



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Jana Šmakala a soudkyně Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Údržba silnic Karlovarského kraje, a. s., IČO 26402068,**
sídlem Na Vlečce 177, Otovice,
zastoupená advokátem Mgr. Petrem Šindelářem, LL. M.,
sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 31443/23/5200-11433-713239 ze dne 12. 10. 2023,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 31443/23/5200-11433-713239 ze dne 12. 10. 2023 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč k rukám jejího zástupce advokáta Mgr. Petra Šindeláře, LL. M, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku

Odůvodnění:

I. Řízení před správními orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Finanční úřad pro Karlovarský kraj doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 ve výši 6 597 750 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 319 550 Kč. Žalobkyně uplatnila v roce 2018 v daňově účinných nákladech v souvislosti s tvorbou rezerv na opravy hmotného majetku (techniku – žalobkyně provádí letní a zimní údržbu silnic) částku v úhrnné výši 34 725 000 Kč podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle finančního úřadu žalobkyně nesplnila podmínky pro tvorbu rezerv. Konkrétně u části majetku nebyla splněna podmínka výše vstupní ceny; dále nebyla odůvodněna nezbytnost tvorby rezerv; nebylo prokázáno, že by se rezervy tvořily na opravu majetku, nikoliv na jeho technické zhodnocení a že by výše rezerv byla stanovena ve správné výši.
2. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí finančního úřadu žalovaný změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 1 409 230 Kč a penále snížil na částku 281 846 Kč. Zohlednil totiž žalobkyní předložené tabulky odpisů, ze kterých vyplýval odpis k douplatnění 27 308 236 Kč. V ostatním ponechal rozhodnutí finančního úřadu beze změny.

II. Řízení před soudem

Žaloba

3. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou. Nesouhlasila s postupy orgánů finanční správy, neboť porušily celou řadu zásad daňového řízení. Žalovaný se ani nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně (zejména ohledně prokázání správnosti výše rezerv), což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalobkyně byla toho názoru, že žalovaný měl zopakovat některé důkazy.
4. Žalobkyně nabyla velkou část svého dlouhodobého majetku vklady od jediného akcionáře Karlovarského kraje. Pro účely vkladu byl majetek oceněn znaleckým posudkem a žalobkyně majetek za ceny uvedené v tomto posudku převzala. Před provedeným vkladem Karlovarský kraj majetek sám neužíval, neboť jej předal do správy příspěvkové organizaci – Krajské správě a údržbě silnic Karlovarského kraje. Příspěvková organizace byla povinna provádět pouze účetní odpisování. Možnost daňového odpisování byla do zákona vložena až později (od 1. 7. 2017). Karlovarský kraj ani příspěvková organizace tedy majetek nikdy daňově neodpisovaly, k čemuž žalobkyně doložila důkaz, odpověď od Karlovarského kraje ze dne 27. 4. 2022. Tento důkaz byl orgány finanční správy zcela ignorován. Rovněž ze znaleckého posudku učinily orgány finanční správy nesprávné závěry a při určení vstupní ceny vycházely pouze z údajů uvedených na kartách majetku, aniž by provedly vyhodnocení správnosti a zákonnosti takového postupu. Žalobkyně nerozporovala, že na kartách majetku je v položce daňová vstupní cena uvedena stejná cena jako v položce účetní vstupní cena, nicméně tvrdila, že s touto daňovou vstupní cenou nikdy nepracovala. Nadto pokud majetek u prvního vkladatele splnil parametry hmotného majetku podle § 26 zákona o daních z příjmů, pak pro daňové účely by měl být tento majetek vždy hmotným majetkem, tedy i u nabyvatele majetku (žalobkyně).
5. Správce daně vycházel z toho, že v době tvoření rezerv žalobkyní nebylo možné posoudit, zda byl majetek natolik opotřebován či poškozen, aby zamýšlené opravy byly potřebné k odstranění následků tohoto opotřebení či poškození. S tímto výkladem žalobkyně nesouhlasila. K datu zahájení tvorby rezerv byla technika nepoškozená a zcela provozuschopná, pouze vykazovala známky běžného opotřebení. Je totiž rozdíl mezi tvorbou rezerv na hmotný majetek (žalobkyní provozovanou techniku) a nemovitým

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

majetkem, neboť nemovitost může v době zahájení rezervy vykazovat značné opotřebení či poškození, přičemž může i nadále sloužit svému účelu. Technika žalobkyně musí být po celou dobu v odpovídajícím stavu a technicky způsobilá k provozu. Žalobkyně tak měla za to, že předložila důkazy, jež důvodnost tvorby rezerv prokazovaly. V tomto ohledu žalobkyně nesouhlasila s tím, jak správce daně vedl a především vyhodnotil výpovědi svědků, kteří se účastnili prováděných auditů techniky a procesu sestavení plánu oprav s tvorbou rezerv.

6. Žalobkyně se vyhradila vůči tvrzení správce daně, že vyjádřila svůj nesouhlas s požadavky na předložení důkazů a s pochybnostmi uvedenými v dosavadních výsledcích kontrolního zjištění. Technickým zhodnocením majetku, jež není pro techniku žalobkyně typické, je provedení rekonstrukce, tj. především změna jeho technických parametrů. Obvyklým technickým zhodnocením techniky žalobkyně je modernizace v podobě rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (zejména dovybavení vozidel o klimatizaci). Takové technické zhodnocení je zachyceno v účetnictví žalobkyně a v evidenci jejího majetku. Možnost provedení změn technických parametrů techniky žalobkyně je tak zcela mizivá. Žalobkyně ani nesouhlasila s hodnocením výpovědi svědka, jednatele společnosti CROY s. r. o.
7. Požadavek správce daně na detailní položkový rozpočet považovala žalobkyně za přepjatý formalismus. Rozpočet na opravy techniky žalobkyně v horizontu 2 a více let dopředu nemůže být nikdy určen v konkrétní výši. Byl tedy stanoven kvalifikovaným odhadem.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou. Předně konstatoval, že žalobkyně neunesla břemeno tvrzení ani břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti.
9. Žalobkyně předložila karty majetku, z nichž vyplývá daňová vstupní cena majetku do 40 000 Kč. Shodné údaje jsou obsaženy i ve znaleckém posudku. Žalobkyně sice na výzvu správce daně uvedla, že údaje na kartách je třeba doplnit o daňovou vstupní cenu (pořizovací cenu), z níž by původní vlastník odepisoval. Žalobkyně nicméně nepředložila důkazy prokazující jinou výši daňové vstupní ceny majetku nabytého vkladem, tedy např. kupní smlouvy či karty majetku od předchozího vlastníka. Tyto skutečnosti nebylo možné dovodit z odpovědi Karlovarského kraje ani ze znaleckého posudku.
10. Žalovaný ani správce daně nikdy nezpochybňovali podstatu činnosti žalobkyně a s tím související potřebu udržovat potřebné technické vybavení v provozuschopném stavu. Sporné mezi stranami byl rozsah podkladů nutný k doložení oprávněnosti tvorby rezerv. Z předložených listin žalobkyně a provedených svědeckých výpovědí však nebylo možné tyto skutečnosti zjistit. Žalovaný ani nesouhlasil s tím, že po žalobkyni požadoval maximální důkazní standard. Orgány finanční správy potřebovaly znát stav majetku v době zahájení tvorby rezerv, aby bylo možné učinit závěr o oprávněnosti jejich tvorby. Co se týče svědeckých výpovědí, byla to sama žalobkyně, kdo jejich provedení navrhla, a to při znalosti podstaty vytýkaných skutečností.
11. Žalobkyně použila slovní obrat, kterým připustila, že nesouhlasila s požadavky správce daně na předložení důkazů a s pochybnostmi uvedenými v dosavadních výsledcích kontrolního zjištění. Pokud by tomu tak nebylo, zcela jistě by se nevedl tento žalobní spor. Ani v tomto případě žalobkyně nepředložila důkazy, které by osvědčovaly prokázání tvorby rezerv na opravy majetku.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

12. Žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce prokázání správnosti výše rezerv. Odvolací námitka skutečně nebyla v napadeném rozhodnutí samostatně vypořádána, což nicméně nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Prokázání správnosti výše rezerv totiž vychází ze stejných předpokladů a důkazů jako posouzení, zda byly rezervy tvořeny na opravu hmotného majetku či jeho technické zhodnocení.

III. Posouzení věci

13. Žaloba je důvodná. Věc se týkala neuznání výdaje na tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku – postarších vozidel a strojů používaných k letní a zimní údržbě silnic.
14. Mezi účastníky bylo sporné, zda žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2018 splnila podmínky pro daňově účinnou tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku podle zákona o rezervách. Spor má několik rovin. Jednak jde o to, zda u šesti položek majetku nabytého vkladem od Karlovarského kraje byla prokázána vstupní cena převyšující 40 000 Kč. Dále jde o to, zda žalobkyně dostatečně doložila důvodnost a výši rezerv. Konečně jde o otázku, zda plánované zásahy představovaly opravy, nebo technické zhodnocení.
15. Soud se ztotožnil prakticky se všemi hlavními námitkami, které žalobkyně formulovala podrobně a pomocí konkrétních odkazů i velmi přesně. Tyto námitky si tak soud prakticky osvojil a odkazuje na ně. I rozhodnutí žalovaného je formulováno v zásadě ve vysokém standardu. Soud však shledal, že žalovaný vychází z nesprávně pojaté míry důkazu a obsahově se s argumentací žalobkyně mýlí. Některé otázky pak žalovaný nevypořádal, popřípadě nedůvodně snižoval jejich význam pro posouzení věci.

Obecná východiska posouzení

16. Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující ke shromáždění finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů v budoucnosti. Jde o to umožnit daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit a které budou daňovým výdajem (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 21/2011-116 ze dne 8. 9. 2011).
17. Důvody pro tvorbu rezerv jsou tedy ekonomické. Rezervy představují fiktivní výdaj; jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli 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 NSS č. j. 9 Afs 62/2008-59 ze dne 9. 7. 2009).
18. Přípustnost 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.
19. Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku tedy není pouhým účetním rozhodnutím daňového subjektu. Má-li být daňově účinná, musí daňový subjekt prokázat, že rezerva byla tvořena k majetku způsobilému pro takový režim, že měla reálný a racionální důvod, že její výše byla stanovena přezkoumatelným způsobem a že směřovala k opravě, nikoli

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

k technickému zhodnocení (srov. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 76/2012-34 ze dne 11. 12. 2013; č. j. 8 Afs 41/2013-47 ze dne 18. 4. 2014).

20. Současně však platí, že institut rezervy je svou povahou institutem budoucím. Zákon výslovně pracuje s rozpočtem nákladů a předpokládaným termínem zahájení opravy. Nevyžaduje tedy jistotu, kterou lze zpravidla získat až po rozebrání věci nebo po provedení opravy. Daňový subjekt musí mít v době tvorby rezervy dostatečný a přezkoumatelný podklad. Nelze po něm však bez dalšího požadovat takový důkazní standard, který by institut rezervy u budoucích oprav movité techniky fakticky vyloučil (srov. rozsudky NSS č. j. 2 Afs 335/2019-32 ze dne 27. 11. 2020; č. j. 6 Afs 23/2014-35 ze dne 19. 6. 2014; č. j. 9 Afs 149/2016-34 ze dne 27. 7. 2017).

A. Vstupní cena šesti položek majetku

21. Žalobkyně brojila proti závěru správních orgánů, že u šesti položek majetku *nešlo o hmotný majetek se vstupní cenou nad 40 000 Kč*. Šlo konkrétně o jeden nakladač, tři sněhové frézy a dvě kropičky z dílen Libereckých automobilových závodů. Podle správních orgánů proto k těmto položkám nebylo možné tvořit rezervy na opravu. Rezervu lze totiž tvořit pouze k majetku, který splňuje definiční znaky hmotného majetku podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, včetně vstupní ceny přesahující zákonný limit 40 000 Kč (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 86/2012-27 ze dne 6. 2. 2013).
22. Námitky žalobkyně jsou důvodné; rozhodnutí správních orgánů jsou kromě jiného vnitřně rozporná.
23. Správce daně i žalovaný vyšli z úvahy, že u majetku nabytého vkladem od Karlovarského kraje je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Tento závěr odůvodnili především tím, že *žalobkyně neprokázala, zda původní vlastník započal majetek odepisovat*. Současně z obsahu znaleckého posudku dovozovali, že *majetek mohl být u původního vlastníka odepisován a zcela odepán*.
24. Žalobkyně však již v daňovém řízení tvrdila, že majetek byl původně ve vlastnictví Karlovarského kraje, který jej předal k hospodaření své příspěvkové organizaci, a že v rozhodné době nebyl tento majetek daňově odepisován a ani odepisován být nemohl. K tomu žalobkyně předložila i vyjádření Karlovarského kraje.
25. Tato argumentace žalobkyně nebyla okrajová. Směřovala přímo proti jednomu z nosných předpokladů, z něhož správní orgány vycházely. *Stouto argumentací se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal*, jen zopakoval závěry finančního úřadu. Založil tím vadu nepřezkoumatelnosti.
26. Teprve následně ve vyjádření k žalobě žalovaný připustil, že Karlovarský kraj majetek daňově odepisovat nemohl. Zároveň však uvedl, že pro posouzení věci to není podstatné.
27. Předně je třeba připomenout, že vadu spočívající v úplném opomenutí zásadní odvolací námitky žalovaný dodatečně odstranit v řízení před soudem. Nelze mu pak přisvědčit ani v tom, že to je otázka vlastně věcně nedůležitá pro posouzení případu.
28. Původní úvahy orgánů daňové správy totiž *zjevně a ve významné míře* stály právě na předpokladu, že žalobkyně neprokázala předchozí odpisování. Pakliže je tato otázka pro žalovaného nyní vlastně nepodstatná, zpochybňuje tím žalovaný celkově to, zda si ujasnil rozhodné otázky. Předchozí odepisování tedy žalovaný posoudil nejen věcně nesprávně (protože odepisováno nebylo) a procesně nepřezkoumatelně (protože tuto námitku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

opomenul), ale v této části také nejasně a vnitřně rozporně (protože své rozhodnutí postavil na otázce, která podle něj není podstatná).

29. Orgány finanční správy bez dostatečného vysvětlení vyšly ze (subsidiární) reprodukční pořizovací ceny [§ 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů], ačkoliv pro případ, kdy původní odpisovatel odpisování nezapočal, zákon o daních z příjmů výslovně pracuje s pravidlem, že u nabyvatele je vstupní cenou ta cena, z níž by původní odpisovatel odpisy uplatňoval [§ 29 odst. 1 ve spoj. s § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů]. Bylo tedy třeba vyjasnit právě tuto cenu, nikoli bez dalšího přejít k reprodukční pořizovací ceně.
30. Žalobkyně se také odkazovala na znalecký posudek o ocenění majetku pro účely vkladu; žalovaný tento posudek nevyhodnotil v jeho úplnosti. Z posudku plyne, že znalec zohledňoval účetní zůstatkové ceny, avšak posudek současně uvádí i ceny pořizovací, jichž se žalobkyně dovolávala pro účely daňového odepisování. Nebylo proto možné z posudku bez dalšího dovodit, že pro daňové účely je rozhodující právě účetní hodnota.
31. Orgány finanční správy v této otázce bez dostatečného vysvětlení preferovaly údaje z karet majetku. Ty jsou významným evidenčním podkladem, takže mohly být indicií. Nemohou však být bez dalšího podkladem rozhodujícím. Žalobkyně totiž tvrdila, že karty majetku zachycují účetní vstupní cenu, *zatímco rozhodné údaje pro daňové odpisy jsou jiné* (a eviduje je jinde). Orgány finanční správy nevysvětlily, proč právě karty majetku měly mít v této situaci určující význam.
32. Konečně nelze přehlédnout další rozpor v úvahách žalovaného. Žalovaný v odvolacím řízení žalobkyni *uznal dodatečně uplatněné daňové odpisy, a to i u majetku, u něhož současně setrval na závěru, že k němu nelze tvořit rezervy, protože nejde o hmotný majetek se vstupní cenou přesahující 40 000 Kč*. Věci s hodnotou do 40 000 Kč však nebyly hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, a *nemohly být tedy daňově odpisovány jako hmotný majetek*.
33. Pokud správní orgán u téhož majetku odmítá tvorbu rezervy a zároveň akceptuje daňové odpisy, přestože mají shodné kritérium hodnoty přesahující 40 000 Kč, měl by svůj postup srozumitelně vysvětlit. Současně totiž popírá splnění základního znaku hmotného majetku pro účely rezerv a nepopírá jeho splnění pro účely daňových odpisů. Srozumitelné vysvětlení v napadeném rozhodnutí obsaženo není; žalovaný na odpovídající námitky žalobkyně ostatně nereagoval ani v řízení před soudem.
34. Soud proto uzavírá, že žalovaný v této části nevypořádal podstatnou odvolací argumentaci, k otázce, kterou posoudil nesprávně; nevysvětlil přesvědčivě použití reprodukční pořizovací ceny, nezhodnotil znalecký posudek v jeho úplnosti, preferoval karty majetku bez reakce na protiargumentaci žalobkyně, a ponechal bez vysvětlení i zjevný nesoulad mezi neuznáním rezerv a současným uznáním odpisů z téhož důvodu.

B. Důvodnost tvorby rezerv

35. Žalobkyně dále namítá, že správce daně i žalovaný nesprávně požadovali, aby již v době tvorby rezerv prokázala přesný technický stav jednotlivých vozidel a strojů. Podle žalobkyně tak správní orgány zaměnily požadavek na kvalifikovaný podklad pro budoucí opravu za požadavek prakticky úplné jistoty o rozsahu budoucích prací.
36. Také tato námitka je důvodná.
37. Soud nepochybně, že daňový subjekt musí již v době tvorby rezervy disponovat dostatečnými podklady. Rezervu nelze vytvořit jen na základě obecného přesvědčení, že Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

starší majetek bude někdy v budoucnu vyžadovat údržbu. Na druhou stranu však zákon o rezervách sám pracuje s rozpočtem nákladů a předpokládaným termínem opravy. Tím připouští, že v době tvorby rezervy jde o odborně podložený odhad budoucího vývoje, nikoli o zpětně ověřený soupis skutečně provedených prací. Nezákonná proto není rezerva již proto, že uskutečnění plánované opravy není zcela jisté, pokud se stále jedná o reálnou variantu budoucího vývoje (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 6 Afs 23/2014-35 a č. j. 2 Afs 335/2019-32).

38. Žalobkyně předložila plán oprav, popsala způsob jeho tvorby, doložila seznam dotčených vozidel s poznámkami a vysvětlila, že opravy byly plánovány na základě pravidelné kontroly techniky v jednotlivých střediscích. Hodnocení prováděli zaměstnanci odpovědní za správu dopravních a mechanizačních prostředků a vedoucí pracovníci středisek. Zároveň nebylo sporné, že šlo o starší techniku dlouhodobě provozovanou v náročných podmínkách při zajišťování údržby silnic.
39. Daňové orgány v zásadě nezpochybnily, že žalobkyně takový systém hodnocení techniky měla a že jej používala. Neuznaly však důvodnost tvorby rezerv, protože podle jejich názoru nebyl prokázán přesný stav techniky. Takový požadavek je v této podobě přehnaný.
40. Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku č. j. 6 Afs 23/2014-35 připustil, že uskutečnění plánované opravy nemusí být v době tvorby rezervy zcela jisté, pokud jde o reálnou variantu budoucího vývoje. Opačně cit. rozsudek č. j. 9 Afs 149/2016-34 vymezuje hranici, kdy podklad nepostačuje: nestačí pouhý globální odhad bez rozlišení konkrétních položek.
41. Z těchto rozsudků však neplyne, že *by daňový subjekt musel při tvorbě rezervy na opravu movité techniky předem doložit detailní technický stav každého dílu v rozsahu srovnatelném s dokumentací po provedené opravě*. Naopak je z výše citovaných rozsudků patrné, že požadavek podrobnosti dokumentace sleduje především cíl odlišení oprav od technického zhodnocení.
42. Podrobnost dokumentace nesměruje k tomu, aby správce daně mohl jednotlivě zhodnotit, zda ta která *dílčí část* skutečně potřebovala opravu, resp. zda bylo dostatečně prokázáno, že ta která část je ve stavu, že *bude potřebovat* opravu, na kterou je racionální tvořit rezervu. Rozsudek č. j. 9 Afs 149/2016-34 je založen na tom, že nebyly prokázány technické parametry oken s trojskly ve srovnání s původními okny s dvojskly. Úvahám daňových orgánů v nyní souzené věci by však bylo analogické, pokud by věc sp. zn. 9 Afs 149/2016 byla rozhodnuta na tom, že nebyl doložen stav opotřebení jednotlivých původních oken.
43. Soud proto považuje za výstižný argument žalobkyně, že požadavky na podrobnost faktury za již provedenou opravu nelze mechanicky přenášet na požadavky pro podrobnost podkladu pro rezervu na opravu budoucí. Jiná je situace, kdy je vozidlo již rozebráno a servis *ex post* fakturuje konkrétní díly a práce, a jiná je situace, kdy daňový subjekt na základě pravidelného odborného hodnocení plánuje opravu na budoucí období. Tento argument je výstižný proto, že žalobkyně v daňovém řízení předložila finančnímu úřadu rozpis skutečně provedené opravy Tatry T-815 s dotazem, zda v této podrobnosti by rozpis plánované opravy stačil. Podle soudu šlo ze strany žalobkyně o zjevný argument *ad absurdum*, správce daně se však vyjádřil souhlasně v tom smyslu, že jde doklad podrobnosti odpovídající jeho požadavkům.
44. Tento rozpis zachytil již uskutečněnou opravu včetně stovek jednotlivých položek. Jde o situaci kvalitativně odlišnou od *plánování budoucí opravy*. Nelze totiž rozumně Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

požadovat, aby podklady pro tvorbu rezervy byly již předem rozvedeny do takové míry detailu, aby zahrnovaly například i počet matic M10x1 (zde jeden kus za 4,75 Kč bez DPH fakturovaný na str. 17 faktury z 24. 8. 2020).

45. Vyžadovat již ve fázi tvorby rezervy podrobnost odpovídající konečné faktuře by znamenalo směřovat dvě rozdílné fáze. Takový požadavek je zcela přehnaný a neodpovídá funkčnímu pojetí plánování rezerv na opravy a přiměřenému rozsahu prokazování výchozího technického stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 335/2019-32 ze dne 27. 11. 2020).
46. Soud proto uzavírá, že správní orgány neodlišily požadavek na dostatečný a přezkoumatelný podklad od požadavku absolutní jistoty. Pokud žalobkyně předložila plán oprav opřený o pravidelné hodnocení konkrétních vozidel a strojů, nebylo možné jej bez dalšího odmítnout jen proto, že neobsahoval technický rozbor každé jednotlivé součástky.
47. Oproti daňovým orgánům soud dospěl k závěru, že systém plánování oprav ze strany žalobkyně byl racionální a dostatečně prokazoval důvodnost tvorby rezerv na opravy. Nesporně jde o starší techniku využívanou v náročných podmínkách. Zjevně tedy bude docházet k jejímu opotřebení. Stav techniky byl ke každému jednotlivému kusu průběžně hodnocen a rámcově zapisován včetně požadavků na konkrétní opravy. V tomto ohledu tedy soud žádné obecné pochybnosti o důvodnosti tvorby rezerv neshledal. Tento závěr činí záměrně obecně, protože výhrady finančních orgánů byly sice formálně vyjádřeny k jednotlivým strojům, obsahově však byly obecné povahy a nevztahovaly se k nějaké konkrétní opravě či stroji. Pokud žalovaný setrvá na pochybnostech, musí je vztáhnout ke konkrétnímu stroji, konkrétní plánované opravě a konkrétním podkladům.

C. Oprava versus technické zhodnocení

48. Žalobkyně v dalším žalobním bodu namítala, že správní orgány nesprávně posoudily otázku, zda plánované zásahy představovaly opravy, nebo technické zhodnocení. Tvrdila, že rezervy byly tvořeny na uvedení strojů a vozidel do původního, resp. provozuschopného stavu, nikoli na zlepšení jejich vlastností.
49. I tato námitka je důvodná.
50. Podle § 7 odst. 1, 2 zákona o rezervách lze rezervy tvořit na opravy hmotného majetku. Za opravy se nepovažuje technické zhodnocení. Technickým zhodnocením je zejména rekonstrukce nebo modernizace, tj. zásah vedoucí ke změně účelu nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Technické zhodnocení lze chápat jako „opravu vyšší kvality“, která přináší významnější kvalitativní či kvantitativní změnu majetku. „Běžná“ oprava oproti tomu směřuje k zachování nebo obnovení původní funkce. Rozhodný je faktický charakter prací, nikoli jejich formální označení. Pro posouzení technického zhodnocení je přitom významné znát stav majetku před zásahem a po něm, popřípadě u rezerv stav zamýšlený (srov. cit. rozsudek č. j. 9 Afs 149/2016-34).
51. Judikatura správních soudů tento rozdíl vykládá funkčně. Oprava je udržení věci v řádném stavu nebo její znovuvvedení do řádného či původního stavu bez podstatné změny funkčních parametrů. Není přitom rozhodné, že nové díly mohou být lepší než díly staré, opotřebované. Právě uvedení věci do bezvadného, byť funkčně původního stavu, je smyslem opravy (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 335/2019-32).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

52. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že poptávala cenové nabídky autorizovaných servisů na opravy. Poukazovala na to, že poptávané práce byly naceněny podle servisních plánů (tj. plánů předepsaných oprav), jednalo se o opravy i podle výslovných vyjádření servisů, a též podle svědecké výpovědi měly být naceňovány běžné opravné úkony; *nemělo dojít ke zlepšení parametrů*.
53. Proti tomu správce daně uvedl pouze obecné pochybnosti. Neoznačil konkrétní servisní úkony, u nichž by vysvětlil, že představují změnu technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo novou užitnou hodnotu majetku. Setrval pouze na obecném tvrzení, že bez detailní demontáže či znalosti stavu dílů *nelze bezpečně určit, zda jde o opravu, nebo technické zhodnocení*.
54. Správce daně je ovšem povinen formulovat své vážné pochybnosti konkrétně a dostatečně určitě (srov. obecně rozsudky NSS č. j. 6 Afs 156/2020-57 ze dne 6. 12. 2022). Zcela obecné výhrady správce daně tak mohou obstát opravdu jen v případě, že daňový subjekt nepředloží žádné konkrétní podklady. To ovšem není případ žalobkyně, která předložila *konkrétní tvrzení i konkrétní podklady o tom, jaké práce měly být provedeny*.
55. Za toho stavu bylo na správci daně, aby formuloval konkrétní výhrady. Samotná nejistota správce daně, že věc neumí na základě předložených podkladů posoudit, ještě *není pozitivním závěrem o technickém zhodnocení*. Není ani závěrem vyvracejícím tvrzení žalobkyně o opravě. Chce-li správce daně dovodit, že rezerva byla tvořena nikoli na opravu, ale na technické zhodnocení, *musí konkrétně uvést, jaký zásah podle něj měl mít povahu rekonstrukce nebo modernizace* a jak měl změnit parametry, účel, vybavenost nebo použitelnost majetku.
56. S ohledem na zcela obecné výhrady správce daně soud sám zhodnotil předložené soupisy servisních úkonů obsažené v cenových nabídkách. Předložené soupisy servisních úkonů *prima facie* neobsahují žádné technické zhodnocení, nýbrž opravné úkony, byť většího rozsahu. Správce daně vůči tomu neuvedl žádné konkrétní pochybnosti. Neoznačil žádné konkrétní úkony, které by potenciálně považoval za technické zhodnocení. Pouze obecně uvedl, že to na základě důkazů nemůže posoudit. Takto formulovaná pochybnost však nepostačuje.
57. Je pravdou, že samotné označení úkonu servisem ještě spor nerozhoduje. Rozhodující je faktický charakter zásahu. To plyne i z judikatury NSS. Současně však platí, že chce-li správce daně dovodit technické zhodnocení, musí konkretizovat, v čem mělo spočívat zlepšení parametrů nebo nová užitná hodnota majetku. Nestačí toliko uvést, že to bez detailní demontáže nelze poznat. Takový přístup činí důkaz o budoucí opravě prakticky nesplnitelným.
58. To se zřetelně ukazuje na příkladu servisního úkonu „výměna sady válců – kompletní“. Správce daně pouze uvedl, že nelze určit, zda jde o opravu nebo technické zhodnocení. Žalobkyně přiléhavě namítla, že *s tímto přístupem není způsobu, jak správce daně v reálném světě přesvědčit*. Jestliže totiž žalobkyně poptávala servisní opravu a autorizovaný servis úkon označil jako opravu, správce daně přesto setrval na obecné pochybnosti, že snad mohlo jít o zásah směřující ke zlepšení vlastností. Jinými slovy předpokládal, že výměna válců motoru vozidla technických služeb může bez dalšího znamenat vylepšení jeho vlastností, patrně v podobě montáže jiné sady, než původně zvolené výrobcem (a to bez objednávky či poptávky). Takový předpoklad je bez bližší konkretizace stěží udržitelný.

Nebyl žádný rozumný důvod předpokládat, že žalobkyně tvořila rezervy nikoli na opravu, ale fakticky na „*tuning*“ *vozidel a strojů technických služeb*.

59. Celkově se tak ukazuje, že *správce daně ve skutečnosti nezpochybňoval, že mělo jít o opravy*. Neztotožnil se spíše s tím, že bylo možné tyto opravy plánovat bez detailní znalosti stavu techniky po jednotlivých dílech. Nestačilo mu zhodnocení po jednotlivých strojích ze strany autorizovaného servisu a odborného pracovníka žalobkyně, ale požadoval prakticky zhodnocení jednotlivých opravovaných dílů. Takový požadavek však, jak již bylo uvedeno výše, přesahuje meze rozumně požadovatelného důkazního standardu (cit. rozsudek č. j. 2 Afs 335/2019-32).
60. I v této otázce platí, že není možné požadovat doložení přesného technického stavu každého dílu jen proto, aby bylo možno vůbec důvodně rozhodnout, že v budoucnu budou třeba opravy. V této souvislosti lze ostatně uvést, že i *případná technicky nepotřebná oprava je stále opravou*, nikoliv potenciálním technickým zhodnocením. Nepotřebná oprava je totiž nadbytečný úkon, který ovšem nevede ke změně technických parametrů nebo rozšíření použitelnosti majetku. Pokud by z něčeho vyplývalo, že žalobkyně plánovala *nepotřebné* opravy, bylo by tuto otázku řešit právě ve fázi důvodnosti tvorby rezerv, nikoliv v rovině neodůvodněné nejistoty o tom, zda náhodou nejde o technické zhodnocení.

D. Výše rezerv

61. K tomuto žalobním bodu žalobkyně namítla, že správce daně postavil dodatečný platební výměr rovněž na závěru, že neprokázala správnou výši rezerv.
62. Tato námitka je důvodná.
63. Mezi žalobkyní a orgány finanční správy bylo sporné i to, zda rezervy na opravy byly tvořeny na základě reálného základu. V této části orgány finanční správy nepřinesly skutečně samostatnou argumentaci, nýbrž vycházely ze stejných východisek jako při hodnocení důvodnosti rezerv a rozlišení opravy od technického zhodnocení. Jejich úvahy proto neobstojí z důvodů uvedených výše.
64. I zde se promítla pochybnost správce daně o tom, že nebyl dostatečně prokázán aktuální stav vozového parku v době rozhodnutí o tvorbě rezerv. Žalobkyně však správně poukazovala na to, že *pro tvorbu rezervy postačí kvalifikovaný odhad ceny opravy podle jejího rozsahu*, vycházející ze zhodnocení stavu jednotlivých strojů jako celků a z nacenění oprav autorizovanými servisy.
65. Významná je i okolnost, na niž žalobkyně odkazovala ve vztahu ke straně 124 zprávy o daňové kontrole. Správce daně tam jako dostačující pro správné určení tvorby výše rezervy zmiňoval rozpis prací fakturovaných na (výše zmíněnou) opravu Tatra T-815. Tato úvaha však ilustruje přehnané požadavky správce daně. Šlo totiž o fakturaci skutečně provedené práce obsahující velmi podrobný rozpis jednotlivých úkonů a dílů, tedy o zcela jinou situaci, než jaká nastává při tvorbě rezervy na budoucí opravu. V této fázi stěží lze očekávat, že cenové nabídky autorizovaných servisů či racionální plánování rezerv budou zachycovat budoucí opravu do podrobnosti počtu jednotlivých matic či jiného drobného spotřebního materiálu. Právě naopak, servisní plán je předepsán ve větších celcích, než jsou například jednotlivá těsnění. To cenová nabídka logicky reflektuje; pokud o tom měl správce daně pochybnosti, měl si nechat předložit právě servisní plány – stěží totiž může

požadovat podrobnější důkaz pro plánovou opravu, než je plán výrobce předepsaný pro autorizované servisy.

E. Souhrnné námitky proti porušování procesních pravidel

66. V tomto žalobním bodu žalobkyně namítla, že v řízení byly celkově porušovány principy a pravidla daňového řízení. Soud zde rozlišil dvě roviny:
67. Námitky proti vedení výslechů svědků k auditům techniky a jejímu stavu důvodné nejsou. Výslechy byly vedeny korektně. Správce daně si však zjevně neujasnili rozhodné okolnosti a míru požadovaného důkazu. Proto svědkům nepoložil doplňující otázky, neboť z jeho pohledu ani nemohli prokazovat přesný stav techniky v době rozhodnutí o tvorbě rezerv. V této části tedy soud procesní pochybení jako takové neshledal. Problém nebyl v postupu, ale již při výkladu a uplatnění hmotného práva.
68. Zbylé námitky soud posoudil v rámci hodnocení žalobních bodů A až D, kterým plně přisvědčil. Správní orgány si neujasnily, jaký důkazní standard lze u budoucí opravy rozumně požadovat, a své pochybnosti o možném technickém zhodnocení neformulovaly dostatečně konkrétně. V této části se procesní námitky žalobkyně prolínají s žalobními body, jimž soud přisvědčil. Soud proto neshledal důvod, proč vypořádání námitek neorganicky opakovat i v této části (sama žalobkyně v žalobě ostatně uvedla, že jde spíše o shrnutí jejích procesních výhrad).

Shrnutí

69. Ve vztahu k žalobnímu bodu A žalovaný nevypořádal podstatnou argumentaci žalobkyně k určení vstupní ceny majetku nabytého vkladem, nevyložil přesvědčivě, proč považoval za použitelnou právě reprodukční pořizovací cenu, nezhodnotil znalecký posudek v jeho úplnosti, nepřesvědčivě upřednostnil karty majetku a nevysvětlil rozpor mezi neuznáním rezerv a současným uznáním odpisů. Ve vztahu k žalobním bodům B a C daňové orgány kladly na žalobkyni nepřiměřený požadavek na míru jistoty při plánování budoucích oprav a nekonkretizovaly, v čem mělo spočívat technické zhodnocení. Ve vztahu k žalobnímu bodu D žalovaný nevypořádal samostatnou odvolací námitku týkající se určení výše rezerv.

V. Závěr

70. Za tohoto stavu soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.
71. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu. Bude proto povinen znovu posoudit odvolací námitky žalobkyně, vypořádat se se všemi rozhodnými tvrzeními a důkazními návrhy, zejména ve vztahu k určení vstupní ceny předmětného majetku, k významu skutečnosti, že původní vlastník daňové odpisování nezapočal, k rozporu mezi neuznáním rezerv a uznáním odpisů, dále k důvodnosti a výši rezerv a konečně k otázce, zda byly pochybnosti o technickém zhodnocení formulovány dostatečně konkrétně a přezkoumatelně.
72. Bude přitom vycházet z toho, že musí formulovat konkrétní pochybnosti (zejména k otázce možného technického zhodnocení), aby zpochybnil dosavadní rozumná a rozumně doložená tvrzení žalobkyně.

Náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

73. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení proti procesně neúspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 věty první s. ř. s.).
74. Náklady řízení vynaložené žalobkyní tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna za zastupování advokátem za 5 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, 4x podání ve věci samé) v roce 2023, náhrada hotových výdajů po 300 Kč za každý z úkonů právní služby a odpovídající daň z přidané hodnoty. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 23 570 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. dubna 2026

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu