



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **VN 17 a.s.**, se sídlem náměstí Svobody 91/20, Brno, zastoupeného JUDr. Alešem Ondrušem, advokátem, se sídlem Těsnohlídkova 943/9, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 2329/11-1200-702271, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2013, č. j. 29 Af 127/2011 - 32,

takto:

- I.** Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta JUDr. Aleše Ondruše.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, č. j. 29 Af 127/2011 - 32, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 2329/11-1200-702271, a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství změnilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 7. 2010, č. j. 203948/10/288911702081, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň za zdaňovací období roku 2007 změnilo na částku 4 937 280 Kč a penále na částku 987 456 Kč.

[2] Podle finančního ředitelství žalobce již v roce 2007 neměl důvod tvořit rezervu na opravy budovy Václavské náměstí 17, Praha 1, neboť jemu vydané pravomocné stavební povolení neumožňovalo provést opravy této nemovitosti způsobem, jak byly vyčísleny v rozpočtu. Práce podle stavebního povolení mají charakter technického zhodnocení (rekonstrukce) a není na ně možné tvořit rezervu oprav ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 593/1992 Sb.,

o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o rezervách“). Provedením stavebních prací dojde k zásadní změně technických parametrů a vybavení předmětné nemovitosti. Podle stavebních předpisů lze přitom stavby, jejich změny a udržovací práce na nich provádět jen podle stavebního povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu. Ve vazbě na vydané pravomocné stavební povolení, které nabylo právní moci dne 26. 11. 2007, měl proto žalobce v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách rozpustit vytvořenou rezervu na opravy ve prospěch nákladů nejpozději k 31. 12. 2007.

[3] V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že žalobce dostatečně prokázal, že projekt oprav předmětné nemovitosti ob stojí vedle projektu její rekonstrukce podléhající stavebnímu povolení, což plyne i z porovnání obou projektů provedeného finančním ředitelstvím. Krajský soud se proto neztotožnil s názorem ohledně účinků pravomocného stavebního povolení ze dne 12. 11. 2007. Vydání stavebního povolení či nabytí jeho právní moci může být objektivní okolností představující pominutí důvodu pro tvorbu rezervy oprav hmotného majetku, pokud je z něj však pominutí těchto důvodů jednoznačně patrné. Závěr o trvání či pominutí důvodu pro tvorbu rezerv však může záviset na jednotlivých skutečnostech a jejich souhrnu a může se tak lišit i v poměrně obdobných případech. Obecně je však stavební povolení pouze aktem legalizujícím budoucí stavební činnost stavebníka a neznámá, že stavebník musí stavbu realizovat, ale pouze to, že při její případné realizaci se musí řídit podmínkami stanovenými ve stavebním povolení. Vydané stavební povolení zároveň neznámá, že by na stavbě současně nemohly být prováděny práce podléhající pouze ohlášení stavebnímu úřadu nebo práce, které nepodléhají ani povolení ani ohlášení. Nelze tedy dospět k závěru, že vydáním předmětného stavebního povolení automaticky pominul důvod tvorby předmětné rezervy na opravu. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí, hodnotit postup žalobce s několikaletým odstupem a se znalostí reálného výsledku jeho stavební činnosti, pominulo skutečnosti, jimiž žalobce prokazoval, že ještě cca do poloviny roku 2008 nebylo jasné, zda žalobce bude předmětnou nemovitost skutečně rekonstruovat, či pouze opravovat. Řešení žádné ze žalobcem uváděných relevantních okolností nebylo v plné dispozici žalobce. V případě zachování práv nájemníka Petra Cibulky byl žalobce vázán jak rozhodnutími soudů, tak (ve vztahu k rekonstrukci) podmínkami stavebního povolení. K vyřešení situace došlo až uzavřením „*Dohody o ukončení nájmu bytu a o náhradě za útrapy*“ ze dne 20. 5. 2008. V roce 2008 též opakovaně docházelo k obsazení nemovitosti třetími osobami, což prokazuje např. Úřední záznam Policie České republiky ze dne 4. 3. 2008. V témže roce byl žalobce také vázán předběžnými opatřeními Obvodního soudu pro Prahu 1. Na základě těchto opatření nemohl žalobce práce dle stavebního povolení provést a nebylo též jasné, zda a kdy to bude možné. Indicií svědčící možnosti provedení oprav přitom byla i skutečnost, že částkou na jejich provedení žalobce fakticky disponoval (na rozdíl od řádově vyšší částky na rekonstrukci). Na základě tvrzení žalobce podložených předloženými důkazy tak krajský soud dospěl k závěru, že důvod pro tvorbu rezerv pominul až v roce 2008 po odpadnutí všech právních překážek bránících provádění prací na rekonstrukci dle stavebního povolení. Ostatně v tomtéž roce žalobce práce na rekonstrukci skutečně zahájil. V souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách měl tedy žalobce rezervu na opravy předmětné budovy zrušit ve zdaňovacím období roku 2008, což také učinil. Proto krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství jako nezákonné zrušil.

II. Kasační stížnost stěžovatele a vyjádření žalobce k ní

[4] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, které vstoupilo do procesní pozice žalovaného (dále jen „stěžovatel“). V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uplatnil důvody

podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že okamžik, kdy pominou důvody pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku, je v případě probíhajícího stavebního řízení nutno vztahovat k ukončení tohoto řízení. Vydáním stavebního povolení je totiž stavebním úřadem závazným způsobem deklarováno, jaké konkrétní zásahy do majetku – jaké stavební úpravy budou prováděny. Stavební povolení, z něhož vyplývá, že předmětná nemovitost má být podrobena celkové rekonstrukci, bylo vydáno dne 12. 11. 2007, dne 26. 11. 2007 pak nabylo toto stavební povolení právní moci. Důvody, pro které byla vytvořena rezerva na opravy, tak podle stěžovatele pominuly již v roce 2007. Není-li splněna podmínka odůvodnění rezervy, nemůže být taková rezerva tvořena a musí být zrušena již v období, kdy tyto důvody pominuly. Již v roce 2007 bylo zřejmé, že žalobce zamýšlí provést takové zásahy (stavební úpravy) do majetku, které nebudou mít charakter pouhých oprav, ale charakter technického zhodnocení – rekonstrukce. Podle stěžovatele skutečnost, že bylo vydáno stavební povolení, sice neznamená, že stavebník musí stavbu realizovat, ale pokud je tento správní akt vydán, musel stěžovatel (a také správce daně) vycházet z presumpce závaznosti tohoto rozhodnutí v tom smyslu, že při případné realizaci stavby se stavebník musí řídit podmínkami stanovenými ve stavebním povolení. Nebylo podstatné, zda žalobce jako stavebník možnost stavět využije, či ne. Podstatné je to, že zpracováním projektu a dovršením povoloovacího stavebního řízení dal žalobce navenek najevo, že nemá v úmyslu realizovat ty opravy, na něž rezervu tvořil, ale hodlá provádět stavební úpravy charakteru technického zhodnocení. Bez významu v této souvislosti není ani to, že rezerva je v podstatě fiktivní výdaj. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti vytvořené rezervy nese daňový subjekt a je vztaženo právě k těm nákladům, na něž je vytvořen rozpočet. Pravomocné stavební povolení již neumožňovalo žalobci provést opravy majetku tím způsobem, jak byly vyčísleny v rozpočtu. To znamená, že i kdyby snad žalobce z hlediska stavebních předpisů mohl provést nějaké drobnější opravy budovy, nelze mít za prokázané, že měl v úmyslu nadále provést ty rozpočtové opravy a v tom rozsahu, na něž tvořil rezervu a také v tom roce, který v plánu tvorby rezervy předpokládal. Vzhledem k tomu má stěžovatel za to, že v daném případě tak je pravomocné stavební povolení příčinou pominutí důvodu tvorby rezervy na opravy.

[5] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že vzhledem ke špatnému stavebně technickému stavu předmětné nemovitosti a ultimativním požadavkům ze strany nájemníků se rozhodl připravit její opravy. Cena těchto oprav byla na základě předložených nabídek odhadnuta na částku 20 572 000 Kč. Termín zahájení oprav stanovil žalobce předběžně na rok 2008 a zároveň rozhodl o vytvoření rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 5 143 000 Kč ročně. Při stanovení výše rezervy vycházel z nabídky ceny oprav, která byla v předchozím daňovém řízení správci daně řádně doložena. V roce 2006 o žádné budoucí realizaci rekonstrukčních prací a jejich charakteru nerozhodl. Zadání projektové přípravy technického zhodnocení bylo pouze jednou z připravovaných variant budoucích prací a v žádném případě nenahrazovalo konečné rozhodnutí, neboť toto bylo závislé na celé řadě objektivních skutečností. Potřeba provedení oprav existovala nezávisle na záměru provést vedle těchto oprav i rozsáhlou rekonstrukci. Stěžovatel odmítá vzít v úvahu závažné právní skutečnosti, které bránily žalobci rekonstrukci realizovat, přičemž ovšem i nadále trvala nutnost provedení oprav, na které byla vytvořena příslušná rezerva. Vedle nezbytných oprav začal žalobce souběžně připravovat variantu rozsáhlejší rekonstrukce pro případ, že bude odstraněn tehdejší „patový“ stav, aniž by tím ovšem jakkoli vyloučil nutnost provedení plánovaných oprav. Stěžovatel tak dává žalobci za vinu, že z opatrnosti zahájil stavební řízení ohledně rozsáhlejší rekonstrukce. Pro realizaci plánovaných oprav však nebylo žádného stavebního povolení vůbec potřeba a variantně připravovaná rekonstrukce nijak nevyklučuje možnost řádného provedení

oprav v tom rozsahu, na který byly rezervy vytvořeny. Celkové náklady na rekonstrukci objektu dosáhly částky téměř 570 milionů Kč. Pokud by se toto finanční krytí nepodařilo zajistit, nemohla by být rekonstrukce zahájena, i když bylo vydáno pravomocné stavební povolení. Od samého počátku však správce daně „podsouvá“ daňovému subjektu ničím nepodložený záměr, že tento od vydání stavebního povolení již žádné opravy provádět nechtěl. Přitom minimálně až do 19. 5. 2008 nebylo fakticky možné zahájit rekonstrukci, protože byla zakázána jakákoli dispozice s těmito nemovitostmi rozhodnutím úkony Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu a následně i vydaným předběžným opatřením soudu. Stěžovatel pominul speciální ustanovení § 7 odst. 6 zákona o rezervách, podle kterého se rezerva rozpustí v případě, že nebude zahájena oprava nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy.

[7] Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[9] Ze spisu vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly zjistil správce daně, že žalobce zaúčtoval tvorbu rezervy na opravy, takže ho výzvou k dokazování ze dne 8. 2. 2010, č. j. 37676/10/288932700724, vyzval k doložení účetního dokladu o zaúčtování tvorby této rezervy a prokázání její výše a způsobu tvorby. Žalobce předložil cenovou nabídku oprav ze dne 15. 10. 2004 zpracovanou společností HLF - Turbo spol. s r. o. s nabídkovou cenou 20 572 000 Kč a začátkem prací stanoveným na rok 2008. Dle nabídky měly být na předmětné nemovitosti provedeny následující činnosti, které byly jednotlivě oceněny: oprava vodovodního potrubí, oprava kanalizačního potrubí, oprava elektrického vedení, opravy oken - vnější stěna, opravy oken - vnitřní stěna, opravy topného systému, světlíky, byt pana Cibulky, hromosvod a střecha. Podle žalobce se tyto opravy jeví jako nezbytné vzhledem k celkově zanedbanému stavu objektu a havarijnímu stavu řady stavebních prvků. Dne 8. 12. 2006 podal žalobce žádost o vydání stavebního povolení na stavbu „*stavební úpravy domu na obchody, administrativu a bytové jednotky Praha 1, Nové Město č.p. 834, Václavské nám. 17*“. Stavebním povolením vydaným dne 12. 11. 2007 pod č. j. Výst. 116489/2006-Hs-2/834 povolil stavební úřad žalobci stavební práce, které spočívaly v zásadní změně technických parametrů a vybavení předmětné nemovitosti. Stávající objekt se dvěma hloubkově situovanými křídly podél dvou čtvercových dvorů měl být postupně demolován a následně nahrazen železobetonovou skeletovou konstrukcí v plném rozsahu zastavující celou plochu pozemku, mezi prvním a čtvrtým podzemním patrem byly navrženy eskalátory, vedle eskalátorů od úrovně stropu nad druhým nadzemním patrem až po strop nad čtvrtým nadzemním patrem byl navržen atriový prostor atd.

[10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravuje řadu případů, kdy lze pro účely zjištění základu daně z příjmů uplatnit částky vynakládané v souvislosti s hmotným majetkem jako daňové výdaje (náklady) a stanoví také podmínky jejich uplatnění. Podle § 24 odst. 2 písm. i) tohoto zákona mezi ně náleží i rezervy, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon o rezervách, který v § 7 obsahuje úpravu vytváření rezervy na opravu hmotného majetku.

[11] Zákon o rezervách stanovuje podmínky, za nichž je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku a kdy je povinnost vytvořené rezervy zrušit ve prospěch výnosů (příjmů). Podle § 3 tohoto zákona musí být způsob tvorby rezerv a opravných položek za zdaňovací období a jejich výše prokazatelné. Podle § 7 odst. 2 tohoto zákona se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Rezerva na opravy hmotného majetku tak musí být vždy zřetelně odlišitelná od případně vytvářené rezervy na zhodnocení příslušného majetku. Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání.

[12] Podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách se rezervy zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Podle § 7 odst. 5 téhož zákona, nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

[13] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce byl oprávněn jako vlastník předmětné nemovitosti vytvářet rezervy na opravy hmotného majetku. Jako bezproblémový se jeví rovněž postup žalobce, kterým plán oprav a tvorbu rezerv schválil. Nepochybné dále je, že výše uvedené stavební práce vymezené ve stavebním povolení mají charakter technického zhodnocení (rekonstrukce), na které není možno ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o rezervách tvořit rezervu na opravy ve smyslu § 7 odst. 1 téhož zákona. Klíčovou právní otázkou proto je, zda je vydání takového stavebního povolení skutečností, na jejímž základě lze dovozovat, že pominuly důvody, pro které byly vytvořeny rezervy na opravu předmětné nemovitosti.

[14] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že žalobce je podnikatelským subjektem a lze předpokládat, že jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „(j)estliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná (...) o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu“. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pak daňový subjekt nese důkazní břemeno, že uplatněné výdaje skutečně vynaložil na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, tedy příjmů z takové činnosti, jež má svůj ekonomický nebo jiný samostatný účel, a že tak v kontextu posuzované věci učinil v souladu se zákonem o rezervách.

[15] S ohledem na výše uvedené i pro vytváření rezerv na opravu hmotného majetku platí, že se jedná o výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9 Afs 62/2008 - 59, uvedl, že „(d)ůvody pro tvorbu rezerv

jsou jednoznačně 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“.

[16] Zákonná úprava vytváření rezerv na opravy hmotného majetku tudíž musí být vykládána dostatečně flexibilně, aby umožnila zohlednit variabilitu podnikatelského prostředí a konkrétní skutkové okolnosti posuzovaných případů. Například v rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 44/2008 - 77, zdejší soud uvedl, že „(v) realitě běžného života je totiž možné, že se následně po zahájení tvorby rezervy změni v důsledku nepředpokládaných okolností původně zamýšlený termín zahájení opravy.“ V rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že § 7 odst. 4 zákona o rezervách nikterak nevyklučuje souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího období. V rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 33/2011 - 70, dospěl zdejší soud k závěru, že „(o)tázka, zda stěžovatel nadobro upustil od plánovaných oprav tiskařských strojů v roce 2004, či zda odsunul plánované opravy do následujícího zdaňovacího období, je však pro posouzení zákonnosti dodatečného platebního výměru podstatná, neboť mění u stěžovatele zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost rezervy zrušit.“

[17] Hodnocení ekonomického smyslu vytváření rezerv na opravu hmotného majetku hraje zásadní roli při posuzování opodstatněnosti těchto rezerv. Za nezákonné lze označit takové rezervy, jejichž jediným účelem je získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Tak tomu bude zejména v situaci, kdy nejsou opravy, na které je rezerva vytvářena, od počátku uskutečnitelné. V tomto směru lze odkázat například na rozsudek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009 - 59, ve kterém zdejší soud posuzoval opodstatněnost zamýšlených oprav zemědělských staveb, které se nacházely na pozemku určeném podle územního plánu pro výstavbu rodinných domů. Budovy, které na těchto pozemcích stály, byly doporučeny na dožití. Vzhledem ke stavebně technickému stavu budov rozsah plánovaných stavebních prací vyžadoval stavební povolení. Stavební úřad by žádosti o stavební povolení pro rozpor mezi účelovým určením staveb a funkčním využitím plochy nemohl vyhovět. Proto shledal zdejší soud tvrzení daňového subjektu o záměru opravy budov jako zjevně účelové a zcela v rozporu s platným územním plánem obce. K obecnému závěru v tomto směru dospěl zdejší soud v již citovaném rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 44/2008 - 77, když přisvědčil krajskému soudu, že „za pomínutí důvodů, pro které byla rezerva tvořena, bude třeba považovat stav, kdy původní záměr poplatníka provést opravu hmotného majetku buď ze subjektivních příčin (např. prodej hmotného majetku, rozhodnutí provést místo opravy zchátralé stavby její odstranění) nebo objektivních příčin (např. zánik hmotného majetku v důsledku požáru) už zde není.“

[18] Oproti tomu v případě, že není uskutečnění plánovaných oprav jisté, ale stále se jedná o jednu z možných variant budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu, nelze vytváření rezerv na tyto opravy považovat za nelegitimní ekonomický zájem. Součástí podnikatelské reality je totiž bezesporu zvažování více variant nakládání s hmotným majetkem - provádění jeho oprav i jeho technické zhodnocení. V rozsudku ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009 - 40, Nejvyšší správní soud uvedl, že „je třeba vzít v úvahu, že se v určitém zdaňovacím období mohou na jednom hmotném nemovitém majetku provádět jak opravy, tak i technické zhodnocení. Může tomu tak být například tehdy, kdy se na stavbě provádějí úpravy, které mají za následek změnu užívání, zároveň se na jiné části stavby, které se změna užívání netýká, provádí různé opravy. Rezervu na opravy je třeba vytvořit pro jednotlivé kusy hmotného majetku, který má být opravován, samostatně, a proto je potřebné správně posoudit charakter a účel každé zamýšlené práce, neboť její výše se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru opravy.“ A také: „Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto

podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. Kasační soud si je vědom, že hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká, nicméně v této chvíli má na mysli nikoli daňové ošetření prováděných prací, ale spíše konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterých by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena.“

[19] Zákonná úprava tak nevylučuje provádění oprav hmotného majetku i jeho současně prováděnou rekonstrukci, vyžaduje ovšem konkrétní vymezení prováděných prací, na které je rezerva vytvářena, aby bylo možné tyto fáze z daňového pohledu rozlišit. Tomu odpovídá i znění důvodové zprávy k zákonu č. 211/1997 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 1998 změněn zákon o rezervách. Smyslem právní úpravy nebylo přinucení daňových subjektů k volbě jediné varianty zacházení s majetkem, ale zamezení spekulativního odkládání daňové povinnosti: „zákon stanoví podstatně přísnější podmínky pro tvorbu rezervy na opravu majetku poplatníků, zejména se jednoznačně vymezuje doba tvorby rezervy a podmínky, kdy musí dojít k čerpání prostředků, a v případě jejich nevyužití se vymezuje okamžik rozpuštění rezervy.“ A dále: „Poplatníci budou nadále nuceni důsledně rozlišovat jednotlivé opravy podle jejich charakteru, tyto finančně odděleně specifikovat, čímž se zamezí tvorbě jedné rezervy na opravy různého charakteru prováděné v dlouhých časových úsecích.“

[20] V posuzované věci žalobce zvažoval vedle provedení oprav předmětné nemovitosti, na které vytvořil rezervu, i rozsáhlou a finančně náročnou rekonstrukci této nemovitosti, která provedení přinejmenším velké části zamýšlených oprav vylučovala. V tomto směru se zdejší soud neshoduje s posouzením krajského soudu, že projekty oprav a rekonstrukce vedle sebe ob stojí, neboť povolená rekonstrukce odpovídá fakticky nahrazení předmětné nemovitosti. Na posouzení právních otázek však tento závěr nemá vliv, jak bude patrné níže. Správce daně rozsah a ocenění nutných oprav nezpochybnil, proto je možné je považovat za opodstatněné. Jednání žalobce se i ve zbytku jeví jako ekonomicky racionální, neboť životnost každé nemovitosti je omezená a lze ji jen těžko donekonečna prodlužovat drobnými dílčími opravami. S rozsáhlou rekonstrukcí jsou však již před jejím zahájením spojena dvě mimořádná podnikatelská rizika - nutnost obstarat dostatek finančních prostředků i zajištění potřebných veřejnoprávních povolení k jejímu uskutečnění. Pokud k rekonstrukci nedojde, nic se zpravidla nemění na původní potřebě provést alespoň základní opravy nemovitosti.

[21] Soukromoprávní spory ohledně vystěhování nájemce nebo vlastnictví a využívání předmětné nemovitosti, zvláště jsou-li důkazně podpořeny rozhodnutími soudů či správních orgánů, představují další skutečnosti, které podporují závěr, že účelem vytvoření rezervy oprav dané nemovitosti nebylo pouze získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Jejich existence totiž oslabovala možnost provedení rozsáhlé rekonstrukce nemovitosti. Provedení oprav tak představovalo variantu budoucího vývoje, která nadále připadala v úvahu, přestože zájmem žalobce bylo také provedení rekonstrukce, o čemž svědčí podání žádosti o vydání stavebního povolení za tímto účelem. Závěry finančního ředitelství, že s nájemníkem nakonec žalobce cestu k dohodě našel a že soudní spory o vlastnictví nemovitosti a pokusy o zcizení budovy nemají žádný daňově relevantní vliv na posouzení oprávněnosti tvorby rezervy na opravy, neboť rezervu na opravy hmotného majetku mohou vytvářet poplatníci, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo, považuje zdejší soud za zjednodušující. Samotné finanční ředitelství ve svém rozhodnutí uvádí, že žalobci vydané stavební povolení předpokládalo, že stavební úpravy budou realizovány až po vyřešení právem hájených zájmů nájemců dotčených prostor. Tato skutečnost potvrzuje důvodnost obav žalobce, že k rekonstrukci předmětné nemovitosti nemusí dojít, a to ani na základě stavebního povolení. Tvrzení žalobce podložená předloženými důkazy prokazují, že k odpadnutí všech právních překážek bránících provádění prací na rekonstrukci dle stavebního povolení došlo teprve v roce 2008, kdy také žalobce práce na rekonstrukci skutečně zahájil.

[22] Nejvyšší správní soud nerozporuje, že jednou ze subjektivních příčin, pro které pominou důvody pro tvorbu rezervy a daňový subjekt bude povinen rezervu rozpustit ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o rezervách, je rozhodnutí daňového subjektu provést místo opravy stavby její rekonstrukci. V takovém případě totiž zanikne původní účel, pro který byla rezerva vytvořena. Za rozhodnutí provést rekonstrukci ovšem nelze zpravidla považovat toliko žádost o vydání stavebního povolení k rekonstrukci; ze samotné žádosti totiž ještě neplyne, že rekonstrukce, která znemožní provést opravu, bude také skutečně provedena. Povinnost rozpustit rezervu by vznikl pouze tehdy, bylo-li by z jiných okolností zřejmé, že původně plánovaná oprava nebude uskutečněna. Za rozhodnutí provést rekonstrukci nelze zpravidla považovat ani vydání takového stavebního povolení, které daňovému subjektu přiznává ve lhůtě svojí platnosti právo realizovat stavbu přesně tak, jak byla povolena, přestože by to bylo v rozporu s plánovanými opravami. Je totiž na uvážení daňového subjektu, zda povolenou rekonstrukci provede, nebo od jejího provedení upustí. Stavební povolení dává daňovému subjektu právo, avšak nikoli povinnost stavbu podle povolení uskutečnit; to, jestli tak vskutku učiní, ovšem závisí na jeho rozhodnutí, podmíněném zpravidla ekonomickými a dalšími s tím souvisejícími úvahami, které se mohou i po získání stavebního povolení měnit v závislosti na dalších okolnostech. Teprve přikročením k realizaci rekonstrukce, případně až jejím provedením, zcela pominou důvody, pro které byla rezerva oprav nemovitosti tvořena. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že po ukončení stavebního řízení vydáním stavebního povolení je závazným způsobem deklarováno, jaké konkrétní zásahy do majetku budou prováděny. Stavební povolení pouze stanoví podmínky provedení stavby, pokud k její realizaci stavebník přistoupí. Ostatně není ani vyloučeno, že dojde k provedení rekonstrukce i bez vydání stavebního povolení, a rovněž tento postup představuje důvod pro rozpuštění rezervy oprav.

[23] Opačný závěr, podle kterého by již vydání stavebního povolení na práce, které nejsou slučitelné se zamýšlenými opravami, bylo důvodem pro rozpuštění rezervy oprav hmotného majetku, by podle Nejvyššího správního soudu vedl k nepřipustným, jelikož ekonomicky nesmyslným a daňové subjekty neúčelně svazujícím administrativním zásahům do hospodářských aktivit daňových subjektů, neodůvodnitelných ani fiskálními zájmy státu, a nelze jej oprávnit ani o žádné ustanovení zákona o rezervách či jiných daňových zákonů.

[24] Přistoupil-li žalobce k realizaci rekonstrukce předmětné nemovitosti na základě vydaného stavebního povolení až v roce 2008, pak teprve tehdy pominuly důvody pro tvorbu rezervy oprav této nemovitosti. V souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách měl tedy žalobce rezervu na opravy předmětné budovy zrušit ve zdaňovacím období roku 2008. Jak plyne ze správního spisu, tak žalobce též učinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Naopak žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce podal vyjádření

ke kasační stížnosti, které představuje úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalobci tedy náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. června 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu