



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ROKA, spol. s r. o.**, se sídlem Jižní 466/30, Semily, zastoupeného Mgr. Vladislavem Šintákem, advokátem se sídlem ulice 8. března 12, Liberec 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 29. 8. 2007, č. j. 59 Ca 63/2005 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 29. 8. 2007, č. j. 59 Ca 63/2005 - 61, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 7. 3. 2005, č. j. 14536/120/04, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Semilech (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 7. 2004, č. j. 30451/04/258920/4330, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 219 480 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Toto nesprávné posouzení právní otázky shledává v tom, jak bylo krajským soudem posouzeno, že správce daně zvýšil základ daně jednak o částku 345 084,80 Kč a jednak o částku 267 258 Kč.

K první z těchto částek stěžovatel uvádí, že se jednalo o opravnou položku ve výši 100% k pohledávkám za společností „Obchodní družstvo KLAS“, na jejíž majetek byl v roce 2002 vyhlášen usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 17. 5. 2002, č. j. 39 K 21/2002 - 35, konkurs. V tomto usnesení byla stanovena pro konkursní věřitele lhůta třiceti dnů k přihlášení jejich pohledávek. Stěžovatel, který upozorňuje na nutnost souběžného posuzování této lhůty s dvouměsíční lhůtou plynoucí od prvního přezkumného jednání stanovenou v § 22 odst. 2 tehdy účinného zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podal svou přihlášku doporučeným podáním dne 21. 6. 2002 a Krajský soud v Praze ji přijal dne 25. 6. 2002, poté byla zařazena do seznamu pohledávek správcem konkursní podstaty „Obchodního družstva KLAS“. Stěžovatel připomíná, že svou přihlášku podal v oné dvouměsíční lhůtě stanovené v ustanovení § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání, na něž odkázal Krajský soud v Praze v bodě IV. svého usnesení, takže je nutno mít tuto přihlášku pohledávky za včasnou. Opačný výklad přijatý žalovaným označuje stěžovatel za příliš tvrdý, neboť zákonodárce jistě neměl v úmyslu poškodit drobné a nahodilé věřitele, kteří mají ztíženou možnost se o prohlášení konkursu dozvědět, a znemožnit jim využít příslušných ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále též „zákon o rezervách“).

K částce 267 258 Kč pak stěžovatel připomíná, že se jednalo o náklady na opravu kotleny v objektu Bozkov provedenou v roce 2002. Při této opravě byl vyměněn nevyhovující kotel typu Vihorlat AKV 115 za dva kotle typu ATMOS KOMBI s celkovým výkonem 80 kW. Zároveň s touto výměnou byla provedena i celková oprava kotleny a oba kotle byly připojeny do stávajícího topného systému. Správce daně tuto výměnu posoudil jako modernizaci a náklady na ni vyloučil ze základu daně, což odůvodnil jednak tím, že při opravách kotleny došlo k rozšíření podesty v úrovni přízemí a ke změně umístění kotlů z původní prohlubně na tuto podestu, a jednak tím, že kotel Vihorlat AKV 115 o výkonu 115 kW bylo možno nahradit kotlem Verner G75 o výkonu 75 kW. Stěžovatel ovšem proti prvnímu z těchto důvodů namítá, že předmětná podesta byla vybudována ještě předtím, než objekt Bozkov zakoupil, původně sloužila k přikládání do starého kotle plněného shora, zatímco nyní byla použita na umístění nových kotlů, do nichž se přikládá zepředu; ostatně stejným způsobem by se muselo přikládat i do kotle VERNER G75. Proti druhému z těchto důvodů stěžovatel upozorňuje na fakt, že zde správce daně nevychází ze své vlastní odborné znalosti, ale toliko z vyjádření společnosti VERNER a. s., která je výrobcem kotle VERNER G75 a tímto stanoviskem, které není podloženo znalostí konkrétních podmínek a potřeb stěžovatele, si toliko hájí své obchodní zájmy. Z toho, jakým způsobem správce daně z tohoto vyjádření vycházel, má stěžovatel za zjevné, že pokud by nahradil dosavadní kotel kotlem VERNER G75, správce daně by náklady na pořízení tohoto kotle nepokládal za náklady na modernizaci, ale na opravu majetku. V tom spatřuje stěžovatel účelovost. K ostatním vynaloženým nákladům stěžovatel připomíná, že každá demontáž původního kotle a jeho nahrazení kotlem novým je spojeno s nezbytnou instalací, napojením na stávající rozvody a umístěním souladným s hledisky řádné a bezpečné obsluhy. Tato hlediska správce daně, žalovaný a krajský soud nijak nezohlednili. I z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, rozhodnutí žalovaného o odvolání i dodatečného platebního výměru a požaduje, aby mu byly k rukám jeho právního zástupce zaplacený náklady soudního řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že § 8 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů výslovně odkazoval na lhůtu stanovenou k přihlášení pohledávek do konkursu soudem, a tudíž je z daňového hlediska irelevantní, že zákon o konkursu a vyrovnání umožňoval uplatnit pohledávky i po uplynutí soudem stanovené lhůty. Co se druhé námitky týče, žalovaný pouze označil za správný názor krajského soudu, že se v daném případě jednalo o technické zhodnocení kotleny, protože došlo ke zlepšení využitelnosti nového zařízení,

tedy k technickému zhodnocení, neboť za opravu by bylo možno označit toliko uvedení věci do původního stavu. Z těchto důvodů navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 13. 4. 2004 byla u stěžovatele zahájena správce daně daňová kontrola k několika druhům daní za rok 2002, včetně daně z příjmů právnických osob za rok 2002. Ze zprávy o výsledku této daňové kontroly ze dne 2. 7. 2004, č. j. 19216/04/258930/8325, vyplynulo několik stěžovatelových pochybení, zejména to, že jako příslušenství k pořízenému traktoru Zetor účtoval i součásti, které mohl používat pouze s tímto traktorem, a proto mělo být součástí ocenění a evidence traktoru samotného, a nikoli příslušenstvím, a podle toho mělo být uplatněno i v odpisech. Chybně účtoval také o splátce půjčky od dlužníka J. F. a o části pojistného plnění z důvodu bouře. Dále mu pak správce daně vytkl, že do nákladů za prosinec 2002 zaúčtoval částku 431 356 Kč jako opravnou položku k pohledávkám za dlužníkem „Obchodním družstvem KLAS“ v konkursním řízení podle § 8 zákona o rezervách, přestože opravné položky nelze tvořit na pohledávky přihlášené po uplynutí lhůty stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání. V daném případě byl však konkurs prohlášen usnesením Krajského soudu v Praze dne 17. 5. 2002 a k přihlášení pohledávek byla stanovena lhůta 30 dnů. Stěžovatel ovšem pohledávku přihlásil až dne 21. 6. 2002, kdy odeslal přihlášení pohledávky Krajskému soudu v Praze, přestože lhůta k jejich přihlášení uplynula již 17. 6. 2002. Na opožděně přihlášené pohledávky se ovšem vztahuje § 8a zákona o rezervách a stěžovatel mohl uplatnit opravné položky toliko do výše 20% neuhrazené hodnoty pohledávky, tedy do výše 86 271,20 Kč, a nikoli 431 356 Kč. Konečně pak stěžovateli správce daně vytkl, že zaúčtoval odpis ceny dvou kotlů ATMO KOMBÍ a magnetického indukčního průtokoměru do položky nákladů jako opravy a udržování budovy, dále započítal částku 178 886 Kč za opravu rozvodů v kotelně a do položky ostatní služby započítal částku za vypracování projektu a technickou pomoc při opravě kotelny, to vše úhrnem v částce 296 696 Kč za opravu kotelny v provozovně Bozkov. Správce daně ovšem odmítl uznat tyto náklady jako opravy, neboť jimi se podle postupů účtování pouze odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Tato instalace dvou nových kotlů však musí být podle § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, chápána jako rekonstrukce, a tedy technické zhodnocení majetku. Náklady na ně pak nelze podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Po projednání zprávy o daňové kontrole dne 2. 7. 2004 správce daně tuto částku snížil o cenu indukčního průtokoměru, setrval však na tom, že v ostatních částech se jednalo o modernizaci, když u výrobce kotlů firmy VERNER a. s. správce daně zjistil, že v době provádění výměny kotle stěžovatelem tato firma vyráběla a prodávala kombinovaný zplynovací kotel typu VERNER G75, který svými parametry odpovídal původnímu měněnému kotli.

Na tomto základě vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr ze dne 7. 7. 2004, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň v částce 219 480 Kč.

Proti němu podal stěžovatel odvolání. Zde brojil jednak proti neuznání opravné položky k pohledávkám za společností „Obchodní družstvo KLAS“, a to připomínkou, že je nezbytné přihlížet při stanovení včasnosti přihlášení jeho pohledávky i k § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání a nejen ke třicetidenní lhůtě stanovené soudem, jednak proti označení nákladů na opravu kotelny a výměnu kotlů za náklady na modernizaci kotelny v objektu Bozkov. K odvolání přiložil vyjádření projektanta S. Z., revizního technika A. H. a firmy INRES, společnost s r. o., k povaze úprav prováděných v kotelně.

Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2005. V něm se žalovaný ztotožnil se správcem daně v tom, že podle § 8 zákona o rezervách nelze vytvořit opravné položky u pohledávek, které byly do konkursu přihlášeny po lhůtě určené v usnesení soudu. I on pak označil výměnu kotlů za technické zhodnocení, neboť jeden původní kotel byl nahrazen dvěma kotli nižšího výkonu, které byly jinak umístěny a instalovány ve variabilnějším provozním režimu se zlepšenými prvky zajištění a ochrany. Zdůraznil zejména novost rozvodů, osazení novou armaturou LADOMAT 21 zajišťující ochranu kotlů proti nízkoteplotním korozím a fakt, že nová instalace umožňuje provoz kotlů společně nebo samostatně podle požadavků na množství tepla. Vytkl také stěžovateli, že jednotlivé kotle a další součásti vedl v evidenci jako drobný hmotný majetek, přestože pořizovací cena po přičtení souvisejících částí přesáhla částku 40 000 Kč, kterou zákon o daních z příjmů stanovuje pro dlouhodobý hmotný majetek. Přitom o těchto částech nemohlo být účtováno samostatně, neboť se jednalo o součást nemovitosti ve smyslu § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, jak plyne i z pokynu D-190 Ministerstva financí, podle něž je nedílnou součástí stavebních děl i jejich technické vybavení včetně kotlů. Náklady na takovéto technické zhodnocení budovy tudíž nejsou daňově uznatelné.

Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž proti neuznání opravných položek k pohledávkám za společností „Obchodní družstvo KLAS“ a k neuznání nákladů na opravu kotelny coby daňově uznatelných výdajů brojil obdobným způsobem jako ve výše rekapitulované kasační stížnosti.

Tuto žalobu krajský soud zamítl rozsudkem, v němž ohledně částky opravných položek připomněl, že zákon o rezervách, na nějž odkazuje § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, výslovně poukazuje na lhůtu stanovenou soudem v jeho usnesení, nikoli na lhůtu stanovenou zákonem. Pokud tedy usnesení soudu ze dne 17. 5. 2002 o prohlášení konkursu stanovilo k přihlášení lhůtu třicetidenní a stěžovatelova přihláška byla podána až dne 21. 6. 2002, tedy po této lhůtě, byla podána opožděně; ostatně oprávnění subjektů, které podají přihlášku až po lhůtě stanovené soudem, jsou již značně zúžena oproti přihláškám podaným během této lhůty. Na tom nemůže nic změnit ani poukaz na § 22 zákona o konkursu a vyrovnání, který nelze použít pro účely daňového řízení. K hodnocení částky vynaložené na úpravu kotelny pak krajský soud odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného a uvedl, že pokud by byl starý kotel vyměněn za kotel nový, ovšem stejných či velmi podobných technických parametrů, pak by taková výměna mohla být z daňového hlediska opravou. V dané věci však stěžovatel nepředložil důkaz o opaku, kterým by bylo možno zvrátit skutkové a právní závěry žalovaného, přitom úvahy o faktické možnosti náhrady kotle starého kotlem novým stejných či obdobných technických parametrů označil krajský soud za právně bezvýznamné. Z provedeného dokazování bylo zjištěno, že oproti původnímu kotli došlo ke zlepšení využitelnosti nového zařízení zejména v tom, že je pro vytápění možno užít jediného z kotlů, či obou kotlů společně, neboť mohou pracovat samostatně. Právě tato variabilita zakládá v daném případě technické zhodnocení a zjevně se nemůže jednat o pouhou opravu ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů i ve smyslu obecného jazyka. Na tom nemohou nic změnit ani stanoviska S. Z. či A. H.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou položeny dvě právní otázky, jež se obě týkají daňové uznatelnosti určitých částek.

V prvním případě se jedná o uznatelnost částky opravné položky k pohledávce za „Obchodním družstvem KLAS“. Zde je stěžejním výklad § 8 odst. 1 zákona o rezervách,

podle jehož znění účinného v roce 2002 platilo: „(1) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví až do výše jmenovité hodnoty pohledávky nebo pořizovací ceny pohledávky nabytých postoupením přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly pohledávky přihlášeny. Na pohledávky přihlášené po uplynutí lhůty stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle tohoto ustanovení.“

Jak zdejší soud zjistil při srovnávání rozhodovací činnosti různých krajských soudů, otázka výkladu tohoto zákonného ustanovení je krajskými soudy řešena různě. Zatímco Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v rozsudku napadeném nyní posuzovanou kasační stížností posoudil tuto otázku stručnou úvahou v rozsahu jednoho odstavce, jímž označil opravnou položku podle tohoto ustanovení za neuznatelnou, například Krajský soud v Ostravě dospěl k opačnému závěru, a to ve svém nepublikovaném rozsudku ze dne 5. 9. 2007, sp. zn. 22 Ca 256/2005. V něm vyšel zejména z důvodové zprávy, zohlednil i poznámky pod čarou vázané na ustanovení § 8 zákona o rezervách coby nástroj nemající sice zákonnou závaznost, nicméně vypovídající o úmyslech zákonodárce a naznačující směr systematického výkladu zákona, a uvedl, že „účelem zákonné úpravy provedené v § 8 odst. 1 ZoR je odlišit poplatníky – věřitele, kteří jsou v konkursním řízení aktivní, tzn. svou pohledávku do konkursu řádně přihlásí tak, aby mohla být z výtěžku konkursu uspokojena, od poplatníků – věřitelů, kteří tak neučiní, a proto lze s jistotou uzavřít, že jejich pohledávka ani z části z výtěžku konkursu uspokojena nebude Záměrem zákonodárce nebylo od sebe odlišit poplatníky – věřitele, kteří účinně přihlášku do konkursního řízení podají na jedné straně ve lhůtě dle § 20 odst. 1 ZKV, na straně druhé v mezidobí od uplynutí této lhůty, avšak stále ve lhůtě dle § 22 odst. 2 ZKV. Naopak cílem zákonodárce bylo odlišit poplatníky, kteří svou pohledávku do konkursu podají účinně, od těch, kteří tak neučiní.

... Na uvedeném pak ničeho nemění ani to, že úprava provedená v § 20 ZKV je dále doplněna dalšími ustanoveními, mj. i § 22 ZKV. Pouhý (žalovaným přijatý) jazykový výklad nerespektující shora vyložený účel zákonné úpravy, bez přihlédnutí ke konkursněprávní úpravě (tzn. bez respektování provázanosti celého právního řádu ČR) by byl nejen formalistický, ale vedl by i k absurdnostem spočívajícím např. v tom, že opravnou položku dle § 8 odst. 1 ZoR by mohl vytvořit poplatník, který sice přihlášku pohledávky do konkursu podal ve lhůtě dle § 20 odst. 1 ZKV, avšak neúplně či s jinými vadami, aniž by ji k výživě doplnil, a proto k ní nebude přihlíženo (§ 20 odst. 3 ZKV), zatímco poplatník, k jehož pohledávce přihlíženo bude, byť podal přihlášku později (§ 22 odst. 2 ZKV), by možnost tvorby této opravné položky neměl.

Povinností konkursního soudu je přitom v usnesení o prohlášení konkursu stanovit nejen pořádkovou lhůtu k přihlášení pohledávek dle § 20 odst. 1 ZKV, ale též poučit věřitele o tom, že po uplynutí lhůty dle § 22 odst. 2 ZKV nebude k dalším přihláškám přihlíženo (srov. bod XXX. Stanoviska Nejvyššího soudu ČR ze dne 17. 6. 1998, sp. zn. Cjpjn 19/98). Uvedeným usnesením jsou tak stanoveny obě tyto lhůty.“

Právě k tomuto přístupu vycházejícímu nejen z textu zákona, ale také z jeho smyslu, se přiklání i soud zdejší, když taktéž shledává, že smyslem § 8 odst. 1 zákona o rezervách bylo odlišit z daňového hlediska konkursní věřitele, kteří své pohledávky uplatnili takovým způsobem, že je konkursní soud mohl v rámci konkursu platně zohlednit a případně uspokojit, od těch, kteří tak neučinili; a nikoli potrestat ty, kteří nedodrželi pořádkovou lhůtu stanovenou v usnesení konkursního soudu, bez ohledu na to, jaké toto jejich omeškání mělo vliv na jejich hmotná práva a tedy i na stav jejich majetku, o němž je účtováno a který je daňově zatížen.

Tento výklad, byť je založen především na hledání účelu zákona, přitom není v rozporu s jeho textem, neboť pokud je v § 8 odst. 1 zákona o rezervách zmiňována „lhůta stanovená

usnesením soudu o prohlášení konkursu“; umožňuje jazykový výklad chápat toto spojení jak zužujícím způsobem, tedy pouze jako lhůtu výslovně uvedenou v samotném usnesení soudu, tak způsobem rozšiřujícím, tedy zahrnujícím kromě této lhůty i lhůtu stanovenou zákonem jako lhůtu definitivní, po jejímž uplynutí již nebude k přihlášce pohledávky v konkursním řízení přihlíženo, jak plyne z opakovaně zmiňovaného § 22 v rozhodné době účinného zákona o konkursu a vyrovnání (pozn. soudu: s účinností od 1. 1. 2008 byl tento zákon zrušen zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, tedy insolvenčním zákonem): „(1) Jestliže je to možné, přezkoumá správce i přihlášky došlé po přihlašovací lhůtě; jinak pro ně soud nařídí zvláštní přezkumné jednání. Konkursní věřitelé pohledávek přezkoumávaných při zvláštním přezkumném jednání nemohou popřít pravost, výši nebo pořadí pohledávek přezkoumávaných při předchozích přezkumných jednáních. Ustanovení § 21 odst. 3 platí obdobně. (2) K pohledávkám, které jsou přihlášeny později než dva měsíce od prvního přezkumného jednání, se nepřiblíží. Takto přihlášené pohledávky nemají účinky podle § 20 odst. 8; o tom správce vyrozumí věřitele, který opožděnou přihlášku podal.“

V nyní posuzovaném případě odvodil krajský soud racionalitu jím použité hranice mezi konkursními věřiteli, kteří mohou a nemohou uplatnit opravné položky, tím, že rozsah oprávnění daných subjektů – tedy těch, kteří uplatnili své přihlášky po oné pořádkové lhůtě poskytnuté krajským soudem - je významně zúžen oproti řádně ve lhůtě uplatněným přihlášcům. Při pohledu na citované ustanovení § 22 zákona o konkursu a vyrovnání ovšem zdejší soud shledává, že toto zúžení spočívalo pouze v tom, že jim hrozilo, že nebudou vřazeni do řádného přezkumného jednání, nýbrž až do zvláštního přezkumného jednání. Jde tak o zúžení poměrně omezené, a navíc toliko potencionální, přičemž tato potencialita se ve stěžovatelově případě, jak uvádí, aniž by to žalovaný zpochybňoval, nenaplnila, když jeho přihláška do konkursu byla konkursním soudem přijata. Není přitom úkolem správce daně ani žalovaného, aby toto stěžovatelovo opoždění oproti soudcovské lhůtě, které bylo akceptováno konkursním soudem, náhle sankcionoval z hlediska daňového.

Tím méně pak k takovému přístupu může přikročit soud správní, který toto opoždění nutně vnímá i v souvislostech s obdobnými otázkami řešenými správní judikaturou. Obdobné vnímání soudcovských lhůt je tak opakovaně nastolováno ve vztahu k výzvám k odstranění vad soudních podání, kde setrvalá judikatura jednoznačně prikazuje zohlednit podání, jež má vady odstranit, byť i bylo podáno po lhůtě stanovené k tomuto odstranění soudem, nicméně před rozhodnutím soudu, jež by vycházelo z jejich neodstranění. Opačný přístup, svou povahou srovnatelný s přístupem nyní prosazovaným krajským soudem, tak za formalistický označil zdejší soud například ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2004, sp. zn. 2 Azs 117/2004 (publ. pod č. 648/2005 Sb. NSS): „Jestliže účastník řízení doplní své podání sice po lhůtě stanovené soudem k tomuto doplnění, avšak ještě předtím, než soud ve věci rozhodl, nejsou bez dalšího splněny podmínky pro odmítnutí návrhu podle § 37 odst. 5 s. ř. s.; v takových případech je třeba vždy zkontrolovat, zda pokračování v řízení brání pouhá skutečnost, že nedostatek nebyl odstraněn včas.“ Obdobným pohledem je potřeba nyní pohlížet i na nesplnění soudcovské lhůty pro podání přihlášek do řízení konkursního: pokud stěžovatel svou přihlášku podal po lhůtě stanovené konkursním soudem, vystavil se „nebezpečí“, že tato jeho pohledávka bude posouzena ve zvláštním přezkumném jednání, popřípadě, pokud by byla podána i po zákonem stanovené konečné lhůtě, že nebude přijata vůbec. Toto riziko se ovšem nezhmotnilo, jeho přihláška byla přijata, takže i z hlediska daňového je třeba na ni nahlížet jako na včasnou a sporé odůvodnění opačného závěru krajským soudem je třeba označit za nesprávné posouzení této právní otázky.

Tento přístup je ostatně souladný i s judikaturou Ústavního soudu, který proti přeceňování důsledků proměškání procesních lhůt na hmotná práva nositelů těchto práv - a není náhodou, že právě při výkladu ustanovení § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání - připomněl ve svém nálezu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 545/99

(Sb. nál. a usn. ÚS, svazek 17, č. 18, str. 127): „*Smyslem právního institutu lhůty obecně je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů Účelem lhůty obsažené v ustanovení § 22 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, je stanovit konečný termín pro uplatnění pohledávky konkursního věřitele v konkursním řízení, zabránit průtahům v konkursu a vytvořit tak soudu procesní možnost rychlého rozhodování. Opožděné podání přihlášky pohledávky, resp. její nepodání, nemá za následek zánik hmotného práva (pohledávky), nýbrž má pouze procesní důsledky vyloučení z konkursního řízení (resp. neúčasti v něm), a tím zmenšení pravděpodobnosti jejího uspokojení.*“

Druhou spornou otázkou nadnesenou v kasační stížnosti je způsob, jak měla být posouzena výměna kotle, zda jako rekonstrukce, či jako oprava, tedy zda se jednalo o technické zhodnocení, jehož uplatnitelnost jako daňově uznatelného výdaje je vyloučena ustanovením § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Technické zhodnocení je definováno v § 33 zákona o daních z příjmů takto: „(1) *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. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zh).*

(2) *Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.*

(3) *Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.*“

Krajský soud při hodnocení shledal, že se nejednalo o opravu, jelikož došlo k výměně jednoho kotle za kotle dva, čímž bylo rozšířeno technické využití kotelny, neboť oba kotle nyní mohou pracovat samostatně nebo společně, tedy variabilně. K tomu ovšem na jedné straně v odůvodnění tohoto závěru uvádí, že se lze se žalovaným ztotožnit v tom, že pokud by došlo k výměně dosavadního kotle za jiný kotel, pak by šlo patrně o opravu, na konci svého odůvodnění však naopak žalovanému vyčítá, že jím uváděný příklad týkající se možné náhrady jediným novým kotlem není relevantní. V tom lze spatřovat logický rozpor, neboť vůbec není zjevné, zda by výměna jednoho kotle za jiný kotel byla krajským soudem uznána za opravu či nikoli. Tato úvaha přitom není tak hypotetickou a irelevantní, jak krajský soud v závěru odůvodnění uvádí (a naopak v úvodu vyvrací), neboť je součástí otázky, zda stěžovatel měl jinou možnost, jak předmětný kotel opravit způsobem, který by byl opravou nejen fakticky, ale i daňově. Představa, že by jinou možnost neměl, je absurdní, neboť by to znamenalo, že jej české daňové právo nabádá jediné k tomu, aby řešil na kotelně pouze nejnutnější drobné a dílčí opravy, zatímco jakákoli komplexní výměna mu nebude uznána jako daňově uznatelný výdaj. Pokud naopak takovou možnost měl, jak se domnívá žalovaný – za situace kdy zjistit názor krajského soudu v této otázce je vzhledem k povaze odůvodnění jeho rozsudku krajně problematické a na samé hraně nesrozumitelnosti – je třeba naopak posoudit, zda opravdu výměna jednoho kotle za dva představuje takový rozdíl z hlediska změny „účelu nebo technických parametrů“, že první možnost daňově příznivé následky má mít, zatímco druhá nikoli. Pro toto posouzení přitom mohou být stanoviska S. Z. a A. H. značně relevantní. Pokud krajský soud trvá na jejich nepodstatnosti pro posouzení dané věci, znamená to, že se i v této věci staví proti judikatuře krajského soudu, tentokrát však svého vlastního, tedy Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, neboť ten ve svém rozsudku ze dne 13. 12. 2005, sp. zn. 59 Ca 136/2003 (publ. pod č. 817/2006 Sb. NSS), uvedl: „*Označí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy, pak se v případě pochybností správce daně, zda se jedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, důkazní břemeno přenáší dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na správce daně.*“ To ovšem v daném případě

znamená, že pokud výše zdejší soud vyšel z předpokladu, že obě stanoviska mohou být v dané věci relevantní, učinil tak právě proto, že mohou být označena za důkazy podporující stěžovatelovo tvrzení, že jím nárokováné výdaje byly skutečně výdaji na opravu hmotného majetku. I zde je přitom třeba poukázat na vnitřní rozpornost argumentace krajského soudu, který v úvodu této části odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatel nepředložil důkazy o tom, že se jednalo o opravu, následně však důkazy, které stěžovatel předložil, označil za irelevantní.

Nad takovým odůvodněním je třeba konstatovat, že krajský soud odpověděl na právní otázku způsobem, který je jednak zčásti vnitřně rozporný a jednak je v protikladu s předchozí judikaturou téhož krajského soudu (k závadnosti takových vnitřních rozporů v judikatuře na úrovni krajského soudu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 132/2006, publ. na www.nssoud.cz, či v případě nejednoty v rámci jediného senátu téhož krajského soudu kritiku vyjádřenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004, publ. pod č. 398/2004 Sb. NSS), který důkazní břemeno při posuzování nákladů na rekonstrukce a opravy konstruoval opačně než krajský soud v nyní posuzovaném případě.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť v ní byly ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) chybně zodpovězeny obě kasační stížností nastolené právní otázky, a proto jí vyhověl a věc vrátil krajskému soudu k novému řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude muset zejména znovu a souladně s výše nastíněným právním názorem zodpovědět otázku uznatelnosti opravných položek v případě pohledávky, která byla stěžovatelem přihlášena sice po soudcovské lhůtě uvedené v usnesení o prohlášení konkursu, ale stále ještě ve lhůtě dané zákonem a jako taková byla konkursním soudem také přijata. Dále pak bude muset vnitřně nerozporným způsobem posoudit, zda výměna kotle za dva kotle byla či nebyla technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, přičemž posoudí důkazní břemeno v této otázce souladně s dosavadní judikaturou vlastního soudu, nebo se s ní alespoň přesvědčivě vypořádá. Nad tento rámec vyjadřuje Nejvyšší správní soud naději, že krajský soud postaví najisto, kdo je oním „soudem podepsaným“, jak se uvádí v poučení v závěru rozsudku, konkrétně zda v dané věci rozhodoval senát tří soudců, jak plyne ze záhlaví rozsudku a také z dikce § 31 s. ř. s., nebo „Mgr. Karel Kostecký, samosoudce“, jak je uvedeno v podpisové doložce.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. června 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu