ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudů JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **DAISY Group, s. r. o.,** se sídlem Čelkovická 445, Tábor, zastoupeného JUDr. Alešem Janů, advokátem se sídlem Čelkovická 445, Tábor, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2008, čj. 4007/08-1200, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 2. 2009, čj. 10 Ca 230/2008 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.
II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 18. 9. 2008, čj. 4007/08-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře ze dne 18. 2. 2008, čj. 24079/08/110915/4030 a čj. 24082/08/110915/4030, kterými správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1 227 520 Kč a dodatečně snížil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 o částku 4 300 798 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, čj. 10 Ca 230/2008 - 30, zamítl. Podle krajského soudu bylo mezi účastníky sporné, zda žalobce uplatnil náklady na tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku (pronajímaných zemědělských staveb) v letech 2004 a 2005 v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Krajský soud uvedl, že žalobce dne 1. 6. 2004 uzavřel smlouvu o pronájmu nemovitostí, zemědělských staveb za nájemné ve výši 1 Kč za rok. Předmětem pronájmu bylo užívání budov pro zemědělskou výrobu a skladování třetími osobami. Téhož dne uzavřel žalobce smlouvu o budoucí smlouvě kupní a dne 21. 12. 2004 uzavřel kupní smlouvu k předmětným zemědělským stavbám. Katastrální úřad zamítl návrh na vklad vlastnického práva z důvodu omezení práva prodávajícího disponovat s majetkem. Žalobce pak nabyl nemovitosti až na základě kupní smlouvy ze dne 13. 12. 2006 (vlastnické právo bylo vloženo ke dni 21. 12. 2006). Správce daně podle krajského soudu z účetnictví žalobce zjistil, že žalobce v letech 2004 a 2005 neúčtoval o nájemném ani o nákladech a výnosech a pouze tvořil rezervu na opravu předmětných nemovitostí. Výši tvořené rezervy žalobce dokládal rozpočtem nákladů na opravu v celkové výši 8 601 591 Kč a termín zahájení oprav stanovil na duben 2006. V roce 2006 vytvořené rezervy ve výši 8 601 591 Kč rozpustil (z důvodu změny zákona o rezervách zákonem č. 545/2005 Sb., podle kterého byli nadále oprávněni tvořit rezervy na opravy hmotného majetku pouze vlastníci hmotného majetku nebo nájemci užívající hmotný majetek na základě smlouvy o nájmu podniku) a začal tvořit rezervy nové s plánovaným datem zahájení oprav v roce 2008.

Krajský soud nesouhlasil s tvrzením žalobce, že neměl jinou možnost než rozpuštění rezervy. Konstatoval, že byť žalobce neuzavřel smlouvu o nájmu podniku a zrušil rezervy, mohl začít realizovat účel vytvořených rezerv podle plánu a vynaložit je na opravy. Novela zákona o rezervách jeho původnímu záměru nebránila.

Ze sdělení Městského úřadu Březová nad Svitavou krajskému soudu vyplynulo, že pozemky, na kterých se zemědělské stavby nacházejí, jsou podle územního plánu určeny pro výstavbu rodinných domů a budovy, které na nich stojí, jsou doporučeny na dožití. Územní plán byl schválen vyhláškou o závazných částech územního plánu sídelního útvaru Březová nad Svitavou s účinností od 26. 1. 1998 pro období do roku 2015. V roce 2004, kdy měl žalobce záměr nemovitosti zakoupit a opravit, byl územní plán v platnosti. Krajský soud přisvědčil žalobci, že stavby lze užívat v souladu s kolaudačním rozhodnutím. Předpokladem pro to je však možnost užívat stavby takovým způsobem. Krajský soud konstatoval, že finanční orgány nečiní z daných staveb, hodnocených stavebním úřadem jako stavby v dezolátním stavu, stavby dočasné. Finanční orgány se však při hodnocení opodstatněnosti tvorby rezerv musely vypořádat s tím, jaké je funkční určení dané lokality podle závazné části územního plánu (podle územně plánovacích podkladů se jedná o stavby určené na dožití, po stanoveném datu podle územního plánu budou v daném prostoru umísťovány rodinné domy). Krajský soud uzavřel, že právě i se zřetelem k těmto důkazním prostředkům finanční orgány správně hodnotily počínání žalobce při tvorbě rezervy jako účelové, sledující snížení daňového základu. Podle krajského soudu z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by finanční orgány vycházely ze zjištění, že se jedná o dočasné stavby.

Krajský soud konstatoval, že by vzhledem ke stavebně technickému stavu budov rozsah stavebních prací vyžadoval stavební povolení. Stavební úřad by žádosti o stavební povolení pro rozpor mezi účelovým určením staveb a funkčním využitím plochy nemohl vyhovět. Tvrzení žalobce o záměru opravy budov je tedy zjevně účelové a zcela v rozporu s platným územním plánem obce.

Dále krajský soud uvedl, že příjmy žalobce, podnikatelského subjektu, tvoří především příjmy z podnikání. Jeho výdaje se tedy musí vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl a jsou prováděny za účelem dosažení zisku. Krajský soud se zabýval tím, zda žalobcem uvedené transakce s majetkem měly racionální účel a zda jediným účelem tvorby rezerv nebylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Přitom zdůraznil, že důkazní břemeno ve směru prokázání ekonomického účelu provedené transakce spočívalo na žalobci, který je neunesl. Krajský soud proto konstatoval, že finanční orgány správně zhodnotily důkazy a uzavřely, že úkony stěžovatele jsou účelové s cílem pouze optimalizovat základ daně z příjmů právnických osob. Byť bylo jednání žalobce zdánlivě legitimní, mělo podle krajského soudu nezákonnou povahu a nemůže mu být poskytnuta ochrana. Krajský soud dodal, že postup žalobce byl v rozporu s § 2 obchodního zákoníku, podle něhož se podnikáním rozumí činnost za účelem dosažení zisku a uzavřel, že „[j]*e proto nepravděpodobné, že by žalobce vynakládal částku vyšší než 8 mil. Kč na opravu zemědělských staveb na pozemcích, které jsou od roku 2015 určeny ke zcela jinému využití*“.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud podle něj neposoudil správně otázku účelovosti tvoření zákonných rezerv na opravy hmotného majetku. Stěžovatel se domnívá, že zcela zřejmě neprováděl účelové transakce. Předložené listiny dokládají jeho záměr stát se vlastníkem vepřína a skladu sena a provést jejich rekonstrukci z následně vytvořených rezerv. Stěžovatel rozpustil rezervy k 31. 12. 2005, protože vzhledem ke změně zákona o rezervách nesplňoval podmínky pro tvorbu rezerv. Přestože měl podle původního finančního plánu zahájit opravy v roce 2006, vzhledem k rozpuštění rezerv a s tím spojeným zvýšením daňového základu o 8 601 596 Kč vytvořil nový finanční plán na financování plánovaných oprav. Na jeho základě zahájil v roce 2006 tvorbu rezervního fondu ve stejné výši a odložil plánované opravy na dobu skončení tvorby této rezervy.

K výtce žalovaného, že v letech 2004 a 2005 neúčtoval o nájemném ve výši 1 Kč ročně ani o budoucích nákladech a výnosech souvisejících s užíváním pronajatých budov stěžovatel uvedl, že došlo k účetní chybě. Ta byla způsobena skutečností, že již v roce 2004 byla uzavřena kupní smlouva, na jejímž základě měla osoba nájemce splynout s osobou pronajímatele a v účetnictví stěžovatele by nadále byla založena pouze kupní smlouva. Stěžovatel zdůraznil, že na budoucí náklady byla zpracována dokumentace a rozpočty. Na jejich základě měl stěžovatel zahájit opravy zemědělských staveb. Stěžovatel byl názoru, že tyto skutečnosti jsou v rozporu s tvrzením o účelovosti jeho jednání.

Napadené rozhodnutí podle stěžovatele spočívá také na nesprávném právním posouzení „statusu zemědělských staveb“ jako staveb dočasných. Za stavby dočasné se podle zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“), považovaly stavby, jejichž životnost a doba užívání byly v kolaudačním rozhodnutí časově omezeny. Předmětné stavby však byly zkolaudovány jako stavby trvalé a tuto skutečnost potvrdil i Městský úřad Březová nad Svitavou.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že k plánovaným opravám bylo nutné získat stavební povolení, které stěžovateli nemohlo být vydáno vzhledem k územnímu plánu obce, podle nějž jsou pozemky pod zemědělskými stavbami zahrnuty do území určeného pro výstavbu rodinných domů. Dané opravy by nespadaly pod režim stavebního povolení, ale pouze ohlášení (§ 55 odst. 2 stavebního zákona). Přijatý územní plán obce podle stěžovatele není v rozporu s jeho *„podnikatelským záměrem opravit sklad sena a vepřín a z tohoto důvodu tvořit rezervy na jejich opravy*".

Konečně se stěžovatel domníval, že na účelovost při tvorbě rezerv nelze usoudit ani z jeho neúspěšného podnikatelského záměru, kdy vlivem změny zákona o rezervách a následného sporu s žalovaným nedošlo k jeho realizaci. Případné nedosažení zisku realizací podnikatelského záměru nedokládá podle stěžovatele účelovost jednání. Pokud by netvořil v letech 2004 a 2005 rezervu na opravu hmotného majetku a v letech 2006 a 2007 provedl opravu předmětných staveb a vytvořil tak daňově uznatelný náklad, došlo by tímto jednorázovým nákladem k významnému zkreslení účetní evidence, která by neposkytovala věrný obraz o stavu společnosti.

IV.

Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že meritem věci je posouzení splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů na tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku (pronajímaných zemědělských staveb) v letech 2004 a 2005. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil podmínku pro uplatnění nákladů, neboť shledal úkony stěžovatele za účelem pronájmu nemovitostí a tvorbu rezervy na opravu zcela nevyhovujících nemovitostí účelovými s cílem optimalizace základu daně z příjmů právnických osob.

Ze sdělení Městského úřadu Březová nad Svitavou ze dne 12. 11. 2007 správce daně zjistil, že pozemky, na nichž předmětné nemovitosti stojí, jsou zahrnuty v územním plánu obce do návrhu ploch pro výstavbu rodinných domů a budovy, které na nich stojí, jsou doporučeny na dožití. Tvrzení stěžovatele, že v roce 2004 neměl informace o záměrech obce s předmětnými pozemky a na nich stojícími nemovitostmi a že jeho dlouhodobým záměrem bylo objekty opravit a komerčně využívat v souladu se zájmem obce, neobstojí vzhledem k územnímu plánu obce, schválenému vyhláškou s účinností od 26. 1. 1998 pro období do roku 2015. Při představě vepřína v sousedství pozemků určených k výstavbě rodinných domů neobstojí podle žalovaného ani tvrzení stěžovatele, že územní plán není v rozporu s jeho podnikatelským záměrem opravit sklad sena a vepřín a následně je využívat v oblasti zemědělské výroby.

Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že pro vyhodnocení účelovosti tvoření rezerv byl stěžejní dočasný charakter předmětných staveb, a konstatoval, že hodnotil funkční určení předmětných pozemků podle závazného právního předpisu. Shodné stanovisko vyplývá i ze znaleckého posudku zpracovaného pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí při koupi pozemků stěžovatelem. Znalec ohodnotil pozemky jako určené pro výstavbu rodinných domů. Stejný znalec, společník stěžovatele, pak u výslechu při soudním jednání uvedl, že stěžovatel chtěl koupit a po opravě užívat stavby pro zemědělské účely. Dočasnost staveb a odlišné využití předmětných pozemků nelze jednoznačně stanovit a není možné předjímat skutkový stav po roce 2015, kdy bude obnoven územní plán.

Žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci byla zřejmá účelovost úkonů stěžovatele při tvorbě rezerv na opravu nevyhovujících staveb s plánovaným ukončením provozu, stojících na pozemcích, které byly určeny pro výstavbu rodinných domů. Uvedl, že věc je třeba hodnotit z hlediska, zda nebylo jediným smyslem konání stěžovatele snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů a tím získání zvýhodnění. V té souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Zákon o daních z příjmů upravuje řadu případů, kdy lze pro účely zjištění základu daně z příjmů uplatnit částky vynakládané v souvislosti s hmotným majetkem jako daňové výdaje (náklady) a stanoví také podmínky jejich uplatnění. Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů mezi ně náleží i rezervy, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon o rezervách, který v § 7 obsahuje úpravu rezervy na opravu hmotného majetku. Podle § 3 zákona o rezervách je nutné při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy a prokázat způsob výpočtu její výše.

Vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, čj. 9 Afs 62/2008 - 59, uvedl, že „[d]*ůvody pro tvorbu rezerv jsou jednoznačně ekonomické. Rezervy představují fiktivní výdaj, jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu*“.

Stěžovatel měl pronajaty zemědělské budovy, jejichž technický stav mu neumožňoval tyto objekty využívat. Pozemky, na kterých budovy stojí, jsou územním plánem účinným od 26. 1. 1998 do roku 2015 určeny pro bytovou výstavbu a stávající objekty jsou doporučeny na dožití. Stěžovatel vytvořil rezervy na opravu předmětných objektů v celkové výši 8 601 596 Kč, které na základě změny zákona o rezervách rozpustil, a v roce 2006 (tj. ve stejném roce, kdy měly být podle původního záměru zahájeny opravy objektů), začal vytvářet nové rezervy. V roce 2007, kdy správce daně provedl místní šetření, stěžovatel s opravami nezačal. Z fotodokumentace objektů pořízené správcem daně při místním šetření vyplynul havarijní stav obou objektů.

Podle § 3 zákona o rezervách je nutné při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy a prokázat způsob výpočtu její výše. Nezbytnost oprav stěžovatel dokládal špatným technickým stavem objektů, který mu neumožňuje objekty využívat. Způsob výpočtu výše rezervy pak dovodil z položkového rozpočtu. Nejvyšší správní soud podotýká, že vzhledem k rozsahu posouzení věci není nutné zabývat se otázkou, zda se v případě všech položek uvedených v rozpočtu jedná o opravy hmotného majetku, nebo o jeho technické zhodnocení ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o rezervách ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů.

V rozsudku ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*[j]estliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná (...) o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu*“.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel je podnikatelským subjektem a lze předpokládat, že jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku a výše citovaný rozsudek ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), stěžovatel nese důkazní břemeno, že uplatněné výdaje skutečně vynaložil na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, tedy příjmů z takové činnosti, jež má svůj ekonomický nebo jiný samostatný účel, a že tak v kontextu posuzované věci učinil v souladu se zákonem o rezervách.

Podle tvrzení stěžovatele bylo jeho podnikatelským záměrem „*zakoupit předmětné zemědělské stavby, provést jejich opravu a následně je pronajímat dalším subjektům podnikajícím v zemědělství*“. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem a žalovaným uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání svého podnikatelského záměru. Neprokázal ekonomický účel opravy zemědělských objektů ve špatném technickém stavu, určených územním plánem na dožití a stojících na pozemcích určených územním plánem pro bytovou výstavbu, ve výši více jak 8 miliónů korun. V tomto směru stěžovatel nevyvrátil pochybnosti o jeho tvrzeném záměru provést opravy objektů a tedy naplnit účel rezervy vytvořené na jejich opravu. Pochybnosti vyplývají i z následného chování stěžovatele, který již vytvořené rezervy rozpustil, což s ohledem na změnu zákona o rezervách udělat musel, ale s opravami podle stanoveného plánu nezačal. Technický stav objektů přitom stěžovateli znemožňoval jejich využití. Stěžovatel namísto oprav začal vytvářet nové rezervy. Výši rezerv pak doložil stejným položkovým rozpočtem

jako v předchozím případě. Skutkové okolnosti posuzované věci nasvědčují tomu, že stěžovatel rezervy na opravu zemědělských objektů vytvořil pouze s cílem daňové optimalizace a daňové orgány k nim správně nepřihlédly (srov. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

Neobstojí ani tvrzení, že stěžovatel nemohl zahájit opravy po nabytí účinnosti zákona č. 545/2005 Sb., protože pro něj rozpuštění rezerv uložené zákonem znamenalo zvýšení daňového základu o 8 601 596 Kč, „*tedy takovou neplánovanou daňovou zátěž (...), která by znamenala, že kvůli nedostatku financí by nebylo možno opravy provést vůbec*“. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby podle svého původního plánu začal v roce 2006 s opravou předmětných objektů. Tvorba rezerv není pro daňový subjekt povinná. Nejvyšší správní soud nepřitakal stěžovateli tvrdil-li, že byl nucen provést nový finanční plán na financování plánovaných oprav. Výsledkem nového finančního plánu mělo být rozhodnutí zahájit v roce 2006 tvorbu rezervního fondu a odložení plánovaných oprav na dobu po skončení tvorby rezervy. Zahájení tvorby nových rezerv bylo rozhodnutím stěžovatele, které nijak nevyvrací pochybnosti správce daně o účelovosti tvorby rezerv v letech 2004 a 2005. Nejvyšší správní soud navíc podotýká, že podle správního spisu stěžovatel při sestavování nového finančního plánu vycházel z rozpočtu na opravy vytvořeného v roce 2004, na jehož základě stanovil i výši rezerv pro roky 2006 a 2007.

Pokud stěžovatel uvedl, že z důvodu nové tvorby rezervního fondu musel odložit svůj záměr žádat o poskytnutí dotací z fondů Evropské unie na provedení oprav, Nejvyšší správní soud připomíná, že vzhledem k tvrzenému původnímu záměru stěžovatele začít s opravami již v roce 2006 bylo možné předpokládat, že měl žádosti o dotace na opravy předmětných objektů již podané. Navíc není zřejmé, jak by toto tvrzení mohlo zpochybnit závěry krajského soudu a žalovaného o účelovosti tvorby rezerv.

Stěžovatel v rámci kasační stížnosti připustil své pochybení ve vztahu k neúčtování o nájemném ve výši 1 Kč ročně. Tato skutečnost však nemá vliv na zjištění, na nichž je postaven závěr krajského soudu a žalovaného. Stěžovatel dokládal zájem provést opravy zpracováním dokumentace a rozpočtu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že na základě rozpočtů stěžovatel stanovil výši rezervy, jejíž tvorba však sama nedokládá záměr skutečně provést opravy. Pokud se jedná o „dokumentaci“, ze zprávy o kontrole daně z příjmů ze dne 30. 1. 2008, čj. 4341/08/110933/1245, s. 10, vyplývá, že žádná „dokumentace“ nejméně nebyla stěžovatelem dohledána (výjimku tvoří pouze fotodokumentace, která se skládá ze dvou fotografií vepřína a jedné fotografie skladu sena). Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že stěžovatelem uvedené dokumenty nezpochybňují závěry krajského soudu a žalovaného.

Dále stěžovatel namítl, že byl v rozsudku nesprávně posouzen „*status zemědělských staveb jako staveb dočasných*“. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že „*[f]inanční orgány svým rozhodnutím nečiní z daných staveb hodnocených stavebním úřadem jako stavby v dezolátním stavu, stavby dočasné*“ a že „*[z] napadeného rozhodnutí nevyplývá, že finanční orgány vycházely ze zjištění, že jde o dočasné stavby*“. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soudu posuzoval důvodnost námitky stěžovatele, že správní orgány chybně posoudily charakter staveb jako staveb dočasných, neshledal ji důvodnou a ani sám netvrdil, že stavby mají dočasný charakter. Námitka stěžovatele proto není důvodná.

Stěžovatel namítl, že mu k provedení oprav stačí ohlášení a nepotřebuje tedy stavební povolení jak tvrdil krajský soud. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že obsah spisů neumožňuje posoudit, zda by stěžovatelem zamýšlené opravy spadaly pod režim stavebního povolení, nebo by stačilo ohlášení podle § 55 odst. 2 stavebního zákona. Stěžovateli lze přisvědčit, že krajský soud neměl pro posouzení této otázky dostatek podkladů. Toto pochybení krajského soudu však nemělo vliv na jeho jinak správné závěry o tom, že stěžovatel neprokázal, že jeho transakce nebyly samoúčelné a vytvořené rezervy představují výdaj podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Dále stěžovatel namítl, že přijatý územní plán není v rozporu s jeho podnikatelským záměrem. Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud je záměrem stěžovatele oprava zemědělských objektů a jejich pronájem subjektům podnikajícím v zemědělství, lze s tímto tvrzením stěžovatele těžko souhlasit. Podle územního plánu jsou totiž zemědělské stavby na pozemcích jinak určených k bytové zástavbě ponechány na dožití.

Konečně stěžovatel namítl, že na účelovost jednání při tvorbě rezerv nelze usuzovat z neúspěšného podnikatelského záměru stěžovatele, který nevedl k zisku a vyústil ve ztrátu. Krajský soud však neuznal rezervy za výdaje podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů nikoliv proto, že podnikatelský záměr stěžovatele nebyl úspěšný. Lze připustit, že podnikatelský záměr v sobě zpravidla nese riziko neúspěchu a pouze ztrátovost takového záměru nemůže být důvodem pro neuznání výdaje jako výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů. V posuzované věci je však jiná situace. Krajský soud konstatoval, že aktivity stěžovatele jako podnikatelského subjektu mají být prováděny za účelem dosažení zisku. Poté ovšem dodal, že důkazní prostředky svědčí závěru, že jediným účelem tvorby rezerv bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Stěžovatel tento závěr nevyvrátil. Námitka, že by provedením oprav bez vytvoření rezerv došlo k významnému zkreslení účetní evidence, je lichá za situace, kdy stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správních orgánů o účelovosti tvorby rezerv.

Kasační stížnost není důvodná, proto ji Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu