro účely zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů. Správní úvahu o dopadech provedených stavebních úprav toliko pro potřeby zákona o daních z příjmů je

dle názoru žalovaného oprávněn provést správce daně, a to na základě konfrontace původního stavu se stavem novým (zrekonstruovaným). Například důkazní prostředek předložený žalobcem – plán budovy z roku 1966 prokazoval existenci příček v dotčeném objektu v roce 1966, avšak z vyjádření žalobce v rámci daňové kontroly bylo evidentní, že příčky byly v nespecifikovaném předchozím období odstraněny, přičemž v letech 2011 a 2012, kdy byla žalobcem tvořena rezerva na jejich opravu, tyto neexistovaly. Žalovaný proto uzavřel, že porovnáním stavu objektu při zahájení tvorby rezervy v roce 2011 se stavem po realizaci stavebních prací, na které žalobce tvořil rezervu, došlo ke změně dispozičního řešení odkazované budovy, tj. došlo k vybudování příček a vzniku nových místností, což je jedním ze znaků technického zhodnocení.

28. Dle žalovaného tedy bylo namítané neprovedení důkazních prostředků ve věci náležitě odůvodněno, přičemž žalobce byl s tímto odůvodněním také seznámen.
29. Závěrem pak žalovaný konstatoval, že správce daně provedl daňovou kontrolu v zákonné lhůtě, přičemž postupoval kontinuálně, komunikoval s žalobcem a obstarával si vlastní podklady pro co nejdůkladnější zjištění skutkového stavu věci. Délka daňové kontroly byla prodloužena též z důvodů stojících na straně žalobce, když ze správního spisu plyne, že správce daně opakovaně vyhověl jeho žádostem o prodloužení lhůt k vyjádření a předložení dokladů. Žalovaný má tudíž za to, že tvrzení žalobce stran nepřiměřené délky provádění daňové kontroly je nedůvodné. K délce odvolacího řízení žalovaný uvedl, že lhůta pro vydání rozhodnutí je v daném případě lhůtou pořádkovou, s jejímž nedodržením zákon nespojuje žádné právní následky pro řízení ve věci samé.

Posouzení věci soudem

30. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili.
31. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 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 přitom 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 ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jejich část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadených rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
32. Soud následně po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
33. Meritem posuzované věci bylo, zda žalobce v daňovém řízení unesl, či neunesl své důkazní břemeno, resp. zda prokázal či neprokázal, že se v případě vynaložených výdajů na tvorbu dotčených rezerv na opravy hmotného majetku jednalo o daňově účinné náklady v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, a že se v případě vynaložených výdajů na opravy hmotného majetku jednalo skutečně toliko o opravy hmotného majetku, nikoliv o technické zhodnocení ve smyslu § 33 téhož zákona, popř. o pořízení hmotného

majetku, které nelze uznat za daňově účinné výdaje (náklady) podle § 25 odst. 1 písm. a) a p) zákona o daních z příjmů.

34. Podle § 24 odst. 1 věta první 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 předpisy.
35. Dle § 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 a odstavec 9 pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.
36. Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou v zákoně uvedenou.
37. Dle § 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).
38. Podle § 33 věta první zákona o daních z příjmů technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč.
39. Podle § 7 odst. 5 věta první zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.
40. Dle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy podle tohoto zákona nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.
41. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
42. V návaznosti na komplex uplatněných žalobních tvrzení soud úvodem konstatuje, že důvody pro tvorbu rezerv jsou jednoznačně ekonomické. Rezervy představují fiktivní výdaj, přičemž se jedná o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku tak jde o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoliv pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008-59). Zákonná úprava vytváření rezerv na opravy hmotného majetku přitom musí být vykládána dostatečně flexibilně, aby umožnila zohlednit variabilitu podnikatelského prostředí a konkrétní skutkové okolnosti posuzovaných případů. Za nezákonné pak judikatura Nejvyššího správního soudu označila takové rezervy, jejichž jediným účelem bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Tak tomu je zejména v situaci, kdy nejsou opravy,

na které byla rezerva vytvářena, od počátku uskutečnitelné. Oproti tomu v případě, že není uskutečnění plánovaných oprav jisté, ale stále se jedná o jednu z možných variant budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu, nelze vytváření rezerv na tyto opravy považovat za nelegitimní ekonomický zájem. Součástí podnikatelské reality je totiž bezesporu zvažování více variant nakládání s hmotným majetkem - provádění jeho oprav i jeho technické zhodnocení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, č. j. 6 Afs 23/2014-35).

43. V projednávané věci je poté příležitým poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 41/2013-47, kde bylo uvedeno, že *„[p]řípustnost tvorby rezervy je však spojena s povinností využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (zde oprava hmotného majetku) a s povinností dodržet podmínky jejich tvorby a čerpání. Zákon o rezervách v § 7 odst. 2 stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku. Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravy hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů jako výdaj (náklad), je třeba trvat na tom, aby prokázal oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně toho, že rezerva byla tvořena na opravu hmotného majetku a nikoliv na jeho technické zhodnocení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59).“* V daném ohledu je též nutno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, č. j. 6 Afs 23/2014-35, v němž byl vysloven závěr, že *„[z]ákon o rezervách stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku a kdy je povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch výnosů (příjmů). Podle § 3 tohoto zákona musí být způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše prokazatelné. Podle § 7 odst. 2 tohoto zákona se za opravy nepovažuje „technické zhodnocení podle zvláštního zákona“. Rezerva na opravy hmotného majetku tak musí být vždy zřetelně odlišitelná od případně vytvářené rezervy na zhodnocení příslušného majetku. Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. (...) V rozsudku ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009-40, Nejvyšší správní soud uvedl, že „je třeba vzít v úvahu, že se v určitém zdaňovacím období mohou na jednom hmotném nemovitém majetku provádět jak opravy, tak i technické zhodnocení. Může tomu tak být například tehdy, kdy se na stavbě provádějí úpravy, které mají za následek změnu užívání, zároveň se na jiné části stavby, které se změna užívání netýká, provádí různé opravy. Rezervu na opravy je třeba vytvořit pro jednotlivé kusy hmotného majetku, který má být opravován, samostatně, a proto je potřebné správně posoudit charakter a účel každé zamýšlené práce, neboť její výše se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru opravy.“* A také: *„Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. [Nejvyšší správní soud] si je vědom, že hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká, nicméně v této chvíli má na mysli nikoliv daňové ošetření prováděných prací, ale spíše konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterých by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena.“*
44. Ve světle nadepsaných skutečností je třeba uvést, že oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně

definován. Nejvyšší správní soud přitom ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83). 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 podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pak definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: *„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.“* Možno také zmínit rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 108/2006-153, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 5/2006-96, které vymezují opravu jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

45. Ze shora popsaného je nicméně zřejmé, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení přitom lze obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, či ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139). V daném kontextu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, vyslovil, že nelze bez dalšího přisvědčit obecnému tvrzení daňového subjektu, že samotné fyzické opotřebení dotčeného hmotného majetku a jeho případný havarijní stav svědčí jednoznačně pro závěr o opravě, přičemž tak vylučuje technické zhodnocení. Tento stav je totiž důvodem, pro který daňový subjekt přistupuje k předmětným pracím, ale sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. Případné je zmínit též závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí z rozsudku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, že *„[n]ení jisté pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té doby (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly, apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (příkladmo výměna střešní krytiny za novou, stejného typu) bude případem „prosté“ opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu „vyšší kvality“, která by současně pro objekt představovala jistou „přidanou hodnotu“. I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby, lze je nepochybně jako opravu (a nikoliv technické zhodnocení) akceptovat, a to s výše popsanými daňovými konsekvencemi.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32).
46. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že výdaje za provedené stavební práce mají charakter opravy, a že je proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, je na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno, tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005-67, nebo ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39). Nutno

v daném ohledu současně připomenout, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže tedy daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139).

47. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod § 24 zákona o daních z příjmů tak seznatelně leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná, jak už ostatně bylo dříve zmíněno. V každém jednotlivém případě je proto třeba tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-58, či ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 24/2011-107). K tomu lze doplnit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011-103, z něhož plyne, že *„Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, že pro posouzení stavebních prací coby oprav, nebo technické zhodnocení je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti, a to konfrontací jejího původního stavu se stavem po provedeném zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008-79, ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59, nebo ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech. Jestliže je tedy postaveno najisto, jaké stavební práce byly provedeny a jaká byla jejich technická povaha (zaznamenaná např. v podkladech stavebního úřadu či plynoucí ze znaleckých posudků), vlastní subsumpce těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů náleží samotným daňovým orgánům.“* Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 21. 7. 2016, č. j. 10 Afs 204/2015-38, také konstatoval, že ačkoliv zákon o rezervách ani zákon o daních z příjmů neuvádějí konkrétní důkazní prostředky, jimiž by měla být oprávněnost vytváření rezerv prokazována, je daňový subjekt povinen před zahájením samotné tvorby rezervy disponovat takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. Za takové podklady je možné považovat například plán prací a rozpočet nákladů na opravu či rekonstrukci, z nichž by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánována.
48. Z uvedeného tak lze vyvodit, že pokud žalobce v souvislosti s tvorbou dotčených rezerv a opravou hmotného majetku trval na tom, že náklady na jednotlivé stavební práce mají právě charakter oprav, bylo na něm, aby taková tvrzení prokázal, a vyvrátil tak pochybnosti správce daně, zda se s ohledem na výsledek těchto prací nejedná o technické zhodnocení (popř. pořízení hmotného majetku). Pokud by žalobce tyto skutečnosti prokázal, a to předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost a prokázal, že důkazy předložené daňovým subjektem nemohou obstát.
49. V kontextu veškerých nadepsaných skutečností je zde třeba připomenout, že daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce v (jednotlivých) posuzovaných případech tak, jak tyto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

byly popsány ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí, nesplnil podmínky pro uplatnění výdajů na tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku v daňově účinných nákladech, neboť shledaly, že podklady pro tvorbu rezerv byly neprůkazné, když z nich nebylo zejména zřejmé, jaké konkrétní stavební práce budou provedeny, v jakém rozsahu, s použitím jakých materiálů, a že výše rezerv byla vypočtena ve správné částce, přičemž také chyběl doklad o skutečném výchozím stavu předmětného hmotného majetku pro rozhodné období. Žalobce tak dle hodnocení daňových orgánů neprokázal, že předložené podklady mají reálný ověřitelný podklad, např. ohledně cenových údajů, či o výměře opravovaných ploch, že vychází z konkrétních okolností a nebylo zřejmé, které položky se týkají opravy hmotného majetku a které jeho technického zhodnocení. V případě žalobcem tvrzených oprav hmotného majetku pak dle daňových orgánů nebylo prokázáno, že se v daných případech jednalo právě o opravy, a nikoliv o pořízení nového hmotného majetku, či o technické zhodnocení stávajícího hmotného majetku.

50. V projednávaném případě přitom žalobce předložil k prokázání svých tvrzení řadu důkazních prostředků, jak se podává z obsahu správního spisu, přičemž i sám správce daně prováděl vlastní zjištění např. v podobě místních šetření. Ze strany žalobce pak soud v tomto ohledu upozorňuje zejména na předložené cenové nabídky zpracované Z. Z. a nabídkové rozpočty zpracované P. Š., jakož i cenové nabídky od společnosti Nouemont s. r. o. Právě tyto listiny totiž daňové orgány neosvědčily jako dokumenty splňující požadavky na podklady, které bylo třeba pořídit při tvorbě každé rezervy, resp. opravě hmotného majetku, a to zejména v důsledku absence dokladů o skutečném stavu předmětných nemovitostí, jenž by odůvodňoval nezbytnost vytvoření rezerv a provedení oprav hmotného majetku.
51. Za daných skutkových okolností věci a vycházejí ze shora popsanych judikaturních závěrů je zároveň zřejmé, že žalobce nemohl ve věci unést své důkazní břemeno jinak než prokázáním, jaký byl stav dotčeného hmotného majetku před tvorbou rezerv, a z jakého důvodu tedy byly tyto rezervy plánovány, resp. stav předmětného majetku před samotným provedením oprav, a to ve vztahu k těm parametrům staveb, které byly či mohly být dotčeny provedenými změnami, a které byly relevantní pro posouzení rozhodné otázky, zda se jednalo o opravu, nebo technické zhodnocení. Pro posouzení, zdali jednotlivé stavební práce byly nebo mohly být změnou původních technických parametrů, či nikoliv, tudíž bylo zcela zásadní skutečností právě zjištění původních parametrů tohoto majetku a následné porovnání s jeho stavem plánovaným či po provedeném zásahu.
52. V této souvislosti, tj. zejména ke zjištění původního stavu hmotného majetku a potřebě jednotlivých oprav, dále k rozpočtovaným cenám, resp. detailům plánovaných či provedených stavebních prací a současnému stavu hmotného majetku a hodnocení technických parametrů a standardů, přitom žalobce nezůstal ve vztahu k pochybnostem správce daně v průběhu daňové kontroly nečinným či pasivním. Žalobce totiž v této části mj. výslovně navrhoval výslech svědků Z. Z., P. Š. a zástupce společnosti Nouemont s. r. o. (viz zejména vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 3. 12. 2015, nebo protokol ze dne 14. 1. 2016), a to jako zhotovitelů cenových nabídek předmětných stavebních prací (oprav), a tedy osob (profesionálů v oboru) znalých poměrů dotčeného hmotného majetku v rozhodné době, proto, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, že se s ohledem na plánovaný výsledek těchto prací nejednalo o technické zhodnocení. Dlužno přitom s ohledem na dosavadní zjištění správce daně podotknout, že se tyto pochybnosti jevily jako zcela namístě. Žalobce nicméně výše popsaným způsobem v řešeném případě nepochybně učinil relevantní důkazní návrhy, neboť výslechy Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zhotovitelů zpochybněných cenových nabídek a nabídkových rozpočtů, na jejichž základě byly konkrétní dotčené rezervy tvořeny, popř. prováděny i samotné „opravy“ hmotného majetku, mohly přinést zcela zásadní informace stran toho, na co konkrétně a z jakého důvodu byly rezervy plánovány v té které výši a jaký byl původní stav opravovaného hmotného majetku. Zjištěn tak mohl být (komplexní) popis výchozího stavu nemovitostí a zamýšlených stavebních prací, technologií a použitých materiálů - tj. rozhodné technické parametry, ze kterých by se dalo zpětně dovodit a následně vážit, na jaký druh prací a jak byly rezervy vytvořeny – tj. pro vlastní subsumpci těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení. Uvedení svědci zároveň mohli být též konfrontováni s veškerými již učiněnými zjištěními správce daně - zejména s výstupy z provedených místních šetření, fotodokumentací jednotlivých objektů a dalšími listinnými podklady založenými ve správním spisu, vztahujícími se k jednotlivým dotčeným nemovitostem, resp. předmětnému hmotnému majetku. Případným je v dané souvislosti také poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32: *„Nejvyšší správní soud však předně konstatuje, že se nemůže ztotožnit s krajským soudem předestřeným standardem prokazování výchozího stavu posuzovanou stavební úpravou dotčené věci. Nepopírá samozřejmě dřívější judikaturu pojednávající pouze o tom, že je to právě daňový subjekt, kdo je povinen tento stav prokázat; tato judikatura však nestanoví, co všechno a jakými důkazními prostředky je nezbytné doložit. Takový rozsah důkazního břemene daňového subjektu, jak jej v projednávané věci vyžaduje žalovaný a krajský soud, je však natolik extrémní a v praxi běžných daňových subjektů natolik obtížně splnitelný a administrativně zatěžující, že jej nelze akceptovat. Daňový subjekt je vždy povinen (a to libovolnými důkazními prostředky) ohledně původního stavu prokázat základní funkční parametry zařízení, které má být dotčeno úpravami (resp. opraveno). V případě kanalizace tedy musí prokázat její povahu (např. z jakých komponentů je složena – zda zahrnuje i septik či čističku; jaká je spádová oblast potrubí, tedy odkud vede a kam ústí; jakým způsobem je řešeno zasakování apod.), dále rámcovou kapacitu septiku a nástin způsobu technického řešení celé kanalizace. Jsou však (za účelem posouzení, zda se jedná o opravu) nerozhodné detaily, jako např. zda starý septik měl kapacitu 2000 litrů a nový ji má 1950 litrů nebo 2100 litrů či kanalizační potrubí před stavební úpravou z oceli mělo průměr 10 cm a nové potrubí je z plastu a má průměr 12 cm. Oprava totiž musí být vždy pojímána především z funkčního hlediska; jedná se o udržení věci v řádném stavu (případně znovuvvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejích funkčních parametrů. Je přitom logicky zřejmé a není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou „lepší“ než ty původní (staré, jež byly vyměněny či vyspraveny), neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného), byť funkčně původního, stavu je smyslem opravy. Právě tímto prizmatem (akcentováním funkčního hlediska opravy) je třeba nahlížet taktéž na důkazní břemeno daňového subjektu uplatňujícího určitý svůj náklad jako opravu, resp. na důkazní standard prokázání stavu věci před stavební úpravou. Nezbytné je tedy prokázat technický stav majetku před úpravou právě (a tedy zároveň pouze) v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci). Není proto namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesné popsání a doložení technického stavu věci v úplně všech detailech; naprosto nepřiměřené a neakceptovatelné je pak obecně (krom výjimečných specifických případů) požadovat standard odpovídající předložení znaleckého posudku znalce z příslušného oboru vycházejícího z komplexní listinné technické dokumentace, jak naznačuje krajský soud v napadeném rozsudku. S ohledem na výše vyslovený názor k rozsahu důkazního břemene daňového subjektu proto nelze dle Nejvyššího správního soudu akceptovat postup žalovaného ani krajského soudu, kteří neprovedli stěžovatelkou navrhované výsledky svědků. Byť by tito skutečně velmi*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pravděpodobně nebyli schopni popsat původní stav předmětných věcí v podrobnosti a technických detailech, které (neoprávněně nadbytečně) vyžadoval žalovaný, rozhodně ovšem nelze vyloučit, že jejich výpověď mohla být (minimálně ve vzájemné souvislosti) dostatečná pro prokázání základních funkčních parametrů daných objektů (kanalizace, septiku i oplocení), což by, dle výše nastíněných závěrů, mohlo postačovat pro usnesení stěžovatelčina důkazního břemene.“

53. Soud tak v daném kontextu ve vazbě na uplatněná žalobní tvrzení považuje ve věci za nedostatečné, resp. nepřipustně zjednodušující, vypořádání (odmítnutí) nadepsaných důkazních návrhů výsledkem jmenovaných svědků, tj. zhotovitelů zpochybněných cenových nabídek a rozpočtů, resp. i stavebních prací, když k tomu žalovaný toliko zmínil, že výslech svědka P. Š. považovaly daňové orgány za nadbytečný, neboť správce daně nepožadoval prokázat, že postup P. Š. v rámci zpracování předmětných rozpočtů byl správný, přičemž svědectví P. Š. nemohlo ovlivnit to, že žalobce v konečném důsledku tvořil rezervy na technické zhodnocení hmotného majetku, nikoliv na opravy. Svědeckou výpověď pověřeného zástupce společnosti Nouemont s. r. o. pak daňové orgány shledaly za nadbytečnou, neboť tato nemohla vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že při výměně oken nedošlo k pouhé záměně materiálu, když z předložených listinných důkazních prostředků bylo zřejmé, že došlo k technickému zhodnocení hmotného majetku. Stran svědecké výpovědi Z. Z. poté bylo daňovými orgány vyhodnoceno, že návrh žalobce nesplňoval podmínky dané v § 92 odst. 6 daňového řádu, neboť žalobce svědka blíže neidentifikoval a neuvedl konkrétní skutečnosti, které měla jeho výpověď prokázat. Shora popsaným postupem daňových orgánů, tj. neprovedením předmětných svědeckých výpovědí pro nadbytečnost, totiž daňové orgány v projednávaném případě zjevně pominuly primární potřebu plynoucí z nadepsané judikatury Nejvyššího správního soudu, a to v úplnosti a ve všech konsekvencích zjistit, na co konkrétně a z jakého důvodu byly rezervy plánovány a jaký byl původní stav dotčeného hmotného majetku. Nadto za situace, kdy hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká.
54. Soud si je přitom plně vědom skutečnosti, že není povinností daňových orgánů provést každý navržený důkaz, nicméně vždy musí řádně odůvodnit, pokud některé navržené důkazy neprovedou, a v situaci, kdy důkazní břemeno tíží účastníka řízení (zde žalobce), musí tomuto umožnit, aby své důkazní břemeno unesl. Daňové orgány však předmětné výsledky svědků neprovedly, přičemž v kontextu vyvstalých okolností ve věci ani relevantním způsobem nevyložily, proč tak neučinily. Za takové vysvětlení soud v souvislosti s již dříve učiněným výkladem nepovažuje závěry žalovaného tak, jak tyto byly shora rekapitulovány. Pro úplnost soud současně uvádí, že tvrzení žalovaného o tom, že návrh žalobce na výslech svědka Zdeňka Zemka a pověřeného zástupce společnosti Nouemont s. r. o. nesplňoval ani podmínky dané v § 92 odst. 6 daňového řádu, je ve světle dříve uvedeného nepřiléhavé, neboť z označení zástupce společnosti Nouemont s. r. o. bylo nájisto možné v kontextu veškerých žalobcem doložených listin (zejména ze smlouvy o dílo mezi žalobcem a uvedenou společností, kde se jednoznačně zmiňuje, že tato byla jako zhotovitel díla zastoupena J. U.) seznat, kdo byl touto osobou. U Z. Z. je pak vzhledem k jím vyhotoveným cenovým nabídkám a následným fakturacím tento závěr žalovaného naprosto nepřiléhavý. Soud proto v daném případě odmítá názor žalovaného, že specifikace svědků byla nedostatečná a že nebyly zřejmé ani skutečnosti, které měly být těmito výpověďmi prokázány. Navržení svědci totiž byli žalobcem specifikováni dostatečně jasným způsobem a ze spisu byly současně známy (minimálně) adresy jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zaměstnání. Žalovaný se též mohl žalobce znovu dotázat, zda je schopen sdělit k určité osobě svědka bližší údaje. Takto ovšem daňové orgány v této části nepostupovaly.

55. Podle názoru soudu tak za daného stavu nebylo přípustné, aby daňové orgány učinily závěr, že žalobce ve vztahu k tvorbě dotčených rezerv a opravám hmotného majetku neunesl důkazní břemeno za situace, kdy tyto odmítly provést žalobcem navržené relevantní důkazy výsledky zhotovitelů cenových nabídek a rozpočtů pro tvorbu předmětných rezerv, resp. i samotných stavebních prací, kteří měli být seznámeni s technickými parametry hmotného majetku v rozhodnou dobu, čímž tak žalobci znemožnily určité skutečnosti prokázat. Přitom bylo třeba, aby daňové orgány úvodem svého postupu stran hodnocení zákonnosti tvorby předmětných rezerv a oprav hmotného majetku učinily důsledná zjištění právě k počátečnímu stavu dotčeného hmotného majetku, od čehož se až následně odvíjela možnost poměřit jednotlivé technické parametry plánované či provedené změny hmotného majetku. Jinak řečeno, na tuto posloupnost daňové orgány svým jednáním rezignovaly, když žalobci fakticky sebraly možnost vyjasnit výchozí stav hmotného majetku, který byl podstatný pro následné uvážení o opravě či technickém zhodnocení předmětných staveb. K tomu je případný odkáz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 149/2016-34, v němž bylo konstatováno, že *„[p]ro určení, zda došlo k rekonstrukci majetku, je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku. Je pravdou, že orgán aplikace práva nemusí být vždy schopen posoudit, zda konkrétní změna přinesla či nepřinesla významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. Výchozím předpokladem pro takové posouzení však je, že je dostatečně známý stav majetku před provedením rekonstrukce a po něm (v případě rezerv plánovaný stav). Skutečně provedený stav není v případě posuzování oprávněnosti tvorby rezerv úplně podstatný, neboť stěžovatelka uplatňovala vytvořenou rezervu jako náklad v letech 2010 a 2011, tedy v době, kdy samozřejmě z povahy věci nikdo nevěděl, jak bude výměna oken provedena, neboť se muselo vycházet pouze z předpokladů.“* (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2013, č. j. 9 Afs 58/2012-38). V návaznosti na to pak soud poukazuje i na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“* (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že účastníku řízení, který „[...] nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo ... být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, nebo ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-41). Nutno též poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68: *„Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 – 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 – 145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 – 80). Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 AfS 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů (výše) popsaných shora, nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.“

56. Právní názor žalovaného o nadbytečnosti žalobcem navrženého dokazování výsledkem uvedených svědků proto soud vyhodnotil jako nesprávný a závěr o neunesení důkazního břemene v kontextu dosavadních zjištění ve věci za předčasný. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány svým postupem v projednávané věci neumožnily žalobci v plné míře unést jeho důkazní břemeno a řádně se nevypořádaly s jím navrženými důkazními prostředky, které za vyvstálé situace nebylo možno shledat nadbytečnými. V popsaném pochybení daňových orgánů tak soud spatřuje vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, nemá dostatečnou oporu ve správním spise a vyžaduje zásadní doplnění.
57. V úzké návaznosti na shora popsanou vadu řízení soud současně uvádí, že pokud žalovaný za daného stavu (učiněných zjištění) v napadeném rozhodnutí mj. vyslovil, že „*nesouhlasí s odvolatelem, že „vibrování“ nahrazuje „strhávání betonu“ a zastává názor, že při vibrování dojde ke změně technických parametru podlahy spočívající ve vyšší odolnosti podlahy proti působení vnějších vlivů, v daném případě se jedná o vyšší odolnost proti průsaku agresivních látek z uskladněných hnojiv*“, a že „*funkcí ocelových vláken v betonu je eliminace smršťovacích trhlin na povrchu, odolnost podlahy proti nárazům, zvýšení pevnosti v tahu a tlaku, zvýšená odolnost bran dilatačních spár vůči dynamickému namáhání*“, přičemž také bez dalšího odmítl tvrzení žalobce doložené prohlášením o vlastnostech prodejce plastových oken Vorlíček-Plast, s.r.o., o tom, že „*v letech 2012 a 2013 byly používány pro výrobu plastových oken 5ti komorové plastové profily, se zasklením hodnoty U 1,1 jako standardní základní prvky pro výplně otvorů. V dnešní době byl 5ti komorový systém nahrazen 6ti komorovým systémem GEALAN S 8000, který je veden jako standardní základní profil*“, jakož i informaci ke standardům oken plynoucí např. z webu www.svět-oken.cz, či tvrzení žalobce podepřené stanoviskem svědka P. Š. jako profesionála v oboru a navrhovaného svědka (viz výklad výše) o správnosti způsobu výpočtu fasádních ploch dotčených staveb, jednalo se dle zdejšího soudu o obsahem správního spisu ničím nepodložené hodnocení odborných otázek daňovými orgány, které však najisto není možno považovat za toliko konstatování obecně známých skutečností, popř. faktů, plynoucích z formální logiky, které jsou daňové orgány schopny v rámci své úřední činnosti samostatně uvážit. Ve shora rekapitulované části totiž šlo o vlastní závěry daňových orgánů týkající se značně specifických (technických) parametrů jednotlivých stavebních technologií a aktuálně existujících (základních) standardů ve stavebnictví, a to i v kontextu přirozeného vývoje technologií v čase. K tomu je pak možno odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se opakovaně zabývala otázkou kompetence správních soudů k posouzení odborných otázek, k němuž je potřeba odborných znalostí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015, č. j. 7 As 69/2014-50, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 6 As 296/2016-65), přičemž tato nevyloučila, aby si v některých případech o určité otázce soud (zde daňové orgány) učinil úsudek sám, musí se však jednat toliko o otázky jednoduché - tj. řešení budou svým provedením vyplývat ze

stavu techniky tak zřejmým způsobem, že je dokáže zhodnotit i laik. Zmíněnou judikaturu přitom lze dle soudu nepochybně aplikovat i na činnost a postup daňových orgánů. Nutno pak v této souvislosti znovu připomenout i fakt, že uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, přičemž prosté nahrazení nefunkčních prvků stavby, aniž by tím objekt získal nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval (tzv. „přidanou hodnotu“), bude stále toliko případem opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu. V části samostatného posouzení nadepsaných otázek ze strany daňových orgánů týkajícího se zjevně odborné tematiky stavebních technologií a materiálů, když nešlo o pouhé srovnání jednoznačně (odborně) zjištěných a najisto postavených technických parametrů, přičemž navíc pro závěry daňových orgánů ve správním spisu absentují jakékoliv relevantní podklady, tak soud shledal rovněž vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť daňové orgány takto učinily v rozhodnutí konkrétní skutkové závěry, které však nebyly podepřeny žádnými důkazními prostředky.

58. Za dané procesní situace, kdy bude nezbytné v dalším řízení doplnit dokazování ve vztahu k tvorbě rezerv a tvrzeným opravám hmotného majetku a následně provést komplexní zhodnocení učiněných zjištění ve světle závěrů plynoucích z výše popsané judikatury, pak soud považoval za nadbytečné se zabývat ostatními žalobními námitkami, neboť výsledkem řádně provedeného dokazování může být zcela jiné rozhodnutí, jehož závěry nyní soudu nepřísluší jakkoliv předjímat. K tomu je příležitým zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, ze kterého plyne, že pokud v daňovém řízení dosud nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů (zde zvláště v kontextu jednotlivých namítaných zjištění).
59. Stran řádného dokazování před daňovými orgány v řešeném případě soud nicméně pro úplnost zdůrazňuje, že bude nyní na žalovaném, aby důsledně a komplexně vážil veškeré ve věci zjištěné skutečnosti. Zásadní pozornost bude třeba věnovat vyjádřením žalobcem navržených svědků (tj. zhotovitelů cenových nabídek a rozpočtů pro tvorbu předmětných rezerv a oprav hmotného majetku) k jednotlivým technickým parametrům původního a plánovaného stavu hmotného majetku (popř. provedeného zásahu), jakož i v tomto světle dokladům dříve žalobcem předloženým k aktuálnímu „běžnému standardu“ materiálů a technologií. Zde soud upozorňuje zejména na technické parametry oken a betonových podlah, k nimž žalovaný už dříve činil výslovné odborné závěry, aniž by pro tyto obstaral jakékoliv relevantní podklady, přičemž lze naproti tomu konstatovat, že žalobce v této části dokládal stanoviska subjektů působících v oboru stavitelství, tedy profesionálů (viz odst. 57 tohoto rozsudku). Jak přitom plyne z již dříve odkazované judikatury, orgán aplikace práva nemusí být vždy schopen posoudit, zda konkrétní změna přinesla či nepřinesla významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. Pro toto posouzení tak bude zcela zásadní skutečností právě zjištění původního stavu tohoto hmotného majetku a následné porovnání s jeho stavem po plánovaném či provedeném zásahu, a to na základě jasných technických parametrů předmětných změn, které již budou daňové orgány schopny na základě relevantních podkladů (jednoduše) komparovat a posoudit.
60. Naproti shora uvedenému pak soud k žalobcem namítanému neprovedení výslechu Ing. T. J. - předsedy představenstva žalobce, uvádí, že se v této souvislosti daňové orgány procesního pochybení nedopustily, neboť výpověď jmenované osoby by z povahy jeho funkce představovala toliko výpověď samotného žalobce, přičemž z obsahu správního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spisu jednoznačně vyplývá, že se Ing. T. J. za žalobce ve věci opakovaně vyjadřoval, jakož i účastnil jednotlivých úkonů v rámci provedené daňové kontroly. Bez bližší specifikace tohoto žalobního tvrzení tak soud neshledal, že by byl žalobce neprovedením výsledku předsedy jeho statutárního orgánu jakkoliv krácen na právech, když mu byla nepochybně v plné míře poskytnuta možnost uplatňovat stanoviska ve věci, a tedy i uvádět skutečnosti vztahující se k jednotlivým zjištěním správce daně. K tomu je možné poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101, z něhož plyne, že „*uvyprávěl-li tedy předseda statutárního orgánu obchodní společnosti (statutární orgán) o okolnostech týkajících se obchodní společnosti, nelze tuto výpověď považovat za svědeckou výpověď.*“

61. Za daného stavu věci pak soud v kontextu dalšího řízení stran závěrů žalovaného o oplocení jako samostatné movité věci pouze upozorňuje, resp. koriguje namítané tvrzení žalovaného, že oplocení je součástí pozemku jako věci nemovité ve smyslu § 506 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého je součástí pozemku prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapsáno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že oplocení je součástí pozemku, na němž je zřízeno, a tudíž není samostatnou (movitou) věcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 As 349/2018-73). Takto tedy bude z právního hlediska k oplocení nadále třeba přistupovat v rámci posouzení řešeného případu žalovaným.
62. Soud dále uvádí, že nepřisvědčil značně obecné žalobní argumentaci, že se žalovaný řádně nevypořádal s námitkou, že správce daně v odůvodnění DPV pouze odkázal na zprávu o daňové kontrole, která však dle názoru žalobce nesplňuje formální a obsahové požadavky, když z ní není zřejmé odůvodnění jednotlivých závěrů správce daně za každé zdaňovací období zvlášť. V této souvislosti je úvodem třeba uvést, že se s daným tvrzením žalobce žalovaný srozumitelným způsobem vypořádal v odstavci 76 napadeného rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu přitom platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Předmětná zpráva o daňové kontrole pak byla ve věci rozčleněna do dvou částí, když v části a) správce daně popsal veškerá zjištěná pochybení žalobce při tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku, přičemž v tabulkách za jednotlivá zdaňovací období následně přehledně uvedl rozpis tvorby, čerpání, zrušení a zůstatek rezerv na opravy hmotného majetku podle předložených daňových dokladů. U každého zjištění poté správce uvedl jasný odkaz, ve kterých zdaňovacích obdobích bude základ daně změněn. Stejným způsobem bylo žalovaným přistoupeno i k odůvodnění části b) zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně zabýval pochybnostmi stran nákladů vynaložených na žalobcem tvrzené opravy hmotného majetku, resp. posouzením předmětných nákladů jako technické zhodnocení či pořízení hmotného majetku, a to znovu se zřejmým odkazem na jednotlivá zdaňovací období, ve kterých správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob. Závěrem daňové zprávy správce daně provedl též přehlednou rekapitulaci jednotlivých zjištění s dopadem na změnu základu daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Soud má tudíž v kontextu daného žalobního tvrzení za to, že zpráva o daňové kontrole v předmětném případě splňuje formální i obsahové požadavky kladené na ni dotčenou právní úpravou.
63. Poukazoval-li žalobce obecným způsobem také na délku daňové kontroly ve věci, soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-Šodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47, v němž bylo uvedeno, že „[z]ákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.) Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.“ V posuzovaném případě přitom z obsahu správního spisu soud neshledal, že by správce daně s ohledem na rozsah a složitost předmětné daňové kontroly postupoval liknavě či zjevně neúčelně.

64. S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vady řízení výrokem I. rozsudku zrušil. Zároveň podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž tento bude ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán shora konstatovanými závěry soudu.
65. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také všechny DPV ze dne 26. 5. 2016, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl“ (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby žalovaný (resp. správce daně) mohl o daňové povinnosti žalobce znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
66. S ohledem na posuzovaná zdaňovací období nicméně soud na tomto místě pro úplnost upozorňuje na § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1. Dle odstavce 1 nadepsaného ustanovení přitom lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
67. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má poté oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit mu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 11 228 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu (tj. 3 000 Kč) a náklady právního zastoupení žalobce stanovenými dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), sestávající se z částky 6 800 Kč za dva úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a za písemné podání nebo návrh ve věci samé (tj. žaloby) dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (tj. 2 x 3 100 Kč), včetně dvou paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, jakož i z částky 1 428 Kč odpovídající 21% DPH, kterou je advokát

podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly shora vyjmenovány.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 8. března 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu