



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **VEKORM s.r.o.**, se sídlem Praha 4 – Kamýk, Papírníkova 614/13, IČO: 26380552, zast. společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 2419/21, IČO: 64581144, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14.12.2012 č.j. 18803/12-1200-107143

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.01.2008 do 31.12.2008, č.j. 133152/12/012915104101 ze dne 7.6.2012, vydaný Finančním úřadem v Praze – Modřanech (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 330 140,- Kč a předepsáno penále v celkové výši 266 028,- Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán konstatoval, že správce daně dne 8.2.2010 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2007 a 2008. Z daňové kontroly byla sepsána zpráva o kontrole č.j. 23119/12/012935106790. V odvolání proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal proti nálezům správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole uvedeným pod body 3, 4 a 5.

K odvolacím námitkám žalobce týkajícím se bodu 3 zprávy o daňové kontrole, podle kterého správce daně vyloučil z nákladů faktury od dodavatele PRUM STAV XX s.r.o. (dále jen „PRUM STAV“) s odůvodněním, že žalobce neprokázal, že vyfakturované služby provedl deklarovaný dodavatel a že byly tomuto dodavateli uhrazeny, odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně vyloučil žalobci z daňových nákladů celkovou částku ve výši 1 216 665,- Kč, která byla žalobci vyfakturována deseti fakturami od dodavatele PRUM STAV za dokončovací, stavební a úklidové práce. Správce daně dožádal místně příslušný úřad společnosti PRUM STAV, Finanční úřad pro Prahu 2 (dále jen „FÚ 2“) dožádáním č.j. 20735/10/012934105308 ze dne 11.2.2010, aby ověřil, zda tato společnost uvedené faktury vystavila a zaúčtovala do daňových výnosů. Z odpovědi FÚ 2 č.j. 51664/10 ze dne 30.3.2010 vyplynulo, že společnost PRUM STAV je nekontaktní, za rok 2006 podala přiznání k dani z příjmů s daňovou povinností ve výši 5 760,- Kč a s výší čistého obrátu 5 249 414,- Kč, přepočtený počet zaměstnanců byl vykázán ve výši 0,- Kč. Za rok 2007 a 2008 tato společnost daňové přiznání k této dani nepodala. Vzhledem k uvedené skutečnosti správce daně vyzval výzvou č.j. 68940/10/012935106790 žalobce k prokázání jinými důkazními prostředky než předloženými listinnými doklady přijetí služeb od dodavatele PRUM STAV v rozsahu uvedeném na dokladech. Žalobce předložil dne 29.6.2010 na uvedenou výzvu stavební deníky ke zdaňovacímu období 2008, bankovní výpisy a faktury vydané, které se vztahují k fakturám PRUM STAV. Tyto důkazní prostředky byly správcem daně vyhodnoceny, ale nebyly osvědčeny jako důkazy, které by prokazovaly, že práce dle přijatých faktur byly provedeny v deklarovaném rozsahu a že tyto práce skutečně provedla společnost PRUM STAV. Ve stavebních denících není uvedeno, kdo práce prováděl. Tuto skutečnost nepotvrdily ani výsledky žalobcem navržených svědků, zaměstnanců žalobce, panů L., H., B. a W. dne 16.5.2011 za přítomnosti zástupce žalobce. Někteří z těchto svědků název společnosti PRUM STAV vůbec neznali, znali pouze křestní jména několika osob ukrajinské národnosti, které se na stavbě vyskytovaly. Z výpovědi svědka ze dne 26.10.2011 - pan O. M., který měl dle tvrzení žalobce zastupovat společnost PRUM STAV, nevyplývá souvislost jeho samotného, ani dalších jím jmenovaných osob, se kterými se na stavbě setkal, se společností PRUM STAV. Pan M., vypověděl, že faktury mu střídavě dávali dva lidé, Sa. a Se., jejichž příjmení neznal, a to, zda mohou jednat za firmu PRUM STAV, si neověřoval. Na fakturách byl veden bankovní účet, jehož majitelem nebyla společnost PRUM STAV, ale sestra pana M., S. M.. Pan M. byl zmocněn k výběru finančních prostředků, které na tento účet posílal pan K. (pozn.: generální ředitel žalobce). Tvrzení zástupce žalobce, že svědek pan M. část peněz předával majiteli PRUM STAVU, z výpovědi svědka nevyplývá, neboť nebylo prokázáno, že by tyto lidé (Sa. a Se.) byli majiteli společnosti PRUM STAV.

Jako důkazní prostředek k přijatým plněním od dodavatele PRUM STAV navrhl žalobce výpověď pana K. Z výpovědi byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 24137/12/012934105308 dne 6.2.2012. Pan K. (generální ředitel žalobce) uvedl, že k jednání docházelo s panem M., který mu přinesl na vyžádání výpis z obchodního rejstříku firmy PRUM STAV, a prokázal se zmocněním za tuto firmu jednat. Pan K. si ověřil registraci k DPH, nechal si přinést číslo účtu. Na základě odvedené práce mu pan M. nosil faktury, jejichž úhrady byly převáděny na zmíněný účet. Správce daně i odvolací orgán shledali rozpor ve výpovědi pana M. a pana K., neboť pan M. ve své výpovědi nezmínil, že by měl zmocnění jednat za společnost PRUM STAV a že by se jím panu K. prokazoval, pouze uvedl, že mu ukázal výpis z obchodního rejstříku a živnostenský list nebo osvědčení o registraci, nevěděl přesně, věděl jen, že to byly dva papíry. Nejprve dělal na svůj živnostenský list, později mu Sa. a Se. nabídli, aby dělal přes firmu PRUM STAV, nikoliv aby ji zastupoval. Pan M. žádnou smlouvu o spolupráci se společností PRUM STAV neuzavřel, v žádném pracovněprávním ani jiném vztahu s ní nebyl, nic v této souvislosti nepodepisoval, zda mohou

Sa. a Se. jednat za společnost PRUM STAV, si neověřoval. Skutečnost, že osoby těchto jmen nebyly a nejsou jednatelem ani společníky firmy PRUM STAV, dokládají údaje uvedené ve výpisu z obchodního rejstříku. Jednateli společnosti PRUM STAV, panu V. B., byl na území ČR zrušen pobyt, a proto správce daně nemohl jeho svědeckou výpověď provést. Z důkazních prostředků předložených žalobcem lze vyvodit pouze tu skutečnost, že na stavbách mohli vykonávat činnost pracovníci ukrajinské národnosti, neprokazují však, že byli řízení společností PRUM STAV a že tato společnost provedla služby deklarované na předmětných fakturách v daném rozsahu.

Odvolací orgán po přezkoumání spisu shledal, že správce daně postupoval správně, když uvedl, že žalobce postupoval v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto vyloučil žalobci z daňových nákladů částku ve výši 1 216 665,- Kč a zároveň zvýšil o tuto částku základ daně žalobce. Správce daně v průběhu daňové kontroly provedl dokazování v souladu s ustanovením § 92 a § 8 odst. 1 daňového řádu a vyhodnotil všechny důkazní prostředky předložené žalobcem a všechny výsledky svědků, včetně výsledku svědka pana M., v souladu s ustanovením § 92 odst. 7 daňového řádu. Po provedení dokazování určil, že důkazem se nestal ani jeden z uvedených důkazních prostředků, který by prokázal, že společnost PRUM STAV poskytla žalobci služby v deklarované výši a rozsahu.

Námítku žalobce ohledně vyhodnocení důkazních prostředků ve Sdělení výsledku kontrolního zjištění č.j. 197537/11/012935106790 označil odvolací orgán za bezpředmětnou, neboť ve zprávě jsou všechny předložené důkazní prostředky podrobně vyhodnoceny, včetně výsledku svědka pana M. S tímto vyhodnocením byl žalobce seznámen ještě před zasláním zprávy o daňové kontrole, a to Sdělením k vyjádření zástupce č.j. 72230/12/ 012935104541 ze dne 30.3.2012.

K odvolacím námítkám týkajícím se bodu 4 zprávy o daňové kontrole, podle kterého správce daně vyloučil z daňových nákladů celkovou částku 1 439 000 Kč, která byla žalobci vyfakturována celkem pěti fakturami vystavenými dodavatelem T. K. za dodaný stavební materiál, odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně k uvedeným fakturám zaslal místně příslušnému správci daně dodavatele, Finančnímu úřadu v Domažlicích (dále jen „FÚ v Domažlicích“) dožádání č.j. 20718/10/012934105308 ze dne 18.2.2010. Správce daně žádal FÚ v Domažlicích o sdělení, zda daňový subjekt T. K. vystavil shora uvedené faktury, jakým způsobem je zaúčtoval, jakým způsobem byla navázána spolupráce s žalobcem, zda byly uzavřeny smlouvy či předány objednávky, jaké konkrétní zboží bylo dodáno, jak bylo naskladněno a vyskladněno, kdo konkrétně zboží přebíral, na jaké místo bylo dopraveno, zda daňový subjekt s tímto zbožím obchoduje, kde je skladuje, zda úhrady byly provedeny v hotovosti. V odpovědi na dožádání FÚ v Domažlicích uvedl, že T. K. při ústním jednání dne 13.4.2010, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 30934/10/118931403089, uvedl, že dodávky stavebního materiálu se uskutečnily, faktury vystavil. T. K. však nemá k dispozici žádné dodací listy, od 24.9.2007 má zrušena všechna živnostenská oprávnění, za rok 2008 podal na výzvu FÚ v Domažlicích k podání daňového přiznání čestné prohlášení, že nepodnikal. T. K. nebyl schopen konkretizovat druh dodávaného materiálu, nepředložil žádné doklady na pořízení tohoto materiálu, nesdělil, od koho byl materiál původně pořízen. Pochybnosti o plnění na základě předmětných faktur vznikly správci daně na základě rozporů, které vyplývají z odpovědi na dožádání FÚ v Domažlicích a skuteností sdělených panem K. při svědecké výpovědi sepsané dne 23.3.2011 do protokolu č.j. 50391/11/ 012934105308. FÚ v Domažlicích na dožádání sdělil, jak je shora uvedeno, že přestože pan K. za období roku 2008 podal čestné prohlášení, že nepodnikal a že

od 24.9.2007 má zrušena veškerá živnostenská oprávnění, prohlásil, že faktury pro žalobce vystavil. Druh materiálu nebyl schopen konkretizovat, věděl jen, že se jedná o zbylý materiál z podnikání, nesdělil, od koho původně materiál zakoupil a kdy. Na dotaz FÚ v Domažlicích, zda může předložit nějaké nabývací doklady, prohlásil, že se jedná o staré roky 1994 až 1997. V rozporu s tím však při jednání v rámci svědecké výpovědi uvedl, že stavební materiál nakoupil v roce 1999 nebo 2000 od svého příbuzného, který v roce 2002 zemřel. Pořízení materiálu nebyl schopen doložit, protože je to hodně dávno. Materiál měl uskladněn v místě svého podnikání, na adrese K. p. Č., ve stáji, stodole a na přilehlém nezastřešeném pozemku. Původně uvažoval, že bude stavět, ale protože materiál nemohl využít, nabídl ho k odkoupení panu K. Ten byl výpovědi svědka přítomen a bylo mu umožněno v souladu s ustanovením § 96 odst. 5 daňového řádu klást svědkovi otázky. Z průběhu jednání je zřejmé, že pan K. neměl ke skutečnostem sděleným svědkem žádné otázky, které by se týkaly uskladnění a převzetí předmětného materiálu na adrese uvedené svědkem, tj. K. p. Č., a stejně tak i ke stáří materiálu.

Vzhledem k rozporům a nepodloženým tvrzením ve výpovědi pana K. před FÚ v Domažlicích a při svědecké výpovědi správce daně prověřoval, zda pan K. mohl předmětný materiál v období od jeho pořízení do doby prodeje vlastnit. Správci daně byly poskytnuty důkazní prostředky, které dokládají, že pan K. v období od roku 2000 do roku 2004, ani v roce 2007 žádný stavební materiál nevlastnil, a tudíž ani nemohl ve prospěch žalobce uskutečnit plnění - dodávky materiálu deklarované na předmětných fakturách. Konkrétně se jednalo o Protokol o soupisu movitých věcí pana T. K., sepsaný dne 19.11.2007 na adrese K. p. Č. a Soupisy výkonů rozhodnutí a exekucí za období od roku 2000 do 2004. Skutečnost, že by pan K. předmětný materiál pořídil až po roce 2007, nebyla správcem daně prověřována, neboť ze svědecké výpovědi ani jiných důkazních prostředků nevyplývá. Správce daně dospěl po zhodnocení všech důkazních prostředků, že žalobce neprokázal, že dodávky materiálu, deklarované na předmětných fakturách od dodavatele T. K. v daném rozsahu přijal. Odvolací orgán po přezkoumání spisu shledal, že správce daně postupoval správně, když uvedl, že žalobce postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a vyloučil žalobci z daňových nákladů částku ve výši 1 439 000,- Kč a zároveň zvýšil o tuto částku základ daně žalobce. Správce daně v průběhu daňové kontroly provedl dokazování v souladu s ustanovením § 92 daňového řádu a vyhodnotil v souladu s ustanovením § 92 odst. 7 daňového řádu všechny důkazní prostředky předložené žalobcem, výslech svědka, a dále důkazní prostředky, které si sám obstaral. Správce daně po provedeném dokazování určil, že z důkazních prostředků předložených a vyžádaných žalobcem (výslech svědka) se nestal důkazem ani jeden z uvedených důkazních prostředků, který by prokázal, že dodavatel T. K. poskytl žalobci dodávky materiálu v deklarované výši a rozsahu. Naopak důkazní prostředky získané správcem daně (Protokol o soupisu movitých věcí pana T. K. sepsaný dne 19.11.2007 na adrese K. p. Č. a Soupisy výkonů rozhodnutí a exekucí za období od roku 2000 do 2004) se staly důkazem, že k uskutečnění předmětné dodávky materiálu nemohlo dojít. Správce daně vyhodnotil důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně vyvrátil tvrzení žalobce, splnil svoji důkazní povinnost v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a nedošlo tak k jeho porušení.

Námítku žalobce ohledně porušení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů označil žalovaný za irelevantní, neboť ke stanovení základu daně a výsledku hospodaření se vztahují i další ustanovení zákona, ke kterým však žalobce nepřihlédl. Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle

následujících odstavců. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně vyloučil žalobci z daňového základu částku ve výši 1 439 000,- Kč, protože ji žalobce uplatnil do daňových nákladů v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V uvedeném případě však žalobce neprokázal, že částka ve výši 1 439 000,- Kč jím byla vynaložena v souladu s tímto ustanovením, tj. k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a pro zjištění základu daně neprokázal ani její výši, a proto správce daně zvýšil žalobci v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 základ daně o uvedenou částku. K porušení ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nedošlo.

K odvolacím námitkám týkajícím se bodu 5 zprávy o daňové kontrole, podle kterého správce daně neuznal tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku ve výši deklarované žalobcem, odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně vyloučil žalobci z daňových nákladů částku ve výši 3 500 000,- Kč, kterou žalobce zaúčtoval dokladem č. OST-2 ze dne 31.12.2008 na stranu MD účtu 574100 jako tvorbu rezervy na opravu budovy Belveder - Babylon. Žalobce předložil správci daně kupní smlouvu, na jejímž základě zařadil budovu Belveder Babylon za pořizovací cenu 7 500 000,- Kč do svého obchodního majetku ve zdaňovacím období roku 2006 a kartu rezervy č. 2 k tvorbě rezervy k 31.12.2008. Dne 10.2.2010 (protokol o ústním jednání č.j. 19703/10/012935106790) při ústním jednání žalobce předložil „Studii obnovy objektu Belveder Babylon“, která obsahovala projektovou dokumentaci k rekonstrukci objektu bez vyčíslení nákladů. Žalobce uvedl při tomto jednání, že částka v projektu ve výši 100 000 000,- Kč byla nad jejich možnosti, proto se rozhodl vytvořit rezervu pouze ve výši 7 000 000,- Kč na zastřešení objektu. Ve výzvě k prokázání skutečností č.j. 68903/10/012935106790 ze dne 28.4.2010 požadoval správce daně, aby mu žalobce doložil a prokázal, z jakého důvodu a na jaké konkrétní opravy byla rezerva tvořena, požadoval prokázání stavu hmotného majetku před započítáním opravy a prokázání a odůvodnění výše tvořené rezervy. Daňový subjekt doložil dne 29.6.2010 znalecký posudek č. 1148/73/2006 ze dne 6.5.2006 vypracovaný Ing. K. L. Na straně 2 v oddílu „Rizika nemovitosti“ je uvedeno: „Oceňovaná nemovitost není ke dni ocenění cca 4 roky využívaná po poškození požárem, vodorovné stavební konstrukce je dle provedeného statického posouzení nutné vybourat včetně zbylých součástí krovu a nenosného výplňového zdiva. Základy a nosné konstrukce je možné zachovat s minimálními dozdívkami.“ Daňový subjekt v této záležitosti také doložil nedatovaný vlastní rozpočet nákladů nazvaný „ORIENTAČNÍ CENY REKONSTRUKCE STŘECHY - HOTEL BELVEDER“. Na základě předložených důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že tvorba rezervy nesplňuje ustanovení § 24 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, tzn., že její tvorba nebyla provedena v souladu s ustanovením § 7 odst. 4 a odst. 3 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Odvolací orgán po přezkoumání spisu shledal, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když žalobci z daňových nákladů vyloučil částku ve výši 3 500 000,- Kč, kterou žalobce zahrnul do daňových nákladů jako tvorbu rezervy, a zvýšil o tuto částku základ daně žalobce. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou nákladem rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací

období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím. Podle ustanovení § 7 odst. 3 písm. b) téhož zákona se rezerva nevytváří v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Z výše uvedeného vyplývá, že rezervu nelze tvořit u hmotného majetku, u kterého jde o opravy v důsledku škody, bez ohledu na skutečnost, kdo byl majitelem hmotného majetku v době, kdy ke škodě došlo. Odvolací orgán dále zjistil, že z předložené projektové dokumentace a znaleckého posudku (chybějící střecha) je zřejmé, že práce, na které byla tvořena rezerva, nemají ani charakter oprav ve smyslu definice uvedené v ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle této definice se opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. V nedatovaném rozpočtu, který doložil daňový subjekt, jsou uvedeny následující potřebné práce a materiál k rekonstrukci střechy: střešní krytina, krov + bednění, dozdění atiky, vyždění příček, střešní okna atd. Z toho vyplývá, že daňový subjekt plánoval mimo jiné stavbu krovu v hodnotě 1.500.000,- Kč, atiku v hodnotě 1.100.000,- Kč, střešní krytinu v hodnotě 1.300.000,- Kč. Na objektu tedy byla plánována nová střecha, nikoli oprava stávající střechy. Z předložené dokumentace vyplývá, že uvedené práce splňují definici technického zhodnocení tak, jak je vymezeno v § 33 zákona o daních z příjmů. Podle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona (§ 33 zákona o daních z příjmů). Nelze tedy tvořit rezervu na opravy na práce, které nejsou opravou. Tvzení žalobce, že v roce 2009 uvedenou rezervu zrušil, a promítl ji tak do výnosů roku 2009, a proto by správce daně měl k této skutečnosti přihlídnout, označil žalovaný za irelevantní. Správce daně nemohl tuto skutečnost zohlednit v roce 2008, protože zrušení rezervy se týká jiného zdaňovacího období (rok 2009), za které však nebyla daňová kontrola zahájena.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se vyloučení částky ve výši 1 216 665,- Kč, která byla žalobci v souhrnu vyfakturována deseti fakturami od dodavatele PRUM STAV za dokončovací, stavební a úklidové práce, z daňových nákladů, žalobce namítl, že tvrzení žalovaného, že ve zprávě o daňové kontrole jsou všechny předložené důkazní prostředky podrobně vyhodnoceny, včetně výsledku svědka pana M., neodpovídá skutečnosti. Z výpovědi svědka M. vyplývá, že svědek vědomě vůči žalobci vystupoval jménem dodavatele PRUM STAV, a že práce, které byly vyfakturovány fakturami – daňovými doklady, deklarovanými panem M. žalobci jako faktury vydané společností PRUM STAV, byly panem M. a dalšími ukrajinskými pracovníky provedeny. Provedené práce pak žalobce spolu s dalšími pracemi vyfakturoval svému odběrateli. Tyto skutečnosti správce daně ani žalovaný nijak nevyhodnotili ani k nim nepřihlíдели, čímž postupovali v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. To, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, nemůže znamenat svévoli správce daně. Jediné, co pan M. popřel, byla skutečnost, že se zástupci žalobce prokázal

zmocněním za společnost PRUM STAV jednat. Za tohoto stavu měli správce daně i žalovaný postupovat podle § 8 odst. 3 daňového řádu (správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní) a ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (žalobce na tomto místě odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a sp. zn. IV. ÚS 48/05 a na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 30/2007-73 a č.j. 8 Afs 42/2011 – 111).

Žalobce dále namítl, že předmětné práce, o jejichž provedení není pochyb, podle výpovědi pana M. neprováděla společnost PRUM STAV, ale on jako fyzická osoba spolu s jinými osobami ukrajinské národnosti. Jestli tedy správce daně i žalovaný staví své závěry na výpovědi pana M., musejí považovat za prokázané, že předmětné práce prováděl pan M. spolu s jinými osobami ukrajinské národnosti, a to v rozsahu, uvedeném na fakturách – daňových dokladech, předávaných panem M. žalobci. Výpověď pana M. pak potvrzuje skutečnost zřejmou z výpisů ze žalobcova bankovního účtu, a sice že žalobce provedené práce uhradil na účet deklarovaný mu panem M. jako účet společnosti PRUM STAV. Z výpovědi pana M. je zřejmé, že z účtu deklarovaného žalobci jako účet společnosti PRUM STAV, vybíral peníze on sám, což lze potvrdit i údaji z tohoto bankovního účtu. Je tedy zřejmé, že správce daně i žalovaný měli výdaje deklarované jako úhrady za práce provedené společností PRUM STAV uznat ve smyslu výše uvedené judikatury v souladu se zásadou materiální pravdy za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobce poukázal též na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 292/2009 ze dne 5.8.2009, ve kterém Nejvyšší soud dospěl k názoru, že ustanovení § 33 odst. 2 obč. zák. je nutné analogicky (§ 853 obč. zák.) vztáhnout i na případy, kdy někdo jedná jménem neexistující obchodní společnosti. Kdo jedná jménem neexistující obchodní společnosti, je z takového jednání zavázán sám. Toto musí platit i v případě, že někdo sice jedná jménem existující společnosti, ale tato společnost dotýcnou osou k jednání nezmocnila a o uskutečnění obchodních případů neví. Pan M. v daném případě vystupoval vůči žalobci jménem společnosti PRUM STAV, práce provedené jím a dalšími osobami ukrajinské národnosti vydával za práce provedené společností PRUM STAV, když žalobci předával faktury – daňové doklady, deklarované jako doklady společnosti PRUM STAV, a platby za provedené práce nechával posílat na účet, ke kterému měl dispoziční právo a který vydával podle předkládaných faktur za účet společnosti PRUM STAV, jednal tedy jménem existující společnosti, ale podle jeho tvrzení správci daně jej tato společnost k jednání jejím jménem nezmocnila. Pan M. je tedy z takového jednání zavázán sám. I z tohoto hlediska jde o výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jako takové měly být správcem daně i žalovaným uznány. Z uvedeného dle názoru žalobce vyplývá, že správce daně i žalovaný postupovali též v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu.

Ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se vyloučení částky 1 439 000 Kč, která byla žalobci v souhrnu vyfakturována celkem pěti fakturami vystavenými dodavatelem T. K. za dodaný stavební materiál, z daňově uznatelných nákladů, žalobce namítl, že tvrzení žalovaného o vyvrácení žalobcova tvrzení, že předmětný materiál nakoupil od pana K., neodpovídá skutečnosti. Správce daně pouze vyvrátil tvrzení pana K., že předmětný materiál nabyl již před rokem 2008 a že byl před tímto rokem uložen na deklarovaném místě, nic víc. Že předmětný materiál nebyl na deklarovaném místě uložen v roce 2008, správce daně neprokázal. FÚ v Domažlicích na dožádání sdělil, že přestože pan K. za období roku 2008 podal čestné prohlášení, že nepodnikal a že od 24.9.2007 má zrušena veškerá živnostenská oprávnění, prohlásil, že faktury pro žalobce vystavil. Jestliže měl pan K. od 24.9.2007 zrušena

veškerá živnostenská oprávnění a v roce 2008 nepodnikal, pak nebyl důvod, aby se nadále registroval jako plátce daně. Přitom mu byla registrace plátce daně zrušena až 12.6.2010. Z tohoto, a z toho, že v roce 2008 prodal žalobci deklarovaný stavební materiál, na který vystavil daňové doklady a obdržel vyfakturované částky, lze usoudit, že pan K. v roce 2008 podnikal. Pokud jde o jeho výpověď, je pochopitelné, že v ní byly nesrovnalosti, když se svědek zjevně snažil zamlžit skutečnost, že předmětný materiál, který prodal žalobci, zakoupil v roce 2008, a že tedy neoprávněně podnikal a příjem od žalobce z prodeje materiálu řádně nezdanil. Podle § 2 odst. 1 písm. a zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Uskutečňováním ekonomické činnosti se rozumí podnikání a vydáním daňových dokladů, jimiž žalobci prodal předmětný stavební materiál, pan K. deklaroval, že v roce 2008 podnikal. Kdyby pan K. nabyt předmětný stavební materiál jím tvrzeným způsobem, nemohl by s přihlédnutím k zjištěným okolnostem daňové doklady vůbec vydat. Z tohoto pohledu správce daně ani žalovaný důkazní prostředky nehodnotili, nepřihlédli tedy ke všemu, co bylo při daňové kontrole zjištěno, čímž postupovali v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce pořízení předmětného stavebního materiálu prokázal řádnými doklady a dodání tohoto materiálu potvrdil i jeho dodavatel. Správce daně i žalovaný tak měli výdaje na koupi předmětného stavebního materiálu žalobci uznat.

Ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se vyloučení částky ve výši 3 500 000,- Kč, kterou zaúčtoval dokladem č. OST-2 ze dne 31.12.2008 na stranu MD účtu 574100 jako tvorbu rezervy na opravu budovy Belveder – Babylon, z daňově uznatelných nákladů, žalobce namítl, že opravou se rozumí též uvedení objektu do původního stavu. Žalobcem plánované opravy (krov, atika, střecha) měly za účel uvedení objektu hotelu Belvederu do původního stavu, a nešlo tedy o technické zhodnocení, jak tvrdí žalovaný. O technické zhodnocení by se mohlo jednat pouze v případě, že by obnovované konstrukce měly jiné, lepší parametry, a nešlo by tedy o uvedení do původního stavu, což není případ žalobce. V důvodové zprávě se k § 7 navrhovaného zákona o rezervách (zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně příjmů) uvádí: *Nejde o rezervu na nepředvídané a s určitou mírou subjektivity předpokládané události, nýbrž naopak vzhledem k povaze uvedených skutečností o rezervu s vyšším stupněm objektivity.* Tomuto záměru pak odpovídá znění ustanovení § 7 odst. 3 písm. b) zmíněného zákona, podle kterého se rezerva podle odstavce 1 nevytváří v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Správce daně i žalovaný tedy měli přihlédnout ke skutečnosti, že ke škodě, jejíž důsledky chtěl opravou žalobce odstranit, nedošlo na majetku žalobce, ale na majetku předchozího majitele nemovitosti. Z hlediska žalobce tak nešlo o opravu v důsledku škody jako nepředvídané a nahodilé události na jeho majetku, ale o opravu, kterou měla být zakoupená nemovitost uvedena do původního stavu. Správce daně i žalovaný měli vyložit předmětné ustanovení zákona s přihlédnutím k uvedeným skutečnostem a tvorbu rezervy uznat ve výši deklarované žalobcem.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které jako odvolací orgán vydalo napadené rozhodnutí, ke dni 1.1.2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství. V souladu s § 69 s.ř.s. je tedy žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě k prvnímu okruhu žalobních námitek uvedl, že spornou otázkou je posouzení unesení důkazního břemene ze strany žalobce ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a posléze zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“) při prokazování oprávněnosti



uplatnění faktur do nákladů ve věci daně z příjmů. Důvodem pro doměření daně byla v podstatě skutečnost, že správce daně posoudil dodávky společnosti PRUMSTAV jako neuskutečněné ze strany společnosti uvedené na příslušných daňových dokladech, a proto byly tyto náklady vyloučeny z daňově uznatelných. Prokázání rozsahu plnění, uskutečnění plnění a uskutečnění dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu je dle žalovaného nutné chápat jako podmínky sine qua non pro uplatnění nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí, správce daně ani odvolací orgán nezpochybnili, že práce byly provedeny. Správce daně z tohoto důvodu požadoval prokázání skutečnosti, které tvrdil žalobce, a sice že plnění bylo poskytnuto dodavatelem, který byl uveden na daňovém dokladu. Jestliže správce daně unesl důkazní břemeno týkající se zpochybnění věrohodnosti daňových dokladů vystavených společností PRUM STAV, je zapotřebí, aby žalobce toto své tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky nacházejícími se obvykle mimo sféru jeho účetnictví (např. listiny a výslechy svědků). Žalobce je přitom odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.

Za účelem co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu bylo správcem daně a posléze odvolacím orgánem provedeno rozsáhlé dokazování. Z tohoto dokazování však nevyplynulo, že by služby uvedené na daňových dokladech byly provedeny dodavatelem, který je na těchto dokladech uveden. Z tohoto důvodu nebyly tyto náklady dle faktur uznány jako daňově účinné a žalobci byla doměřena daň. Provedené hodnocení důkazů bylo úplné a logické.

V této souvislosti žalovaný odkázal na závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 30. 9. 2011, č.j. 5 Afs 65/2010-138, ze dne 11.12.2008, sp. zn. 8 Afs 15/2008 a ze dne 31.5.2011 sp. zn. 8 Afs 5/2011. Dále uvedl, že správce daně nemá povinnost prokazovat, že práce byly provedeny někým jiným než společností uvedenou na předloženém daňovém dokladu.

Žalobcovu argumentaci nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a IV. ÚS 48/05 je podle žalovaného nutné odmítnout, neboť žalobce záměrně vynechává podstatné informace, které z těchto judikátů vyplývají. Závěry uvedené v těchto nálezech Ústavního soudu se na projednávanou věc nevztahují, neboť plně v souladu s těmito nálezy bylo žalobci umožněno prokazovat důkazními prostředky vynaložení zpochybněných výdajů. Neobstojí ani odkazy žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V předmětné věci žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí prací společností PRUM STAV, ani neposkytl jiné věrohodné vysvětlení. Bylo pouze na jeho úvaze, jaké další důkazní prostředky zvolí a správci daně předloží. Žalobce však v průběhu daňového řízení neprokázal, že výdaje byly skutečně vynaloženy, neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně činnosti společnosti PRUM STAV a k případnému vynaložení výdajů jiným než deklarovaným způsobem nepředložil žádné věrohodné vysvětlení.

Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že opomenul vyhodnotit důkazy, zejména výpověď pana M. a provedení prací ze strany ukrajinských pracovníků. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že žalobce brojí spíše proti tomu, že správce daně a posléze odvolací orgán nevzali na základě jím zmíněných důkazních prostředků za prokázané skutečnosti, které tvrdil. Daňové orgány mají povinnost zabývat se jednotlivými důkazními prostředky navrženými žalobcem, ty provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, nemají však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobce.

Analogie s citovaným rozhodnutím Nejvyššího soudu z 5.8.2009, sp. zn. 28 Cdo 292/2009 není dle názoru žalovaného možná, neboť v posuzovaném případě se jedná o neuznání daňových dokladů existující právnické osoby. Nejedná se tedy o spor o to, kdo byl subjektem obchodněprávního závazkového právního vztahu, a o případnou neplatnost z důvodu nesprávného označení účastníků. V posuzovaném případě žalobce tvrdil, že byl účastníkem obchodněprávního závazkového vztahu se společností PRUM STAV a doklady od této společnosti uplatňoval jako daňově účinné. V souvislosti s těmito doklady jej tížilo břemeno důkazní. Hypotéza žalobce, že pan M. je z jednání zavázán sám, nemůže ovlivnit daňově uznatelné výdaje na základě daňových dokladů, které uplatnil žalobce, neboť ty jsou vystaveny společností PRUM STAV.

Ke druhému okruhu žalobních námitek žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že z hlediska doměření daně z příjmů není relevantní, zda pan K. podnikal v souladu s právními předpisy či nikoliv. Byl to právě žalobce, kdo tvrdil, že v souladu s předloženými daňovými doklady nabyl stavební materiál od dodavatele pana K. V tomto směru žalobce tížilo důkazní břemeno. Výpověď svědka pana K. neprokázala, že žalobci byl dodán stavební materiál v souladu s předloženými doklady, neboť v řízení nebylo prokázáno, že pan K. předmětný materiál vlastnil.

Ke třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že částka tvrzené rezervy byla žalobcem prokazatelně nesprávně zahrnuta do rezervy na opravu budovy v rozporu s § 24 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a v rozporu s § 7 odst. 4 a odst. 3 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Z rozpočtu, který žalobce doložil a který je založen ve správním spisu, je patrné, že uvažované práce mají charakter technického zhodnocení. Podle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona (§ 33 zákona o daních z příjmů). Předmětná budova byla ke dni nákupu v havarijním stavu, neboť ke dni vypracování znaleckého posudku Ing. K. L. ze dne 6.5.2006 č. 1148/73/2006 nebyla nemovitost 4 roky využívána, byla poškozena požárem a vyžadovala vybourání zbylých součástí krovu a vybourání vodorovných stavebních konstrukcí. Je tedy zřejmé, že stavba vyžadovala radikální stavební zásahy k alespoň částečnému obnovení původního účelu či užitelnosti. Jestliže žalobce předložil rozpočet na opravy, jejichž součástí bylo provedení stavebních prací a materiál zahrnující střešní krytinu, krov a bednění, dozdění atiky, vyzdění přiček, střešní okna atd., jedná se prokazatelně o technické zhodnocení stavby dle § 33 zákona o daních z příjmů, neboť byly plánovány práce a materiál související s výstavbou střechy nové a související práce. Tyto práce však ve smyslu výše citovaných předpisů neměly charakter oprav běžného opotřebení. Lze souhlasit s názorem žalobce, že provedením oprav mělo být dosaženo alespoň částečného navrácení budovy do původního stavu (před požárem). Ačkoliv lze tyto práce obecně nazvat jako opravy, nelze pominout, že důsledkem těchto oprav je technické zhodnocení nemovitosti ve vlastnictví žalobce a jako takové nejsou považovány za opravy dle zákona o rezervách. Není tedy rozhodné, co považuje za opravy žalobce, nýbrž co je považováno za opravy dle účetních předpisů. Rezerva tedy není přípustná ze dvou důvodů. Opravy, které žalobce plánoval, jsou nápravou škody na majetku. Zákon o rezervách přitom nerozlišuje, kdy ke škodě došlo, ani nezohledňuje majetkoprávní vztahy ke dni vzniku škody. Opravy, které žalobce plánoval, jsou navíc technickým zhodnocením budovy dle § 33 zákona o daních z příjmů, a proto nelze na tyto opravy tvořit rezervu dle § 7 odst. 2 zákona o rezervách. Žalovaný na tomto místě poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8.11.2007, č.j. 9 Afs 50/2007-59 a ze dne 7.5.2008, č.j. 9 Afs 141/2007-83.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Námítky, jimiž žalobce brojí proti vyloučení částky 1 216 665,- Kč, která mu byla v souhrnu vyfakturována deseti fakturami od dodavatele PRUM STAV za stavební, dokončovací a úklidové práce, z daňových nákladů, jsou neopodstatněné. V souzené věci vznikly správci daně pochybnosti o uznatelnosti těchto nákladů na základě zjištění týkajících se společnosti PRUM STAV, která vyplynula z dožádání u místně příslušného správce daně (nekontaktnost, nepodání přiznání k dani z příjmů za rok 2007 a 2008). Uvedená zjištění prokazují oprávněnost pochybností správce daně o tom, zda zdanitelná plnění uvedená na sporných fakturách byla skutečně přijata žalobcem právě od této společnosti tak, jak bylo na fakturách deklarováno. Na základě vzniklých pochybností byl správce daně oprávněn požadovat, aby žalobce prokázal, že předmětná zdanitelná plnění od jmenované skutečnosti skutečně přijal.

Ze zprávy o daňové kontrole a i z obsahu napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně seznámil žalobce se svými pochybnostmi a vyzval ho výzvou č.j. 68940/10/012935106790, aby prokázal jinými důkazními prostředky přijetí služeb od dodavatele PRUM STAV v rozsahu uvedeném na dokladech (předmětných fakturách). Žalobci tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006, jehož se žalobce dovolává.

Důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností tížilo žalobce. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši *prokázané poplatníkem* a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle konstantní judikatury NSS vztahující se k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 ZSDP). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.12.2008 č.j. 8 Afs 15/2008 – 139).

Přílehlavým se jeví odkaz žalovaného na závěry ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.5.2011 č.j. 8 Afs

5/2011 – 130. Soud konstatoval, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č.j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs 54/2008 - 68, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.5.2007 č.j. 9 Afs 30/2007 – 73, v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (shodně též např. i nález ze dne 6.12.2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt **jednoznačně prokáže**, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. **Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.** Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. **Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností** (zvýraznění bylo doplněno Městským soudem v Praze). Na totožných závěrech Nejvyšší správní soud setrval i v žalobcem zmiňovaném rozsudku ze dne 27.1.2012 č.j. 8 Afs 42/2011 – 111.

Není pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně nehodnotil předložené důkazní prostředky, včetně výsledku svědka pana M. V napadeném rozhodnutí byly jednotlivé důkazní prostředky posouzeny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž žalovaný přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Řádně zhodnotil především obsah svědecké výpovědi svědka pana M., přičemž poukázal na rozpor mezi jeho výpovědí a výpovědí generálního ředitele žalobce pana K., pokud jde o údajné zmocnění pana M. jednat za společnost PRUM STAV. Z obsahu žaloby je nicméně zřejmé, že žalobce brojí spíše proti tomu, že žalovaný nevzal na základě důkazních prostředků za prokázané skutečnosti, které tvrdil, než že by mu vytýkal opomenutí důkazy vůbec hodnotit (v žalobě ostatně výslovně neoznačil jediný „opomenutý“ důkaz). Soud na okraj podotýká, že povinností daňových orgánů bylo zabývat se jednotlivými důkazními prostředky navrženými žalobcem, ty provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, daňové orgány však neměly povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobce.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí právem poukázal na to, že svědek pan M. ve své výpovědi jednoznačně popřel jakoukoliv svoji souvislost se společností PRUM STAV. Jmenovaný dne 26.10.2011 mj. vypověděl, že v roce 2007 a 2008 nebyl v žádném pracovněprávním či jiném vztahu ke společnosti PRUM STAV. Výslovně popřel, že by s touto společností uzavřel smlouvu o spolupráci. Svědek toliko přebíral od dvou osob (S. a S.), jejichž příjmení neznal, faktury vystavené jménem společnosti PRUM STAV a předával je panu K. Připustil, že na fakturách vystavených společností PRUM STAV bylo uvedeno číslo bankovního účtu jeho sestry S., který založil na základě plné moci udělené mu sestrou. Z tohoto účtu vybíral peníze, které na účet poslal pan K. Část z nich dal S. a S. a zbytek rozdělil mezi partu asi pěti lidí. Výpověď svědka M. vyvrací pravdivost tvrzení generálního ředitele žalobce pana K., že pan M. se prokázal zmocněním jednat za společnost PRUM STAV, jakož i pravdivost žalobcova tvrzení, že pan M. vědomě vůči žalobci vystupoval jménem dodavatele PRUM STAV. Konstatování žalobce, že jediné, co pan M. popřel, byla skutečnost, že se zástupci žalobce prokázal zmocněním jednat za společnost PRUM STAV, je zjevně nepravdivé. Nelze než zopakovat, že svědek M. ve své výpovědi popřel jakoukoliv svoji souvislost se společností PRUM STAV. Jeho jediná „spojitost“ s uvedenou společností spočívala v tom, že žalobci předával faktury vystavené jejím jménem, které předtím obdržel od blíže neztotožněných osob (S. a S.), jejichž vztah ke společnosti PRUM STAV rovněž nebyl žalobcem v řízení prokázán.

Lze shrnout, že žádný provedený důkaz neprokazuje oprávnění pana M. jednat za společnost PRUM STAV, ani to, že by práce fakturované spornými fakturami pro žalobce provedla právě tato společnost.

Nutno dodat, že v řízení vyšlo najevo, že žalobce vyfakturované částky, které uplatnil jako daňový výdaj, ve skutečnosti nezaplatil společnosti PRUM STAV, která na sporných fakturách figuruje jako dodavatel stavebních prací. Z dotazu na banku, u které byl veden účet uvedený na sporných fakturách, a rovněž z výpovědi svědka M. vyplynulo, že žalobce zasílal peníze na účet S. M., sestry pana M. Plně oprávněný je tak i závěr správce daně, jakož i žalovaného, že žalobce v řízení neprokázal ani to, že vyfakturované služby uhradil dodavateli uvedenému na fakturách.

Námitku vytýkající správci daně a žalovanému, že nepostupovali podle § 8 odst. 3 daňového řádu, neshledal soud opodstatněnou. Z uvedených námitek není zřejmé, který právní

úkon či jiná skutečnost rozhodná pro správu daní měly být z hlediska svého skutečného obsahu posouzeny daňovým orgánem jinak (a jak). Pokud tím měl žalobce na mysli nesprávné posouzení důkazních prostředků, soud uvádí, že žalovaný vzal při svém rozhodování v úvahu tvrzení žalobce a všechny jím předložené důkazní prostředky, jakož i zjištění učiněná bez součinnosti se žalobcem, která jsou významná pro posouzení daňové uznatelnosti žalobcem uplatněného výdaje, a tyto hodnotil zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tj. jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Závěry, k nimž při hodnocení důkazních prostředků dospěl, pak srozumitelně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jím provedené hodnocení důkazních prostředků je založeno na logických úvahách, které žalobce v podané žalobě ničím nevyvrátil. Opodstatněnost posouzení důkazních prostředků ze strany žalovaného nemůže být zpochybněna, natož vyvrácena odkazy žalobce na závěry obsažené v nálezech Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 a sp. zn. IV. ÚS 48/05, jež se týkají obecných povinností správce daně při správě daní a za cíl daňového řízení označují vybrání daně ve správně stanovené výši. Soud neshledal žádný rozpor mezi těmito závěry a postupem správce daně a žalovaného v projednávané věci.

V průběhu řízení měl žalobce možnost prokázat, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na sporných fakturách. Této možnosti však žalobce nevyužil a jednoznačným a důvěryhodným způsobem neprokázal, že deklarovaný výdaj nastal za jiných okolností. Je třeba zdůraznit, že ve smyslu závěrů obsažených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007 č.j. 9 Afs 30/2007 – 73 a ze dne 27.1.2012 č.j. 8 Afs 42/2011 – 111 by v takovém krajním případě musel žalobce vynaložení výdaje za jiných okolností prokázat jednoznačným a transparentním způsobem. Jeho povinností by bylo uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářely by přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Této povinnosti však žalobce nedostál.

Předně je nutno zdůraznit, že žalobce v průběhu daňového řízení vůbec nepřipustil (a tedy ani netvrdil a neprokazoval), že by výdaj deklarovaný spornými fakturami nastal za jiných skutkových okolností. I v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru brojil proti závěru správce daně, že neprokázal, že vyfakturované služby provedl deklarovaný dodavatel (společnost PRUM STAV) a že byly žalobcem uhrazeny tomuto dodavateli. Tvrdil, že svědek M. potvrdil, že ve styku se žalobcem vystupoval za dodavatele PRUM STAV, a že deklarované práce byly jménem zmíněného dodavatele provedeny. Za účelové žalobce označil tvrzení svědka M., že neměl od statutárního orgánu zplnomocnění jednat za dodavatele PRUM STAV. Svědek se podle něj tímto zplnomocněním zástupci žalobce prokázal. Lze shrnout, že žalobce nenabídl v průběhu daňového řízení jinou skutkovou verzi týkající se výdaje deklarovaného spornými fakturami a setrval na tom, že vyfakturované služby provedl dodavatel uvedený na fakturách (společnost PRUM STAV) a že fakturované částky uhradil právě tomuto dodavateli. Důkazní břemeno ohledně prokázání této skutkové verze však žalobce v daňovém řízení neunesl (viz výše), což bylo důvodem neuznání předmětného výdaje.

Až v žalobě předložil žalobce jinou verzi okolností, za kterých měl být výdaj deklarovaný spornými fakturami uskutečněn. S odkazem na výpověď svědka M. poprvé připustil, že předmětné práce neprovedla společnost PRUM STAV, ale pan M. jako fyzická osoba spolu s jinými osobami ukrajinské národnosti, a to v rozsahu uvedeném na sporných fakturách předaných panem M. žalobci. Žalobce také už netvrdí, že vyfakturované částky zaplatil společnosti PRUM STAV, ale uvádí, že provedené práce uhradil na účet deklarovaný mu panem M. jako účet společnosti PRUM STAV, z něhož následně peníze vybíral pan M.

Vzhledem k tomu, že v průběhu daňového řízení žalobce tato tvrzení vůbec neuplatnil, nemohl se správce daně ani žalovaný jejich důvodností zabývat. Navíc ani tato nově uplatněná tvrzení nejsou na podkladě provedeného dokazování dostatečná k prokázání daňové uznatelnosti žalobcem uplatněného výdaje, neboť nestačí k *jednoznačnému a transparentnímu* prokázání, že tento výdaj byl vynaložen za jiných okolností. Žalobce předně důvěryhodným způsobem nevysvětlil, z jakého důvodu jednal s panem M. jako se zástupcem společnosti PRUM STAV, když tato osoba neměla žádné zmocnění k jednání za uvedenou společnost, což si žalobce mohl snadno ověřit. K prokázání daňové uznatelnosti určitého výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů v žádném případě nepostačuje nekonkrétní tvrzení, že práce fakturované spornými fakturami ve skutečnosti provedl pan M. a další osoby ukrajinské národnosti. V řízení nebylo prokázáno (a ostatně ani tvrzeno), v jakém konkrétním rozsahu se měla každá z těchto osob podílet na provedení prací fakturovaných žalobci spornými fakturami, a stejně tak nebylo žalobcem v průběhu daňového řízení tvrzeno a prokázáno, jaké konkrétní částky těmto osobám za provedení fakturovaných prací zaplatil, takže není možné zjistit, zda jim vyplacená částka koresponduje výdaji žalobce spočívajícímu v proplacení sporných faktur. Soud k tomu na okraj uvádí, že podle výpovědi svědka M. byla určitá část peněz zaslaných na účet jeho sestry vyplacena blíže neztotožněným osobám (Sa. a Se.), o nichž není známo, že by se rovněž podílely na provádění stavebních prací a popř. v jakém rozsahu. Lze tak uzavřít, že ani žalobcem nově uplatněná tvrzení nedokládají (řečeno slovy Nejvyššího správního soudu) veškeré okolnosti týkající se předmětného výdaje, které by byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářely by přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

Novotou, kterou žalobce netvrdil v průběhu daňového řízení, je i jeho konstrukce o odpovědnosti pana M. za jednání jménem společnosti PRUM STAV, kterou žalobce dovozuje s poukazem na závěr vyjádřený v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 292/2009 ze dne 5.8.2009. Ani tato žalobcova argumentace však neobstojí. V projednávané věci se předně nejednalo o jednání jménem neexistující společnosti – společnost PRUM STAV v rozhodné době reálně existovala. Obsah svědecké výpovědi pana M. navíc popírá pravdivost žalobcova tvrzení, že jmenovaný vůči žalobci jednal jménem společnosti PRUM STAV. Jak již bylo soudem konstatováno shora, jediná „spojitost“ pana M. s uvedenou společností spočívala v tom, že žalobci předal faktury vystavené jejím jménem, které předtím obdržel od blíže neztotožněných osob (Sa. a Se.), jejichž vztah ke společnosti PRUM STAV rovněž nebyl v řízení prokázán. Navíc, i kdyby soud připustil, že pan M. jednal za společnost PRUM STAV (s čímž, jak výše uvedeno, nesouhlasí), a je z tohoto jednání ve smyslu § 33 odst. 2 obč. zák. zavázán sám, nic by to neměnilo na skutečnosti, že žalobce v řízení před daňovými orgány neuvedl a transparentně neprokázal relevantní skutečnosti zmíněné soudem v předchozím odstavci tohoto rozsudku, jež se týkají okolností, za kterých měl být výdaj deklarovaný spornými fakturami vynaložen.

Správce daně a následně též žalovaný právem vyloučili z daňově uznatelných nákladů žalobce také částku 1 439 000 Kč, která byla žalobci v souhrnu vyfakturována pěti fakturami vystavenými dodavatelem T. K. za dodaný stavební materiál. Žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že předmětnými fakturami deklarovaný výdaj skutečně nastal. Zjištění týkající se T. K., která vyplynula z dožádání u místně příslušného správce daně, plně prokazují oprávněnost pochybností správce daně o tom, že jmenovaný dodal žalobci v roce 2008 stavební materiál tak, jak bylo na sporných fakturách deklarováno. T. K. sice dožádanému správci daně sdělil, že předmětné faktury vystavil, nebyl však schopen doložit žádné doklady týkající se těchto obchodních případů, nepředložil žádné doklady o

jeho pořízení, a dokonce ani nebyl schopen konkretizovat druh dodaného materiálu. Dožádaný správce daně dále potvrdil, že T. K. má od roku 2007 zrušeno živnostenské oprávnění a na výzvu správce daně k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 podal čestné prohlášení datované dnem 9.11.2009, že nepodnikal a že jeho příjmy v tomto zdaňovacím období nepřesáhly 15.000,- Kč. Tato zjištění založila důvodné pochybnosti, na základě kterých byl správce daně oprávněn požadovat, aby žalobce prokázal, že mu T. K. skutečně v roce 2008 dodal stavební materiál v rozsahu a hodnotě deklarované spornými fakturami. Proto také žalobce výzvou k prokázání skutečností č.j. 68940/10/012935106790 vyzval, aby jinými důkazními prostředky než předloženými fakturami prokázal své tvrzení o přijetí stavebního materiálu od dodavatele T. K. Na žalobce v tomto směru v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení přešlo důkazní břemeno, které však neunesl.

Tvrzení žalobce o přijetí stavebního materiálu od dodavatele T. K. v žádném případě neprokazuje svědecká výpověď jmenovaného zachycená v protokolu ze dne 23.3.2011. T. K. jako svědek mj. vypověděl, že stavební materiál, jenž v roce 2008 dodal žalobci, zakoupil v roce 1999 nebo 2000 od svého příbuzného, který v roce 2002 zemřel. Materiál měl uskladněný v místě svého podnikání na adrese K. p. Č., ve stáji, stodole a na přilehlém nezastřešeném pozemku. Původně uvažoval, že bude stavět, ale protože materiál nemohl využít, nabídl ho k odkoupení panu K. Pravdivost této svědecké výpovědi byla nade vší pochybnost vyvrácena listinným důkazem v podobě Protokolu o soupisu movitých věcí pana T. K., jenž byl sepsán Okresním soudem v Domažlicích dne 19.11.2007 na adrese K. p. Č. v rámci výkonu rozhodnutí vedeného proti T. K. Z tohoto Protokolu plyne, že v objektu na adrese K. p. Č. se dne 19.11.2007 žádný stavební materiál v hodnotě téměř jeden a půl milionu korun, který by T. K. dle svých slov mohl v následujícím roce dodat žalobci, nenacházel. Evidentně lživá výpověď svědka T. K. tedy rozhodně není důkazem, který by prokazoval, že jmenovaný svědek zakoupil v roce 1999 nebo 2000 od svého příbuzného stavební materiál značné hodnoty, který následně uskladnil na adrese K. p. Č., a to až do doby, než jej v roce 2008 dodal žalobci. Vzhledem k tomu, že žádný jiný důkaz, jenž by prokazoval jeho tvrzení o přijetí stavebního materiálu od dodavatele T. K. v deklarované výši a rozsahu, žalobce správci daně nepředložil, nelze než přisvědčit závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. I v tomto případě považuje soud hodnocení důkazních prostředků provedené žalovaným za logické a přiléhavé a nemá, co by mu vytkl.

Předmětem dokazování v dané věci vskutku nebyla oprávněnost podnikání T. K. v roce 2008, ale přijetí stavebního materiálu žalobcem od dodavatele T. K. v rozsahu a hodnotě deklarované spornými fakturami. Vzhledem k tomu, že výše uvedeným listinným důkazem byla vyvrácena pravdivost výpovědi T. K. o nabytí a následném skladování předmětného stavebního materiálu na adrese K. p. Č. ke dni sepsání Protokolu o soupisu movitých věcí (19.11.2007), je zároveň vyloučeno, aby tento stavební materiál T. K. v roce 2008 dodal žalobci. O existenci jiného stavebního materiálu, který by získal až v roce 2008, tedy po provedení soupisu jeho movitých věcí soudem, nebo který by skladoval na jiném místě, svědek vůbec nehovořil. Žalobce sice v žalobě takovou možnost naznačuje, jedná se však o ryze účelovou konstrukci, která není ničím jiným než neprokázaným tvrzením.

Samotná existence sporných faktur vystavených T. K. za dodání stavebního materiálu žalobci za tohoto stavu věci k prokázání oprávněnosti žalobcem uplatněného výdaje v žádném případě nepostačuje. K tomu, aby sporné faktury v rozporu se skutečností vydal, T. K. samozřejmě žádný stavební materiál nepotřeboval. Správce daně věrohodnost těchto faktur na základě zjištění učiněných prostřednictvím dožádaného správce daně zpochybnil, a bylo tak



na žalobci, aby jinými důkazy věrohodně prokázal, že mu T. K. v roce 2008 stavební materiál v rozsahu a hodnotě deklarované spornými fakturami skutečně dodal. Žádný takový důkaz však žalobce správci daně nepředložil (jak bylo uvedeno shora, svědecká výpověď T. K. takovým důkazem není).

Soud konečně nevešel ani na námitky, jimiž žalobce brojí proti vyloučení částky ve výši 3 500 000,- Kč, kterou zaúčtoval dokladem č. OST - 2 ze dne 31.12.2008 na stranu MD účtu 574100 jako tvorbu rezervy na opravu budovy Belveder – Babylon, z daňově uznatelných nákladů.

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období, k výdajům (nákladům) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon o rezervách, jenž zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Dle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož předpisu se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách však stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako „výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč...“. Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Ustanovení § 7 odst. 3 písm. b) zákona o rezervách pak stanoví, že rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události.

V rozsudku ze dne 7.5.2008 č.j. 9 Afs 141/2007 – 83 dal Nejvyšší správní soud za pravdu krajskému soudu, který v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku upozornil na to, že pojem „oprava“ - na rozdíl od pojmu „technické zhodnocení“ - není definován ani v zákoně o daních z příjmů, ani v zákoně o rezervách. Krajský soud proto ve svém rozsudku také uvedl, že za takovéto situace je zřejmě na místě pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ dle účetních předpisů. V tomto ohledu dal Nejvyšší správní soud krajskému soudu zcela za pravdu. Konstatoval, že ačkoli doktrína připouští ve veřejném právu použití analogie legis pouze v omezené míře, tak tam, kde zákon určitý právní problém přímo neřeší, lze pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího. V nastíněném kontextu je proto dle Nejvyššího správního soudu jistě legitimní výklad pojmu „oprava“ per analogiam tak, jak je vymezen účetními předpisy. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravy a údržbu takto: „Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.“

V nyní projednávané věci bylo v průběhu daňového řízení ze znaleckého posudku č. 1148/73/2006 ze dne 6.5.2006 vypracovaného Ing. K. L. zjištěno, že nemovitost (objekt Belveder - Babylon), na jejíž opravu žalobce vytvořil v roce 2006 rezervu, byla po předchozím poškození požárem ve značně zdevastovaném stavu. Znalec mj. konstatoval, že vodorovné stavební konstrukce objektu je dle provedeného statického posouzení nutné vybourat *včetně zbylých součástí krovu* a nenosného výplňového zdiva, základy a nosné konstrukce je možné zachovat s minimálními dozdvídkami. Žalobce pak v průběhu daňového řízení správci daně sdělil, že se rozhodl vytvořit rezervu ve výši 7 000 000,- Kč na zastřešení tohoto objektu.

Vzhledem k tomu, že předchozí zastřešení objektu bylo totálně zničeno požárem, nelze žalobcům záměr vybudovat nové zastřešení objektu kvalifikovat jinak než jako opravu hmotného majetku v důsledku škody způsobené požárem. Ten je zároveň nepředvídanou událostí ve smyslu § 7 odst. 3 písm. b) zákona o rezervách, podle kterého se v případě takových oprav rezerva nevytváří. Pokud tak žalobce učinil, jednal v rozporu se zákonem a výši takto nezákonně vytvořené rezervy nelze uznat jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Nedůvodná je žalobcova námitka, že žalovaný měl přihlídnout ke skutečnosti, že ke škodě, jejíž důsledky chtěl opravou odstranit, nedošlo na jeho majetku, ale na majetku předchozího majitele nemovitosti. Jedná se totiž stále o jeden a tentýž majetek, který byl požárem poškozen. Zákon o rezervách nerozlišuje, kdy došlo ke škodě či jiné nepředvídané nebo nahodilé události, která zavinila opravu majetku, a nezohledňuje nijak ani to, kdo byl vlastníkem tohoto majetku v době, kdy ke škodě došlo. Podle § 7 odst. 3 písm. b) zákona o rezervách je podstatné pouze to, zda k opravě hmotného majetku má dojít v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události. Tato hypotéza právní normy byla v daném případě, kdy oprava měla odstranit škodu způsobenou na objektu požárem, nepochybně splněna.

Žalovanému je nutno přisvědčit i v tom, že tvorbu předmětné rezervy nebylo možné akceptovat rovněž z toho důvodu, že provedením „opravy“ zastřešení by ve skutečnosti došlo k technickému zhodnocení žalobcova majetku. Poškozený objekt po požáru žádné zastřešení neměl (jeho nefunkční zbytky by podle znalce bylo nutno vybourat). V takovém případě není možné hovořit o *zachování stávajících technických parametrů daného objektu*, ale o jeho totální rekonstrukci ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů, která by měla za následek změnu jeho technických parametrů, spočívající ve vybudování zcela nového zastřešení. Taková rekonstrukce je však podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů technickým zhodnocením, na které podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o rezervách nelze vytvářet rezervu, neboť se nepovažuje za opravy podle tohoto zákona.

S tvrzením žalobce, že jím plánované opravy zastřešení měly za účel uvedení objektu hotelu Belveder do původního stavu, a proto nešlo o technické zhodnocení, není možné souhlasit. Původní zastřešení objektu při požáru evidentně shořelo, a nemohlo být proto žalobcem „obnoveno“ do původního stavu. Jinak řečeno, stav objektu po požáru byl takový, že bylo zapotřebí vybudovat zcela nové zastřešení, což však není možné považovat za opravu (již neexistujícího zastřešení), kterou by toto bylo uvedeno do původního stavu.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání.

Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**P o u č e n í :**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 29. listopadu 2016

**JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: L. H.