



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **LETASOL, spol. s r. o.**, se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zastoupen JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 1454/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32647/16/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, č. j. 31 Af 70/2016 - 79,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu**

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2015, č. j. 825987/15/3309-51523-700240, doměřil žalobci na základě provedené daňové kontroly daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 4.348.340 Kč. Současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 869.668 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Mezi stranami byly v řízení před správcem daně, krom řady procesních otázek, sporné i tři věcné otázky:

a) tvorba rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“) ve výši 21.100.000 Kč,

b) daňová uznatelnost (účinnost) nákladů na nákup stavebního materiálu, opravu a údržbu budovy K13 ve výši 899.167,95 Kč a

c) daňová uznatelnost (účinnost) nákladů na nákup a montáž oken v budově K13 ve výši 291.115 Kč za zdaňovací období roku 2010.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl.

[5] Krajský soud nejprve konstatoval, že platební výměr i napadené rozhodnutí nebyly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob, jak namítal žalobce.

[6] Podle soudu není rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti z důvodu nově vznesených argumentů žalovaným v napadeném rozhodnutí. Na prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí v daňovém řízení je při soudním přezkumu pohlíženo jako na jeden celek - teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti. Daňový subjekt nemá právo, aby byl proveden přezkum posouzení věci odvolacím orgánem, který věc po právní stránce kvalifikoval jinak než správce daně, nějakou další vyšší instancí v rámci správního řízení. Posouzení věci provedené odvolacím orgánem totiž nezůstává nedotknutelné – může být napadeno žalobou. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu brojit proti závěrům žalovaného. Podle krajského soudu spíše než o uvedení nových argumentů, proti kterému žalobce brojil, se v případě napadeného rozhodnutí jedná o vydefinování, respektive zvýraznění stěžejních důvodů vedoucích k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, jenž je totožný jak pro prvostupňové, tak napadené rozhodnutí. Jednalo se tedy o doplnění a opravu argumentace uvedené správcem daně, které žalovaný neměl povinnost jakkoli před vydáním napadeného rozhodnutí zasílat na vědomí žalobci. Žalovaný sám nové důkazy neprováděl.

[7] Obdobné výtky (neseznámení žalobce s novými argumenty) vznesl žalobce i vůči zprávě o daňové kontrole. Soud však uzavřel, že v posuzované věci správce daně své závěry nezměnil, v rámci fáze dopracování zprávy o výsledku daňové kontroly její obsah doplnil a upřesnil argumenty vedoucí k učiněným závěrům. V žádném případě však z jeho strany nedošlo ke změně dříve učiněných kontrolních zjištění.

[8] Rezerva vytvořená žalobcem na rok 2010 nebyla daňově uznatelná (účinná), neboť nesplnil všechny podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Žalobce dne 15. 12. 2009 uzavřel s Pojišťovnou České spořitelny (dále jen „Pojišťovna“) pojistnou smlouvu, jejímž předmětem bylo sjednání životního pojištění FLEXI jednatelů žalobce. Na základě této smlouvy žalobce uhradil jednorázové pojistné ve výši 4.000.000 Kč na účet Pojišťovny. Sjednaná doba trvání pojištění byla stanovena od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2013. Po uplynutí této doby měla být jednateli žalobce v souladu s pojistnou smlouvou vyplacena kapitálová hodnota smlouvy ve výši 4.075.459 Kč, a to na běžný účet žalobce vedený u České spořitelny, a.s. Pro případ smrti jednatelů společnosti byla ve smlouvě sjednána doložka pojištění pro případ smrti s pojistnou částkou ve výši 10.000 Kč ve prospěch žalobce jakožto osoby obmyšlené. Krajský soud zdůraznil, že po 1. 1. 2009 došlo ke zpřísnění podmínek pro daňovou účinnost rezerv tvořených na opravy. Tzv. depozitní podmínka má zajistit, aby prostředky sloužící jako rezerva byly uloženy na takovém bankovním účtu, jenž bude využitelný pouze k financování rezervované opravy, resp.

aby tyto prostředky bylo možno čerpat pouze na požadovanou opravu, nikoli na jiné, třeba i naléhavější, potřeby.

[9] Uzavření životního pojištění, resp. pojistného vztahu, jednatelem žalobce dle soudu nevyhovuje požadavku § 7 odst. 4 zákona o rezervách na převedení peněžních prostředků na samostatný účet v bance určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Majitelem účtu nebyl žalobce, ale jednatel. Peněžní prostředky byly převedeny do investičního fondu a účtovalo se o nich jako o dlouhodobém hmotném majetku. Práva a povinnosti vyplývající z uzavření smlouvy o účtu a pojistného vztahu jsou odlišné. V pojistném vztahu nelze vloženými prostředky disponovat; datum jejich výplaty a výše je zcela nezávislá na vůli obmyšleného, pojistníka, pojištěného či jiných osob. Přímým cílem pojistného vztahu zcela jistě není vytvoření úspor na plánové opravy hmotného majetku. V případě smrti jednatele by žalobci bylo vyplaceno 10.000 Kč, tedy prakticky bezvýznamná částka. Další argumenty žalovaného svědčící o neuznatelnosti vytvořené rezervy soud nepřezkoumal, neboť obstála hned první z nich - námitka absence výhradnosti zřízeného účtu.

[10] K dalším žalobním námitkám krajský soud nejprve vymezil rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zdůraznil, že určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli celkový záměr prováděné akce, který vyzdvihoval žalobce. Aby mohl žalobce nárokovat daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na předmětné úpravy, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že charakterem stavebních úprav byla toliko oprava ve smyslu zákona a judikatury. Žalobce sice předložil celou řadu důkazních prostředků, správní orgány však vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o jejich průkaznosti a své závěry podpořily předložením jiných, z vlastní činnosti získaných důkazů. Žalovaný vyhodnotil změny budovy K13 oproti roku 2009 – změna půdorysu, změna rozměrů obvodového pláště a zbudování vrátnice. Uvedené vyplývá též z kolaudačního souhlasu ze dne 5. 11. 2013. Žalobce nepředložil důkazy, jimiž by vyvrátil či zpochybnil klíčové skutečnosti uváděné žalovaným, svědčící pro hodnocení posuzovaných úprav jako technické zhodnocení.

[11] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce. Již samotná změna technických parametrů spočívající ve výše uvedených stavebních úpravách je dostačující pro konstatování technického zhodnocení předmětné budovy K13. Z toho důvodu již nutně není třeba posuzovat důvodnost žalobních námitek týkajících se povahy výměny oken a zbudování vrátnice, jež byly provedeny v rámci jedné akce. Povaha těchto částí akce „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ dle krajského soudu nemůže nic změnit na závěru, že realizací této akce došlo k technickému zhodnocení budovy, a to už jen změnou půdorysu stavby. Soud neprovedl důkazy, které nebyly součástí správního spisu (příkaz k bezhotovostnímu převodu z účtu Pojišťovny na běžný účet žalobce), neboť, vzhledem k právním závěrům soudu, nemohly přispět k objasnění skutkového stavu věci.

## II. Kasační stížnost

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že převážnou většinu námitek nepřezkoumatelnosti uváděl „obecně“ a „spíše automaticky“. Stěžovatel následně vyjmenovává některé odvolací námitky, které žalovaný řádně nevypořádal (nepřukaznost fotodokumentace z roku 2009, nutnost přihlídnout k projektové dokumentaci z roku 2013, zpochybnění odpovědi na výzvu k součinnosti města Kunovice, nesprávné odmítnutí zpracování znaleckého posudku, judikatura svědčící ve prospěch stěžovatele a další týkající se zejména tvorby rezervy na opravu hmotného majetku).

[14] Nesouhlasí ani se závěry soudu ohledně namítaného porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalovaný až ve zprávě o daňové kontrole argumentoval účtováním o uložených finančních prostředcích na účtu 063.1 pro dlouhodobé finanční investice, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 – 99, tím, že v budově K13 došlo k odstranění přístavby sociálního zařízení a vybudování nového sociálního zařízení v prostorách haly a nově zbudované vrátnice, a že došlo ke změně plochy obvodového pláště. Jednalo se přitom o nové argumenty, které se staly zásadními při posouzení charakteru předmětných prací. Závěr soudu popírá smysl dvojinstančnosti daňového řízení, která má prý garantovat právo na účinnou obranu proti rozhodnutím správních orgánů prvního stupně. Popsaná argumentace není pouhým doplněním dokazování, jak tvrdí soud, ale změnou právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

[15] Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný a zmatečný. Zmatečnost spatřuje stěžovatel v tom, že v bodech 33 a 37 rozsudku „soud duplicitně argumentuje ve věci nových argumentů v řízení před žalovaným“, v bodu 75 rozsudku je nepřipadný odkaz na § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Rozpor stěžovatel spatřuje v tvrzení soudu, že o změně půdorysu staveb žaloba mlčí, vzápětí však uvádí, že není rozhodné, zda změnou půdorysu došlo ke zmenšení či zvětšení zastavěné plochy (viz bod 77 rozsudku). Soud také nedostatečně odůvodnil správnost postupu žalovaného, který odmítl stěžovatelův návrh na ustanovení znalce k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení. Soud se nevypořádal s námitkou, že rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011 - 99 svědčí ve stěžovatelův prospěch, ani s námitkou nutnosti zohlednit projektovou dokumentaci z roku 2013. V této souvislosti se soud dostatečně nevěnoval vypořádání toho, proč nepovažuje za relevantní posuzovat charakter dílčích částí úprav. Soud se vůbec nevěnoval námitce, že předmětná vrátnice byla vybudována na místě původní kanceláře, a že tedy nedošlo ke změně účelu těchto prostor a potažmo k technickému zhodnocení budovy K13.

[16] Dále stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, že v případě budovy K13 došlo ke změně půdorysu stavby. Dle technické zprávy projektové dokumentace nebyly přístavky a přístřešek, jejichž odbouráním došlo ke změně půdorysu, konstrukčně spojeny s touto budovou, netvořily s ní jeden celek. Jejich demolicí se proto půdorys samotné stavby nemohl změnit. Závěr soudu, že pro konstatování technického zhodnocení je dostačující změna půdorysu stavby, a není proto třeba posuzovat důvodnost dalších žalobních námitek, je zcela nedostatečně odůvodněný.

[17] Krajskému soudu následně vytyká přílišný právní formalismus ve věci posouzení splnění podmínky v § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Daňově uznatelnou (účinnou) rezervou je i zřízení životního pojištění. Peněžní prostředky přeepsané na účet Pojišťovny byly odděleny od ostatních provozních prostředků stěžovatele, byly určeny výhradně na čerpání rezervy a stěžovatel s nimi nemohl po dobu dispozice disponovat. Splňovaly tak účel zákona. Za zmatečné v této souvislosti považuje stěžovatel i tvrzení soudu, že povaha uložení peněžních prostředků na účet u Pojišťovny v souvislosti s životním pojištěním jednatele stěžovatele je pro posouzení daňové uznatelnosti rozhodující, ačkoliv by v případě stěžovatele stačilo, aby majitelem účtu u Pojišťovny byl stěžovatel namísto jednatele. Způsob účtování o peněžních prostředcích je irelevantní, neboť v obou případech jsou peněžní prostředky vedeny v majetku stěžovatele.

[18] V souvislosti s daňovou účinností (uznatelností) vytvořené rezervy se stěžovatel domáhá snížení daňově neúčinné částky z 21.100.000 Kč na 4.000.000 Kč, neboť rezervy uložené na účet u ČSOB a KB prokazatelně splňovaly podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách.

[19] Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[21] Stěžovatel nepředložil důkazy, které by prokázaly stav haly K13 před zahájením stavebních prací. Pouze zpochybňoval důkazní prostředky získané správcem daně (fotodokumentace pořízená v roce 2009, souhlas s ohlášenými stavebními úpravami – Technická zpráva, ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí). Fotodokumentace získaná správcem daně dostatečně prokazuje stav haly K13 před započítáním prací a výsledný stav.

[22] V kolaudačním souhlasu ze dne 5. 11. 2013 je uvedeno, že byly provedeny stavební úpravy týkající se haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a k vybudování vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nelze tedy akceptovat stěžovatelu argumentaci, že sám stavební úřad potvrdil charakter prováděných prací jako oprav. Provedenými úpravami prokazatelně došlo nejen ke zmenšení zastavěné plochy a ke zvětšení zpevněné plochy, na které je hala umístěna, ale i k celkové změně rozměrů obvodového pláště. Ke změně obvodu stavby nedošlo pouze demolicí přístavků dílen na severovýchodní straně haly, ale i odstraněním přístavby sociálního zařízení na severozápadní straně. Výměnou dřevěných oken (snížením počtu) za plastová s dvojskly došlo k zásadní změně vzhledu stavby, neboť tato změna s sebou nesla i další následné změny (zazdění otvorů v jedné řadě, úprava stávajících okenních otvorů či posun nosníků). Samotnou výměnu dřevěného opláštění za cementopískové desky považuje žalovaný za technické zhodnocení stavby. Nelze přijmout argumentaci, že opláštěním budovy deskami cetris bylo dosaženo pouze původního stavu a budova nezískala žádnou novou technickou hodnotu. Posuzovanými stavebními úpravami došlo ke změnám ve vzhledu stavby, jejích technických parametřů a vnitřního uspořádání.

[23] K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že ve svém rozhodnutí pouze zvýraznil stěžejní důvody vedoucí k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, které jsou totožné jako prvostupňové důvody. Nedošlo tedy k odlišné právní kvalifikaci ani doplnění dokazování, pouze o doplnění zhodnocení důkazů provedených správcem daně.

[24] Podle žalovaného bylo na stěžovateli, aby formuloval své námitky konkrétně; učinil-li tak pouze obecně, vyjádřil se k nim krajský soud rovněž pouze v obecné rovině. Žalovaný neshledává napadený rozsudek zmatečný. V bodu 75 napadeného rozsudku jde o zřejmou nesprávnost, v bodech 33 a 37 napadeného rozsudku nelze shledat duplicitu s ohledem na další rozvinutí argumentace započaté v bodu 37 v dalších bodech napadeného rozsudku. V bodu 77 žalovaný neshledává namítaný nesoulad.

[25] V případě účtu Pojišťovny bylo prokázáno, že se nejedná o peněžní prostředky uložené na bankovním účtu stěžovatele, ale že jde o peněžní prostředky převedené stěžovatelem za účelem jednorázové úhrady pojistného s tím, že celá výše pojistného bude vložena do garantovaného fondu Pojišťovny. Stěžovatel o peněžních prostředcích účtoval jako o ostatních dlouhodobých cenných papírech. K dispozici mu nebyly v momentě zahájení oprav 1. 1. 2013, ale nejdříve až 31. 12. 2013 ve 24:00. Nebyly tak nashromážděny reálné zdroje na provedení oprav hmotného majetku tak, aby byly tyto prostředky v plné výši při zahájení plánovaných oprav skutečně k dispozici a stěžovatel s nimi mohl v období předpokládaného zahájení oprav, tedy i čerpání rezervy volně nakládat. Dále poukázal na to, že rezerva byla namísto na tři účetní období tvořena jen na jedno, což zákon nepřipouští. Porušení podmínek deponace peněžních prostředků dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách na samostatném účtu ve výši rezerv vytvořených v příslušném zdaňovacím období v konečném důsledku s sebou nese daňovou neúčinnost takto vytvořené rezervy.

[26] V odůvodnění napadeného rozsudku jsou podrobně a systematicky uvedeny veškeré stěžejní důvody rozhodnutí, jež jsou řádně odůvodněny a podloženy důkazy. Vadu nepřezkoumatelnosti nemůže založit nespokojenost stěžovatele s mírou podrobností, v níž žalovaný reagoval na dílčí tvrzení stěžovatele. Z podané žaloby je zcela evidentní, že stěžovatel sám žalobou napadené rozhodnutí považoval za jasné a srozumitelné, neboť brojil proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení a postupům správce daně, jakož i účastníka řízení.

[27] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[28] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná a projednatelná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[29] Skutkově obdobnou věc již přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018 – 47. Až na námitku týkající se daňové účinnosti (uznatelnosti) vytvořené rezervy a namítaných zmatečných částí napadeného rozsudku se kasační námitky shodují s námitkami vznesenými v řízení sp. zn. 1 Afs 276/2018. Soud v nyní projednávané věci neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit, proto se část odůvodnění shoduje s odůvodněním citovaného rozsudku.

[30] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *technickým zhodnocením* 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 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. zb).

[31] Zařazení výdajů do kategorie technického zhodnocení znamená pro účely stanovení základu daně, že tyto náklady nelze za zdaňovací období, kdy byly vynaloženy, uplatnit výdaje daňové jako celek [§ 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů], ale daňový základ mohou snižovat jen postupně formou daňových odpisů [§ 26 odst. 1, 2 písm. f) a 3 písm. a) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů].

[32] K definici pojmů nástavba, přístavba a stavební úprava v rozhodném období sloužil § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve kterém byly tyto pojmy, souhrnně kvalifikované jako změny dokončené stavby, blíže určeny. Pokud jde o stavební úpravy, z § 2 odst. 5 písm. c) stavebního zákona vyplývá, že jde o takovou změnu dokončené stavby, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby. Stavební úpravy tedy ve smyslu stavebně právním musí být odlišeny od udržovacích prací, kterými se rovněž nemění půdorysné ani výškové ohraničení stavby, nepředstavují ovšem ani změnu dokončené stavby. Údržbou stavby se rozumějí práce, jimiž se zabezpečuje její dobrý stavební stav tak, aby nedocházelo ke znehodnocení stavby a co nejvíce se prodloužila její uživatelnost (§ 3 odst. 4 stavebního zákona).

[33] Podle § 33 odst. 2 a odst. 3 zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona *rekonstrukcí* rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, *modernizací* rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

[34] Rekonstrukce a modernizace jakožto možné výsledky vynaložení výdajů, které jsou technickým zhodnocením, jsou definovány pomocí *povahy výsledné změny oproti původnímu stavu majetku*. Není proto možné rozhodnout, že určitý výdaj byl vynaložen na rekonstrukci či modernizaci hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní stav tohoto majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu (rozsudek ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79, rozsudek ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, č. 2506/2012 Sb. NSS). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení ve smyslu § 92 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech.

[35] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním.

[36] Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[37] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[38] Soud shora uvedené zásady aplikoval na projednávaný případ; u prací na posuzované budově dospěl k závěru, že stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno (prokázal zaúčtování sporných nákladů a doložil výdaje příslušnými formálními doklady). Správce daně však ke sporným nákladům předestřel vážné a důvodné pochyby, kterými učinil účetnictví nevěrohodným a nesprávným, a přenesl tak důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Na něm bylo, aby za pomoci dalších důkazních prostředků tyto pochybnosti rozptýlil, případně nabídl nová tvrzení a ta prokázal. Toto přenesené důkazní břemeno však stěžovatel neunesl.

[39] Stěžovatel konkrétně k vypořádání námitek stran budovy K13 namítá, že soud pouze konstatoval, že zmenšení zastavěné plochy není rozhodné, aniž by řádně vyložil proč, a z jakého důvodu nelze hovořit o prosté opravě. Soud nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že samotná změna půdorysu je dostačující pro konstatování technického zhodnocení stavby. Podle stěžovatele se odstraněním objektů nespojených pevně s předmětnou stavbou nezměnil půdorys samotné stavby, ale zmenšila se jen její zastavěná plocha, čímž došlo spíše k úbytku na tomto majetku, resp. k jeho znehodnocení, nikoli k technickému zhodnocení. Stěžovatel trvá na tom, že při posouzení prací na budově K13 bylo nutno vycházet až z projektové dokumentace z listopadu 2013, ze které dle něj plyne, že došlo k opravám, nikoli k technickému zhodnocení haly K13.

[40] K této kasační námitce je v první řadě nutno uvést, že správce daně účinně zpochybnil stěžovatelovo tvrzení o povaze provedených úprav, neboť na základě shromážděných podkladů (fotodokumentace z roku 2009 a 2013, vyjádření stavebního úřadu, ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí, kolaudační souhlas, geometrický plán pro vyznačení budovy v katastru, projektová dokumentace) prokázal, že u budovy K13 došlo odstraněním přístavků a přístřešku ke změně půdorysu, dále došlo ke změně materiálu opláštění, změně otvorů do budovy (místo dvou řad oken jen jedna), zazdění vrat a dveří, vybudování nových dveří a vrat na jiném místě a změně v užívání části budovy (dílna nově užívána jako vrátnice). Ani v tomto případě stěžovatel neunesl přenesené důkazní břemeno a skutková zjištění zakládající jednoznačné pochybnosti ohledně zaúčtování výdajů za práce na budově K13 nijak nezpochybnil, ani nevyvrátil.

[41] Krajský soud řádně zdůvodnil, proč zmenšení půdorysu budovy (v důsledku odbourání přístavků) znamená technické zhodnocení, nikoli opravu budovy. Konstatoval totiž, že zmenšením půdorysu budovy došlo ke změně technických parametrů. Jak soud uvedl výše, právě změna technických parametrů je takovým zásahem do majetku, který zákon o daních z příjmů považuje za rekonstrukci, tedy za technické zhodnocení (srov. § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Skutečnost, že došlo k odstranění přístavků, vyplývá i ze stěžovatelem dovolávané projektové dokumentace z roku 2013. Stěžovatel se závěry ohledně změny technických parametrů budovy K13 snaží zpochybnit tvrzením, že zbourané přístavky a přístřešek nebyly s budovou K13 pevně spojeny – jejich odstraněním tak nemohlo dojít ke změně půdorysu stavby. Správnost tohoto tvrzení je však vyvrácena hned několika podklady obsaženými ve správním spisu. Z kolaudačního souhlasu ze dne 5. 11. 2013 plyne, že stavební úřad povolil užívání stavby „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“, která obsahuje *„stavební úpravy stávající haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a vybudováním vrátnice v severovýchodním nárožní haly. Nová půdorysná velikost haly ve tvaru písmene „L“ je max. 21,60 x 46 m“*. Již z tohoto vyjádření stavebního úřadu, které stěžovatel nijak nezpochybňuje, je jednoznačné, že přístavky byly součástí budovy, a jejich odbouráním proto došlo ke změně technických parametrů (zmenšení půdorysu, resp. obvodu stavby). Totožný závěr lze dovodit např. z ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí ze dne 20. 11. 2013, v němž stěžovatel požádal o zápis změny u stavby (budova K13) z důvodu změny obvodu stavby po odstranění části stavby.

[42] Stěžovatel sice konzistentně tvrdí, že celkovým záměrem prací na budově K13 bylo pouze odstranění fyzického opotřebení a uvedení předmětné budovy do provozuschopného stavu, toto své tvrzení však ničím nedoložil; nepodařilo se mu tak zpochybnit důkazně podložená zjištění správce daně, podle kterých celkovým záměrem (i konečným výsledkem) prací na budově K13 bylo její technické zhodnocení.

[43] Soud tedy neshledal kasační námitky, které se týkaly sporných nákladů deklarovaných stěžovatelem jako náklady na opravu předmětných nemovitostí, důvodnými.

[44] Stěžovatel dále nesouhlasí s posouzením nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jak jej provedl krajský soud. Podle stěžovatele nepostačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka, jak tvrdí krajský soud.

[45] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný dostatečně reagoval na všechna odvolací tvrzení. Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. Stěžovateli lze přisvědčit, že povinností odvolacího orgánu je v odůvodnění rozhodnutí vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Tato povinnost však není v žádném rozporu se závěrem, ke kterému zcela správně dospěl krajský soud, tedy že povinnost vypořádat všechny namítané důvody



nesprávnosti nebo nezákonnosti neznamená nutnost detailně reagovat na každou dílčí odvolací (resp. žalobní) námitku. Zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka, s ohledem na kontext lze akceptovat i odpověď implicitní. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Takový přístup již mnohokrát aproboval též Ústavní soud (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08); z tohoto pohledu tedy není závěrům krajského soudu co vytknout.

[46] Co se týče namítaného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, i zde se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel nebyl v odvolacím řízení nijak zkrácen na svých právech. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“

[47] Podle stěžovatele žalovaný pochybil, pokud v rozhodnutí vyjevil nové argumenty (v budově K13 došlo k odstranění přístavby sociálního zařízení a vybudování nového sociálního zařízení v prostorách haly a nově zbudované vrátnice, a ke změně obvodového pláště), aniž by stěžovateli umožnil se k nim vyjádřit. K této námitce soud shodně s krajským soudem konstatuje, že argumenty uvedené v rozhodnutí o odvolání nebyly výsledkem dokazování prováděného v odvolacím řízení, ani nepředstavovaly právní názor odlišný od prvostupňového rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Stěžovatel těmito argumenty pouze podpořil již vyslovené závěry správce daně, na kterých bylo postaveno prvostupňové rozhodnutí. I kdyby žalovaný tuto argumentaci nedoplnil, výsledek odvolacího řízení by byl stejný. Rozhodně pak nešlo o základ právní argumentace, na které je rozhodnutí žalovaného postaveno.

[48] Nadto není pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že tyto nové argumenty se staly zcela zásadní pro krajský soud. Naopak, krajský soud konstatoval, že pro závěr o charakteru prací na budově K13 je dostatečné zjištění, že došlo ke změně půdorysu stavby (odstraněním přístavků), tedy ke změně technických parametrů, a proto bylo možno jednoznačně uzavřít, že šlo o technické zhodnocení. Zásadní závěr o změně půdorysu budovy K13 přitom vyplynul již z dokazování před správcem daně.

[49] Soud si je vědom skutečnosti, že první senát předložil usnesením ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017 - 32, rozšířenému senátu k posouzení otázku týkající se právě seznamovací povinnosti odvolacího orgánu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dospěl však k závěru, že tato okolnost nemá žádný vliv na nyní souzenou věc, neboť ve věci předložené rozšířenému senátu jde o otázku, zda daňový orgán musí v odvolacím řízení daňový subjekt seznámit nejen s novými podklady pro své rozhodnutí, ale i s jakýmkoliv novým hodnocením podkladů (typicky hodnocení v odvolacím řízení nově shromážděných podkladů, či hodnocení podkladů shromážděných již správcem daně, pokud se ovšem hodnocení odvolacího daňového orgánu od hodnocení správce daně liší). Ve stěžovatelově věci však k žádnému doplnění podkladů ani k novému hodnocení podkladů odlišnému od hodnocení správce daně nedošlo.

[50] Taktéž námitka, že správce daně uvedl nové argumenty až ve zprávě o daňové kontrole, a tím stěžovateli upřel právo na účinnou obranu, není důvodná. Obecně platí, že i v případě, že by správce daně vyslovil některé závěry až ve zprávě o daňové kontrole, účinná obrana by stěžovateli stále zůstala zachována, a to prostřednictvím odvolání. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že zásadu dvojinstančnosti ovládající daňové řízení nelze interpretovat, jak to činí stěžovatel, tedy, že každý závěr musí být vyslovenou jednou instancí a přezkoumán instancí vyšší. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí

správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[51] Stěžovatel namítá, že sám rozsudek je zmatečný a nesrozumitelný. Stěžovatel spatřuje zmatečnost rozsudku v bodu 75 rozsudku, v němž krajský soud zjevně namísto § 33 zákona o daních z příjmu, uvedl § 7 odst. 4 zákona o rezervách, což je patrné například z bodu 73 rozsudku či přímo v citaci v bodu 75 rozsudku. Tato zjevná nesprávnost (chyba v psaní) nemá vliv na jádro sdělení soudu v uvedeném bodu rozsudku; nečiní rozsudek nesrozumitelným, zmatečným či nepřezkoumatelným.

[52] Zmatečnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že se soud opakovaně zabýval námitkou nových argumentů v odvolacím rozhodnutí (body 33 a 37 napadeného rozsudku) – jednou totiž stěžovatel tuto námitku uplatnil v rámci namítané nepřezkoumatelnosti, podruhé jako procesní vadu.

[53] V bodu 77 soud jasně vysvětlil, že správce daně prokázal změnu půdorysu stavby, což samo o sobě vede k závěru o technickém zhodnocení. Ačkoliv mylně uvádí, že stěžovatel k této věci mlčel, nelze toto tvrzení považovat za rozporné se závěrem soudu (prokázání změny půdorysu stavby nevylučuje uplatněnou námitku žalobce).

[54] K námitce možné opačné interpretace rozsudku č. j. 8 Afs 33/2011 – 99 soud uvádí, že krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že v posuzované věci došlo k technickému zhodnocení budovy; nebylo tedy třeba, aby se výslovně zabýval žalobní námitkou „obousměrného působení“ argumentace obsažené v rozsudku č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, která je jistě logická, nicméně za situace, ve které u prováděných prací nepřevažoval charakter „opravy“, nebylo by smysluplné řešit, zda měl nebo neměl žalovaný posuzovat dílčí práce jako technické zhodnocení, či nikoli.

[55] Rozsudek není nepřezkoumatelný ani stran námitky nezohlednění projektové dokumentace z roku 2013 a vybudování vrátnice na místě původní kanceláře – z odůvodnění rozsudku je zjevné, že krajský soud z těchto žalobních tvrzení vycházel; dospěl však shodně s daňovými orgány k závěru, že stěžovatel své tvrzení ohledně charakteru prací jako oprav neprokázal. Nesouhlas stěžovatele s věcným posouzením nemůže založit nepřezkoumatelnost rozsudku.

[56] Lze tedy uzavřít, že rozsudek krajského soudu není zmatečný ani nepřezkoumatelný. O správnosti tohoto závěru svědčí ostatně též to, že stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti věcnému posouzení žaloby ve všech stěžejních bodech.

[57] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatel nevyvrátil stěžejní závěr správce daně, že posuzované náklady nebyly vynaloženy na opravy, ale na práce povahy technického zhodnocení; většina jeho kasačních námitek je spíše procesního charakteru a není způsobilá vyvolat pochybnosti o zákonnosti rozhodnutí žalovaného ani rozsudku krajského soudu.

[58] Poslední kasační námitka – daňové neúčinnosti tvorby rezervy – nebyla předmětem soudního přezkumu v řízení sp. zn. 1 Afs 276/2018.

[59] Podle § 24 odst. 2 písm. i zákona o daních z příjmů jsou daňově účinnými výdaji „*rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon*“.

[60] Podle § 7 odst. 4 zákon o rezervách (důraz přidán) „*[v]e zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy*

*případající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší v následujícím zdaňovacím období. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“*

[61] Stěžovatel uvádí, že smysl a účel § 7 odst. 4 zákona o rezervách je naplněn už jen tím, že peněžní prostředky přeepsané na účet Pojišťovny byly odděleny od ostatních provozních prostředků stěžovatele, byly určeny výhradně na čerpání rezervy a stěžovatel s nimi nemohl po dobu depozice disponovat. Dospěl-li žalovaný a krajský soud k závěru, že i po splnění těchto podmínek se nejedná o daňově účinné výdaje, dopustili se nepřipustného právního formalismu.

[62] Ač stěžovatel tvrdí, že uzavření životního pojištění splňuje podmínku nemožnosti dispozice s peněžními prostředky, není tomu tak. Životní pojištění sjednané dle zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě a o změně souvisejících zákonů (zákon o pojistné smlouvě), lze ukončit předčasně formou odkupného dle § 58 zákon o pojistné smlouvě či výpovědi dle § 22 téhož zákona. Dle § 56 zákona o pojistné smlouvě se na životní pojištění uplatní i výluka ze soukromého pojištění. V případě smrti pojištěného obmyšlený získá peněžní prostředky i předčasně (před plánovaným koncem depozice) a může s nimi volně nakládat (disponovat). Jak správně poznamenal krajský soud, jedná se o právní skutečnosti nezávislé na vůli.

[63] Krom jiného je nutné přisvědčit krajskému soudu i v tom, že životní pojištění bylo sjednáno ve prospěch třetí osoby a jeho částka bude vyplacena na bankovní účet této osoby. Osud peněžních prostředků oproštěných od daně by tak spočíval zcela na vůli třetí osoby případně dokonce i na skutečnostech na jeho vůli nezávislých (náhlý skon třetí osoby po vyplacení kapitálové hodnoty smlouvy). V případě životního pojištění bez dalšího nedochází k deponaci peněžních prostředků po zákonem stanovenou dobu a výši (tyto může ovlivnit řada skutečností, včetně třetích osob).

[64] Převedení peněžních prostředků na účet třetí osoby zcela popírá smysl a účel zavedení depozitní povinnosti č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „*novela zákona o rezervách*“). V důvodové zprávě k tomuto zákonu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, tisk 563, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 5. volební období 2006-2010, k § 7 odst. 4, str. 40, digitální repozitář, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)) se k důvodům vzniku depozitní povinnosti uvádí, že „[z]avedením povinnosti ukládat prostředky rezerv na bankovní účet bude značně eliminována spekulativní tvorba rezerv na opravu v případech, kdy bylo této tvorby zneužíváno jako fiktivního výdaje sloužícího ke snížení základu daně. Rovněž dojde ke sjednocení podmínek pro uplatňování daňově uznatelných rezerv tvořených podle zákona o rezervách jako daňově uznatelného nákladu, neboť v ostatních případech jsou již prostředky rezerv deponovány na zvláštních účtech, i když podstata jejich tvorby je jiná. „Svěřením“ k volné dispozici peněžních prostředků určených k tvorbě rezervy třetí osobě či možnost předčasného ukončení deponace těchto prostředků nevyklučuje spekulativní tvorbu rezerv. Rezervy lze označit za zdroje, které již byly odebrány veřejným rozpočtům ve formě krácení daňového výnosu, resp. uplatnění daňově účinných výdajů. Stěžovatel by tak mohl regulovat svou daňovou povinnost na úkor veřejných prostředků, bez naplnění základních záruk stanovených zákonem o rezervách. *Ad absurdum* by logikou stěžovatele splňovalo podmínku nemožnosti dispozice s peněžními prostředky i jejich převedení za nakoupené zboží na účet třetí osoby, která by se na základě

sepsané smlouvy zavázala v budoucnu odebrat zboží za stejnou či vyšší částku a peněžní prostředky za něj uhradit na účet prodejce.

[65] Dodržování byť formálních nároků na tvorbu rezerv je legitimním způsobem, jak zabránit zneužívání tohoto institutu, obdobně jako je tomu například u odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 58).

[66] Nadto ve smlouvě s Pojistníkem se na první straně uvádí, že může dojít k automatické úpravě pojistného do 300 Kč ročně, což by automaticky zapříčinilo nesplnění jedné ze zákonných podmínek (převedení peněžních prostředků v plné výši) pro daňovou účinnost vytvořené rezervy.

[67] Převedení peněžních prostředků určených k tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách na životní pojištění třetí osoby není daňově účinným výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ve spojení s odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[68] Stěžovatel se závěrem kasační stížnosti domáhá snížení daňově neúčinné částky z 21.100.000 Kč na 4.000.000 Kč, neboť rezervy uložené na účet u ČSOB a KB prokazatelně splňovaly podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Tuto námitku stěžovatel neuplatnil ve správní žalobě a Nejvyšší správní soud k ní proto dle § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správní (dále jen „s. ř. s.“), nepřihlíží.

## V. Závěr a náklady řízení

[69] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s., zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 20. června 2019

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu