



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **CB Auto a. s.**, se sídlem Milady Horákové 1477, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Ondřejem Janouškem, advokátem se sídlem U Tří lvů 8, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 27. 2. 2012, čj. 677/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 4. 2013, čj. 10 Af 349/2012 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 8. 2011, čj. 386518/11/077910302670, Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2007 ve výši 350 640 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 70 128 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 8. 2011, čj. 386489/11/077910302670, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 306 810 Kč a uložil povinnost zaplatit penále ve výši 61 362 Kč. V obou případech žalobce neprokázal oprávněnost vytvořené rezervy na opravu hmotného majetku, kterou uplatnil jako daňově uznatelný náklad.

[2] Žalobce podal proti shora uvedeným platebním výměrům odvolání, které Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 2. 2012, čj. 677/12-1200 (dále též „napadené rozhodnutí“).

[3] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt je také povinen prokázat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se jedná o opravy. Žalobce však nepředložil v daňovém řízení takové podklady, ze kterých by bylo možné jednoznačně určit, že se jednalo o opravy.

[5] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že napadené platební výměry byly nicotné. Předmětné platební výměry obsahovaly všechny zákonné náležitosti. Správce daně rozhodoval podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nikoli podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Proto by bylo nadbytečné uvádět v záhlaví platebních výměrů též zákon o rezervách.

[6] Soud nesouhlasil ani s námitkou, že byl správce daně povinen před vydáním platebních výměrů zahájit doměřovací řízení. Daňová kontrola byla zahájena v roce 2010, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dne 1. 1. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Z přechodných ustanovení daňového řádu nevyplývá povinnost opětovně oznamovat daňovému subjektu zahájení doměřovacího řízení, jestliže byla daňová kontrola zahájena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

[7] Nebyla rovněž důvodná námitka, že správce daně neposkytl žalobci lhůtu k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Kontrolní zjištění bylo projednáno dne 31. 5. 2011. Správce daně poskytl žalobci k jeho žádosti lhůtu k vyjádření do 15. 6. 2011 a následně ji prodloužil do 30. 6. 2011. Správce daně následně zhodnotil i žalobcovu podání doručené 18. 7. 2011 a zpráva o daňové kontrole byla projednána až 19. 8. 2011. Žádost žalobce ze dne 19. 8. 2011 o další lhůtu k vyjádření nebyla oprávněná. Správce daně nemohl stanovit další lhůtu s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu, neboť následné vyjádření žalobce včetně jím předložených důkazů nemělo již vliv na závěr správce daně. Správce daně projednával s žalobcem zprávu o daňové kontrole více než 5 hodin. Žalobce tak nebyl zkrácen na právu vyjádřit se ke kontrolním zjištěním.

[8] Soud nepřisvědčil ani námitce, že v době zahájení tvorby rezervy existovalo závažné poškození budovy, že zatékalo do střechy v prostorách lakovny a karosářské dílny. Tato skutečnost s tvorbou rezervy nesouvisela, neboť se jednalo o opravu v důsledku nepředvídatelné a nahodilé události, na kterou nelze rezervu tvořit. Svědek P. V. neuvedl, kdy k zatékání došlo. Muselo se tak stát před rokem 2007, neboť žalobce v letech 2007 až 2008 neúčtoval o nákladech na opravu střechy.

[9] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou nesprávného hodnocení výpovědi Z. F., který uvedl, že opravoval koncem roku 2008 dlažbu v chodbě mezi dílnou a předváděcí místností autosalonu. Jednalo se o běžnou opravu, na kterou nelze tvořit rezervu.

[10] Oprávněnost tvorby rezervy nelze osvědčit ani výpovědí svědka O. K., který vypracoval položkový rozpočet plánovaných oprav. Soud přisvědčil závěru žalovaného, že cílem předloženého rozpočtu nebylo postihnout rozsah oprav, ale odůvodnit výši rezervy, která měla být vytvořena. Že žalobce neměl v úmyslu opravy provádět podle rozpočtu vytvořeného panem K., vyplývá i z jeho tvrzení, že měl prostředky na opravy k dispozici a hodlal je vynakládat efektivně vzhledem k zamýšleným investicím. Žalovaný také správně nepřihlédl k písemnému podání svědka K., které následovalo po jeho svědecké výpovědi. Toto podání se lišilo od jeho předchozí výpovědi, a proto se žalovanému i soudu jevílo jako účelové.

[11] Žalovaný rovněž správně vyhodnotil, že zápisy z valných hromad o záměru žalobce provést opravy v plánovaném rozsahu i jeho úvahy o dalších investicích neprokázaly tvrzení, že rezervy byly zrušeny v důsledku změny podnikatelského záměru.

[12] Jako důkaz nebylo možné osvědčit ani znalecký posudek vypracovaný Ing. A. H., CSc., podle kterého montáž výztužné sítě do šterkového tmelu nemá za následek změnu technických parametrů budovy, a nemůže proto být technickým zhodnocením. Posudek byl vypracován v roce 2011, nemohl proto zdokumentovat stav majetku v roce 2007, a tedy oprávněnost tvorby rezervy.

[13] Krajský soud ve shodě s žalovaným připomenul, že stavba byla kolaudována v roce 2005. Proto se velmi brzká oprava v řádu milionů korun jeví jako iracionální. Za těchto okolností měl správce daně oprávněnou pochybnost, zda účelem vytvořené rezervy nebylo získat nelegitimní daňové zvýhodnění, tím spíše, že v následujícím období žalobce k opravám nepřistoupil.

[14] Soud se neztotožnil ani s námitkou, že rezervu bylo třeba vytvořit kvůli obvyklému praskání omítek. Žalobce uvedl v podání ze dne 30. 6. 2010, že součástí nové investice bude i oprava, správce daně však prokázal, že se jednalo o stavební práce vyvolané výstavbou fotovoltaické elektrárny na střeše budovy. Správce daně při obhlídce nemovitosti nezjistil žádná závažná poškození, což potvrzuje fotodokumentace ve spise. Fotografie dodatečně předložené žalobcem postrádají bližší popis a datum pořízení. Jsou na nich zachycena i poškození, která žalobce správci daně neukázal při místním šetření. Fotografie byly navíc pořízeny v době daňové kontroly, nemohly proto osvědčit oprávněnost tvorby rezervy v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.

[15] Soud shrnul, že se žalovaný zabýval veškerými důkazy zajištěnými v rámci daňové kontroly a řádně zdůvodnil, k jakému závěru dospěl. Rezerva na opravy hmotného majetku jako uplatnitelný výdaj podle zákona o rezervách může být vytvořena k opravě majetku v důsledku opotřebení či poškození, nikoli k rozšiřování, přistavování, modernizaci či jinému technickému zhodnocování majetku. Musí být zřetelně odlišitelná od rezervy na technické zhodnocení majetku. Správný byl i závěr žalovaného, že jediným důvodem tvorby rezervy byla daňová optimalizace, neboť postup žalobce nebyl jinak opodstatněný ani logický.

III.

[16] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že neúplné uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, nepůsobí samo o sobě nicotnost rozhodnutí, ovšem v kombinaci s nezahájeným doměřovacím řízením již oba platební výměry trpí tak intenzivní vadou, která je činí právně i fakticky neuskutečnitelnými. Doměřovací řízení muselo být zahájeno ještě před vydáním dodatečného platebního výměru postupem podle § 91 odst. 1 daňového řádu. Důkazy nezbytné k doměření daně zpravidla nebývají k dispozici

na začátku daňové kontroly, ale spíše až na jejím konci. Zahájení daňové kontroly proto nelze považovat za zahájení doměřovacího řízení.

[17] Stěžovatel namítl, že krajský soud interpretoval § 88 odst. 3 daňového řádu striktně jazykově a nevzal v úvahu další způsoby interpretace právní normy. Stěžovatel nedostal možnost vyjádřit se k doplněnému zjištění správce daně ze dne 19. 8. 2011.

[18] Z rozsudku krajského soudu není rovněž patrné, proč se soud domnívá, že do střechy zatékalo v důsledku nepředvídatelné a nahodilé události. Krajský soud se rovněž nevypořádal s námitkou ohledně hodnocení výpovědi pana V. a pana F.

[19] Svědek K. vypověděl, že rozsah oprav byl z jeho odborného hlediska nezbytný. Bylo prokázáno, že se účastnil prohlídky nemovitosti a že nemovitost v té době vykazovala závady. Bylo prokázáno praskání omítek, které opravila společnost MANE na vlastní náklady. Zatékalo do střechy. Poškození dlažby potvrdili ve svých výpovědích jak pan K., tak pan F. Poškození je patrné rovněž z fotodokumentace pořízené správcem daně a doplněné stěžovatelem. Pokud jde o rozsah oprav, je potřeba vzít v úvahu, že se jedná o autosalon. Pro úspěšnost prodeje je první dojem zákazníka velmi důležitý a celkové prostředí musí navozovat dojem výjimečnosti a reprezentativnosti.

[20] Závěr krajského soudu, že záměr přístavby autosalonu KIA nebyl naplněn, nemá oporu ve spise. Stěžovatel navrhl množství důkazů, které tento záměr osvědčovaly. Krajský soud i správce daně odmítli osvědčit jako důkaz projektovou dokumentaci, smlouvu o dílo uzavřenou s Projekční a architektonickou kanceláří H. U., fotografie a plán přístavby autosalonu. Podstatné je, že přístavba byla realizována, ať už ji stěžovatel nazval jakkoliv. Je jisté, že tvrzení stěžovatele o realizaci přístavby nebylo účelové a změna jeho podnikatelského záměru měla na plánované opravy podstatný vliv.

[21] Stěžovatel dále označil za nesrozumitelný závěr krajského soudu, že znalecký posudek Ing. H. nemohl být osvědčen jako důkaz, neboť byl vypracován v roce 2011, a nemohl proto dokumentovat stav majetku v roce 2007. Důvodem předložení posudku však bylo poukázat na omyl správce daně, podle kterého aplikací výztužné mřížky do stěrkového tmelu došlo nikoliv k opravě, ale k technickému zhodnocení budovy. Ze znaleckého posudku naopak vyplynulo, že montáž výztužné sítě do stěrkového tmelu nemá za následek změnu technických parametrů budovy, a nemůže být proto technickým zhodnocením. Praskání omítek je vadou provedené práce, nikoli technickým parametrem. Budova by i po případné montáži výztužné sítě do stěrkového tmelu sloužila stále stejnému účelu, o rekonstrukci z tohoto důvodu proto nelze uvažovat.

[22] Stěžovatel je přesvědčen, že splnil veškeré zákonné podmínky pro tvorbu rezerv a předložil veškeré důkazní prostředky, které po něm bylo možné spravedlivě požadovat.

[23] Stěžovatel nesouhlasil ani s názorem krajského soudu, že ze strany stěžovatele došlo ke zneužití práva, protože jediným cílem tvorby rezervy byla daňová optimalizace. Stěžovatel měl vážný úmysl opravy realizovat, z důvodu následných investičních záměrů však musel opravy posunout, z finančních důvodů některé opravy spojit s budoucími investicemi, což mělo za následek rozpuštění rezerv do výnosů podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách. Stěžovatel se nijak neobohatil na úkor státního rozpočtu, protože sice tvorbou rezerv snížil základ daně v letech 2007 a 2008, o tu samou částku jej však opět zvýšil v roce 2010.

IV.

[24] Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Chybějící zmínka o zákonu o rezervách nezpůsobila nicotnost rozhodnutí, neboť správce daně rozhodoval podle zákona o daních z příjmů. Daňová kontrola byla zahájena podle zákona o správě daní a poplatků. Účinky zahájení této daňové kontroly jsou podle přechodných ustanovení daňového řádu zachovány (srov. § 264 daňového řádu). Nelze tedy vyžadovat samostatné zahájení doměřovacího řízení podle § 91 daňového řádu.

[25] Stěžovatel byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, na což reagoval návrhem na doplnění dokazování. Vzhledem k tomu, že ani doplněné důkazy nezměnily výsledek kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy navrhnout další doplnění.

[26] Pokud jde o námitky týkající se posouzení tvorby rezervy, stěžovatel neprokázal, že by v roce 2007 a 2008 existovalo poškození majetku, které by odůvodňovalo tvorbu rezervy. Takové poškození nebylo zjištěno ani v roce 2011. Není bez významu, že žalobce po dobu řízení tvrdil, že opravy jsou nutné z důvodu zachování výjimečnosti a reprezentativnosti, nakonec však k žádným opravám nepřistoupil a v roce 2010 rezervu zrušil.

V.

[27] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Předně je třeba poznamenat, že stěžovatel dovozuje nicotnost jako výsledek jistého součtu pochybení nižší intenzity, které by jednotlivě k nicotnosti nevedly. Takový přístup je od počátku nesprávný. Nicotnost je vlastností (charakteristikou) rozhodnutí, která buď dána je, nebo nikoliv a nelze k ní dospět jako k výsledku součtem jednotlivých pochybení. Daňový řád obsahuje v § 105 vymezení, jaká rozhodnutí je třeba považovat za nicotná. Žádný z tam uvedených případů však nenastal v této věci.

[30] To, že nebyl zákon o rezervách uveden ve výčtu předpisů, podle nichž správce daně rozhodoval, nelze považovat za pochybení správce daně. Zákon o rezervách stanoví, za jakých podmínek jsou určité typy rezerv daňově uznatelným nákladem. Neobsahuje však vlastní úpravu daně z příjmů. Je třeba poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný výklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout, zda bude proti výměru brojít odvoláním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 8 Afs 18/2005 – 78; všechny zde uvedené rozsudky lze dohledat na www.nssoud.cz). Uvedení všech předpisů, které ve svém souhrnu vedly ke stanovení daně z příjmů, by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se stal nepřehledným; ačkoli z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu však zcela nevhodný a naopak matoucí.

[31] Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Je jedním z možných důkazních prostředků (§ 88 odst. 6 daňového řádu; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2006, čj. 2 Afs 85/2005 – 117). Zpráva o kontrole představuje souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Skutková zjištění učiněná při daňové kontrole mohou, avšak nutně nemusí, tvořit podklad

pro další postup příslušných správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, čj. 5 Afs 59/2012 – 32).

[32] Nelze se však ztotožnit s názorem, že by byl správce daně povinen před doměřením daně z moci úřední stěžovateli formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení. Takovou povinnost správce daně nelze dovodit ani z § 264 daňového řádu, ani z § 143 odst. 3 ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Podle odst. 2 věty první téhož ustanovení platí, že právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Ustanovení § 264 daňového řádu má tedy v šetřeném případě pouze ten význam, že daňová kontrola zahájená dne 30. 11. 2010, která nebyla ukončena do 31. 12. 2010, se dokončí podle ustanovení daňového řádu, upravujících daňovou kontrolu, a že účinky jejího zahájení zůstávají zachovány i podle daňového řádu. Ustanovení § 264 daňového řádu proto nemá nic do činění s tím, zda bylo nutné stěžovateli po ukončení kontroly znovu oznamovat zahájení doměřovacího řízení.

[33] Rovněž z § 91 odst. 1 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu nevyplývá nezbytnost takového postupu. Doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě zprávy o daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). V okamžiku, kdy je kontrola ukončena, již není prostor pro uplatnění dalších námitek, které by v dané fázi řízení mohly mít vliv na výsledky kontrolního zjištění. Samostatné následné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva stěžovatele. Platná právní úprava s ním navíc v těchto případech nepočítá.

[34] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že krajský soud nesprávně interpretoval ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Ve druhé větě tohoto ustanovení je výslovně uvedeno, že pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Účelem této úpravy je vymezit časový rámec, ve kterém je daňový subjekt oprávněn navrhopat doplnění výsledků kontrolního zjištění. Ten nemůže být neomezený, neboť by tím bylo ohroženo včasné zjištění a stanovení daně. V šetřeném případě stěžovatel nenavrhl takové doplnění kontrolních zjištění, které by vedlo k jinému výsledku. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu, pokud daňovému subjektu neumožnil opakované doplnění kontrolních zjištění.

[35] Další stěžovatelovy námitky směřovaly proti skutkovým důvodům doměření daně. Již od daňové kontroly stěžovatel setrvává na vlastní verzi skutkových zjištění a omezuje se na nesouhlas s jejich odlišným hodnocením. V posuzované věci bylo sporné, zda stěžovatel prokázal, že rezerva, kterou vytvářel v letech 2007 a 2008, byla rezervou na opravu hmotného majetku podle zákona o rezervách, a tedy daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[36] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy tíží jej břemeno tvrzení; má také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu, k tomu také srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125 a náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, uveřejněný pod č. 130/1996 Sb.). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Z uvedené zásady existují ovšem výjimky, zejména ustanovení

§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně své pochybnosti prokázal, důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124), který byl opětovně povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví v intencích výhrad daňového orgánu.

[37] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, čj. 9 Afs 21/2011 – 116).

[38] 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. 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 nikoli na jeho technické zhodnocení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 – 59).

[39] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel vytvořil celkem 4 rezervy na opravu hmotného majetku – rezervu na opravu vnějších a vnitřních omítek, rezervu na opravu střechy, rezervu na opravu podlah, dlažby a obkladů a rezervu na opravu dveří a truhlářských výrobků. Oprávněnost jejich tvorby dokládal nejprve kartami rezerv a položkovým rozpočtem zpracovaným panem K. Správce daně v průběhu daňové kontroly získal pochybnosti o tom, že stěžovatel tvořil rezervy na opravu hmotného majetku oprávněně. Své pochybnosti stěžovateli podrobně zdůvodnil a vyzval jej, aby prokázal oprávněnost tvorby rezervy. Unesl tak své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno poté přešlo zpět na stěžovatele. Bylo tedy na něm, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 – 277). Žalovaný i krajský soud uzavřeli, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[40] Stěžovatel namítl, že z rozsudku krajského soudu není jasné, na základě čeho soud dospěl k závěru, že střecha byla poškozena v důsledku nepředvídatelné a nahodilé události. Nejvyšší správní soud podotýká, že i pokud by stěžovateli v těchto námitkách přisvědčil, nemělo by to na výsledek žádný vliv. Nelze odhlédnout od toho, že stěžovatel musel v řízení prokázat nejen nezbytnost tvorby rezervy, tj. existenci samotného poškození či opotřebení majetku, které vyžadovalo opravu, ale také nezbytnost rozsahu plánovaných oprav a skutečnost, že použitá technologie by neměla za následek technické zhodnocení střechy. Stěžovatel však pouze trval na tom, že do střechy zatékalo, aniž by podrobně upřesnil rozsah tohoto zatékání a zdůvodnil vhodnost použité technologie opravy. Za těchto okolností nelze dospět k závěru, že prokázal důvodnost tvorby rezervy na opravu střechy a její výše.

[41] Krajský soud rovněž neopomenul vyjádření pana K., že podle jeho odborného názoru byl rozsah oprav nezbytný. Hodnotil jej však s přihlédnutím k dalším důkazům. Pan K. vypověděl, že některé vady budovy, konkrétně zatékání do střechy, ani neviděl a vycházel pouze z tvrzení

objednatele. Výměnu dveří zahrnul do oprav na přání objednatele, aniž by zdůvodnil nezbytnost tohoto kroku. Výpověď pana K. je nadto velmi strohá a nekonkrétní. Pan K. pouze uvedl, že opravy považoval za nezbytné a že budova byla poškozena, nevyložil však žádné důvody, proč byly opravy nezbytné právě v tom rozsahu, který zahrnul do rozpočtu, a proč byly nezbytné zvolené technologie oprav. Jako jediný konkrétní důvod uvedl, že se přikláněl k výměně celé dlažby z důvodu sjednocení její barevnosti. Takový důvod je však nedostatečný a nepřesvědčivý. Stěžovatel byl povinen prokázat jak nezbytnost oprav, tak nezbytnost jejich rozsahu a použitých technologií. Neunesl důkazní břemeno pouze obecným tvrzením pana K., že budova byla poškozená a že vyžadovala opravy, aniž by konkrétně osvětlil rozsah poškození budovy a vhodnost použitých technologií.

[42] Pokud jde o praskání vnitřních omítek, které opravovala společnost MANE, Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že tato konkrétní závada nastala dle vyjádření stěžovatele v roce 2009, tj. 2 roky po zahájení tvorby rezervy. Zároveň se jednalo o škodu vzniklou v důsledku výstavby realizované společností MANE. Společnost MANE omítky opravila v rámci náhrady škody. Popraskáním omítek v roce 2009 nelze obhajovat tvorbu rezervy na opravu omítek v roce 2007. Praskání omítek před rokem 2009 zůstalo pouze v rovině tvrzení stěžovatele a nebylo v daňovém řízení prokázáno.

[43] Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s námitkou, že výpověď svědka Z. F. prokázala poškození dlažby v době zahájení tvorby rezervy. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil. Krajský soud nezpochybnil, že Z. F. dlažbu opravoval, a tedy že byla poškozená. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že se jednalo o běžnou opravu, na kterou nelze rezervu tvořit. Nejvyšší správní soud je názoru, že výměna poškozených dlaždic je sice drobnou opravou, ale nedochází k ní zpravidla každý rok. Hlavním znakem periodické opravy podle § 7 odst. 3 písm. c) zákona o rezervách, na kterou nelze rezervu tvořit, je přitom právě pravidelné každoroční opakování. Nejvyšší správní soud proto nesdílí přesvědčení žalovaného a krajského soudu, že výměna dlaždic musí být opravou, na kterou nelze tvořit rezervu. Vzhledem k dále uvedeným okolnostem však tento dílčí odlišný názor nemohl vést ke zrušení rozsudku krajského soudu.

[44] Stěžovatel totiž nemohl obhájit tvorbu rezervy na opravu podlah, dlažeb a obkladů v uvedeném rozsahu pouhým poukazem na to, že dlažba byla poškozená. Bylo třeba zdůvodnit také rozsah plánovaných oprav a použitý postup. Z výpovědi pana F. vyplývá, že poškozeno bylo cca 10 – 15 kusů dlaždic, které byly v roce 2008 vyměněny. Další dílčí poškození v rozsahu cca 6 kusů dlaždic viděl správce daně při obhlídce nemovitosti v březnu 2011. Za těchto okolností byly na místě pochybnosti, zda bylo nezbytné vyměňovat několik tisíc kusů obkladů a dlaždic, jak bylo uvedeno v rozpočtu, a zda jsou rezervy na tuto činnost opodstatněné.

[45] Stěžovatel rozporoval závěr krajského soudu, že záměr přístavby autosalonu KIA nemá oporu ve spise. Z pouhé změny názvu z autosalonu KIA na autosalon SEAT nelze dovodit, že záměr přístavby autosalonu nebyl naplněn. Krajský soud nevyloučil, že stěžovatel neuskutečnil žádnou přístavbu. Uvedl jenom, že předložené písemnosti nasvědčovaly plánu přístavby autosalonu SEAT, nikoli autosalonu KIA. Zároveň zdůraznil, že je zcela nepodstatné zabývat se reálností důvodu, pro který byla část rezervy zrušena, jestliže samotná tvorba rezervy nebyla oprávněná. S tímto závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatel nepředložil dostatečné důkazy o nezbytnosti oprav, jejich rozsahu a navržených technologiích. Za této situace je nadbytečné zabývat se tím, zda byla rezerva zrušena z legitimních důvodů, neboť tím nelze zhojit fakt, že stěžovatel neprokázal splnění zákonných podmínek k její tvorbě.

[46] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou nesprávné interpretace znaleckého posudku Ing. H. Stěžovatel předložil znalecký posudek na podporu tvrzení, že montáž výztužné sítě do stěrkového tmelu nemá za následek změnu technických parametrů budovy, a nemůže být proto technickým zhodnocením. S tímto závěrem se nelze ztotožnit, a to s poukazem přímo na závěry znaleckého posudku. Ing. H. na str. 9 posudku uvedla, že „*armovací mřížka není součástí klasického omítkového systému, a to u žádných výrobců vyjma zateplovacích systémů, kde eliminuje a přejímá napětí vyvolané objemovými změnami izolantu a stěrky a její malé tloušťky.*“ Za situace, kdy armovací mřížka nebyla původní součástí fasády, ale byla by do fasády přidána až později, nelze hovořit o tom, že by fasáda nedoznala změny svých technických parametrů. Fasáda s armovací mřížkou, na rozdíl od fasády bez armovací mřížky, do budoucna umožňuje podle vyjádření Ing. H. snadněji provést zateplení budovy. Fasáda tak získá novou vlastnost, kterou doposud neměla. Nepochybně by se tedy v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu jednalo o technické zhodnocení fasády (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 – 87).

[47] Tvrdil-li tedy stěžovatel, že vytvořená rezerva má charakter rezervy na opravu majetku, a že ji proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo na něm, aby takové tvrzení rovněž prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 58, či ze dne 26. 10. 2011, čj. 9 Afs 24/2011 - 107). Stěžovatel však mnohdy zůstal pouze v rovině obecných tvrzení o poškození budovy. Dostatečně nespécifikoval ani nedoložil rozsah poškození ani nepředložil takové důkazy, z nichž by bylo možné bezpečně dovodit, že rezerva byla tvořena na opravu budovy, nikoli na její technické zhodnocení, a že byla tvořena v odůvodněné výši.

[48] Nejvyšší správní soud se nemohl ztotožnit ani s námitkou stěžovatele, že měl vážný úmysl opravy realizovat. Jak už soud opakovaně uvedl výše v tomto odůvodnění, v šetřeném případě nebylo prokázáno, že rezerva byla skutečně tvořena na opravy majetku. Nebylo proto rozhodné, zda stěžovatel chtěl svůj záměr skutečně realizovat či nikoli. Z výročních zpráv stěžovatele v době tvorby rezervy navíc nijak nevyplývá jeho úmysl realizovat jakékoli opravy ve své provozovně. Ve výroční zprávě za rok 2007 stěžovatel nezmínil tvorbu rezerv na opravy. Naopak výslovně uvedl, že „*má již vybudované kvalitní technické zázemí pro provozování své činnosti, hlavním úkolem proto bude zlepšit využití tohoto zázemí a zaměřit se především na personální činnost ve firmě.*“ V roce 2008 k podnikatelským plánům na rok 2009, kdy měla být rezerva původně použita, uvedl, že „*hlavním úkolem bude snažit se o zkvalitnění, případně rozšíření poskytovaných služeb, prezentaci firmy na společenských akcích a zvýšit podporu marketingu.*“ Ani v roce 2008 tedy stěžovatel ve výroční zprávě nezmínil potřebu oprav provozovny v řádech milionů korun, ač se nepochybně muselo jednat o významný krok. V obou citovaných výročních zprávách stěžovatel rovněž výslovně uvedl, že pro následující rok neuvažuje o žádných významnějších investicích.

[49] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že nebylo třeba aplikovat zásadu zákazu zneužití práva. Nejvyšší správní soud definoval zneužití práva jako situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 – 46).

[50] Institut zákazu zneužití subjektivních práv slouží jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zneužití práva nelze ztotožňovat s „pouhým“ nesplněním podmínek vyžadovaných právní normou. Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Protiprávnost takového jednání tedy spočívá v rozporu s materiální podstatou určité právní úpravy, nikoli v konkrétním porušení textu zákona.

Taková situace v tomto případě nenastala. Protiprávnost stěžovatelova chování nespočívala v porušení podstaty zákona za současného dodržení formálních podmínek pro tvorbu rezerv, ale v nedodržení všech zákonných podmínek pro daňovou uznatelnost rezervy na opravu hmotného majetku.

[51] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[52] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 18. dubna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu