



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **C – Centrum lékařské péče s.r.o.**, se sídlem Školská 309/13, Zábřeh, zast. Mgr. Stanislavem Bodlákem, advokátem se sídlem Sobotín 270, Petrov nad Desnou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2014, č. j. 15538/14/5000-14203-702459, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 39/2014 – 51,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného uvedenému v záhlaví. Tím byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 a tyto výměry byly potvrzeny. Důvodem pro doměření daně bylo to, že správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že jí vytvořená rezerva na výměnu okenní sestavy umístěné na jí vlastněné budově byla vytvářena na opravu a nikoliv za účelem technického zhodnocení budovy. Stěžovatelka předložila pouze evidenční kartu rezervy na opravy hmotného majetku, rozpočet nákladů na opravu budovy, zápis z valné hromady, ve kterém byla schválena tvorba rezervy, a dále doklady vztahující k samotné realizaci výměny v roce 2012. Doklady z roku 2010 uváděly předpokládanou hodnotu opravy ve výši 600 000 Kč, aniž by bylo uvedeno, jak konkrétně k uvedené částce stěžovatelka dospěla. Z dokladů nebylo také

zřejmé, jak konkrétně bude oprava provedena. Nicméně ze zápisu z valné hromady bylo zjevné, že půjde o náhradu oken se dvěma vrstvami skel za okna se třemi vrstvami skel. Z Pokynu MF D-300 a Pokynu GFŘ D-6 vyplývá, že výměnu oken lze považovat za opravu i v případě výměn oken s dřevěným rámem za okna s plastovým rámem, pokud zůstanou zachovány původní rozměry a počet vrstev skel. Možnost pokyny takto upřesnit opravu a technické zhodnocení byla potvrzena i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na úpravu v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), jakož i na související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z nich dovedl, že technické zhodnocení je neurčitý právní pojem, když rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením majetku spočívá v tom, že ve druhém případě jde o opravu vyšší kvality.

[3] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), leželo důkazní břemeno ohledně oprávněnosti vytvoření rezerv na stěžovatelce. Ta však nedoložila, jaký byl konkrétní stav oken před provedením opravy, ani jak dospěla k částce dvakrát 300 000 Kč na výměnu oken. Odkaz na její zkušenosti a znalosti byl zcela nedostačující. Již před vytvořením rezervy na opravu bylo třeba stanovit charakter opravy, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. Jde o konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterého by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena. Stěžovatelka nenavrhovala zpracování znaleckého posudku v daňovém řízení, správce daně neměl důvod znalecký posudek vyžádat a stěžovatelka žádný znalecký posudek nepředložila.

[4] Krajský soud dal stěžovateli za pravdu, že žalovaný se nevypořádal s vyjádřením jejího dodavatele o nezměnění technického stavu budovy, nicméně dodavatel neuvedl žádné konkrétní technické údaje pro porovnání stavu oken před opravou a po ní. Obecný závěr žalovaného, že stěžovatelka neprokázala tvrzení o opravě, je proto správný a výslovné nevypořádání vyjádření dodavatele na tom nemohlo nic změnit.

[5] Krajský soud neshledal, že by byla rozhodnutí správních orgánů nepřezkoumatelná, že nebyly řádně hodnoceny všechny důkazy, nebo že by stěžovatelka neměla možnost se vyjádřit k podkladům pro rozhodnutí. Odmítl taktéž poukazy stěžovatelky na porušení zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), neboť na věc vůbec nedopadá, a další námitky směřující do porušení procesních práv stěžovatelky.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b a d) s. ř. s.

[7] Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, která byla předmětem řízení, neprovedl dostatečné dokazování, aby byl zjištěn stav věci, o němž nebudou důvodné pochybnosti. Rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, dále je věcně i právně nesprávné. Soud se také nevypořádal se všemi námitkami stěžovatelky.

[8] Správce daně ani žalovaný neměly oprávnění posoudit, zda šlo o opravu či technické

pokračování

zhodnocení, neboť se jedná o otázku skutkovou. Na otázku, zda šlo o technické zhodnocení, by proto mohl odpovědět pouze znalec. Aby se jednalo o technické zhodnocení, muselo by se jednat o významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. K tomu nedošlo.

[9] Důkazní břemeno o tom, že tvorba rezervy byla neoprávněná, protože se nejedná o opravu ale o technické zhodnocení, bylo na správních orgánech. Vyžadování položkového rozpočtu nemá oporu v platné právní úpravě, neboť žádný právní předpis nedefinuje, co je to položkový rozpočet. Navíc i předpokládaná cena může být z hlediska obsahového položkovým rozpočtem. Nevyráběla se dvouvrstvá okna, ale pouze třívrstvá, proto se jednalo o opravu. Stěžovatelka již před započítáním opravy dostala tomu, co uvádí napadený rozsudek. Sledovala opravu, k níž také nakonec došlo. Nejednalo se o „opravu vyšší kvality“. Je trestána za to, že neprokázala, že se nejednalo o technické zhodnocení, nikoliv za to, že by se o technické zhodnocení jednalo.

[10] Bod [41] napadeného rozsudku je třeba hodnotit v její prospěch. K bodu [57] uvádí, že žádný právní předpis neukládá stěžovateli, jak má dokazovat svá tvrzení.

[11] Závěrem navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval dosavadní průběh řízení a poukázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. S rozsudkem krajského soudu se plně ztotožňuje. Stěžovatelka neuvedla, který její žalobní bod nebyl vypořádán, a žalovaný je přesvědčen, že byly vypořádány všechny. Krajský soud zcela správně vyhodnotil rozložení důkazního břemene v případě tvorby rezerv i s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 – 59, č. 2506/2012 Sb. NSS, a ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 7/2009 – 40. Pokud jde o posouzení technického zhodnocení, pak správně uvedl, že jde o neurčitý právní pojem a tudíž o otázku právní. Znalec může být ustanoven pouze za účelem osvětlení otázek skutkových. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Námitky, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, která byla předmětem řízení, neprovedl dostatečné dokazování, aby byl zjištěn stav věci, o němž nebudou důvodné pochybnosti, a že rozsudek je věcně i právně nesprávný, jsou neprojednatelné.

[15] Aby na základě kasační námítky bylo možno přezkoumávat rozhodnutí krajského soudu nebo prověřovat naplnění zákonných nároků kladených na soudní řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, je nutné trvat na tom, aby stěžovatel vylíčil, jakých konkrétních nezákonných postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud

při vydání napadeného rozhodnutí dopustit. Stěžovatel je také povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost. Jde o obdobu požadavků, které jsou kladeny na vymezení žalobního bodu v žalobě (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Uvedené námitky však jsou zcela obecné bez jakékoliv bližší konkretizace a Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[16] Námitka nepřezkoumatelnosti je také obecná, nicméně Nejvyšší správní soud je povinen zabývat se nepřezkoumatelností rozhodnutí krajského soudu i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). S ní souvisí i námitka nevypořádání všech žalobních bodů, neboť v případě její důvodnosti by se jednalo o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[17] Touto námitkou se navíc zabýval soud přednostně, neboť vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Úvahy krajského soudu jsou seznatelné a srozumitelné. Nejvyšší správní soud také neshledal, že by krajský soud nevypořádal některou ze stěžovatelčiných námitek. Naopak lze považovat za nadstandardní přístup soudu, že se stěžovatelčinými námitkami týkajícími se postupu daňových orgánů zabýval z pohledu daňového řádu, ačkoliv v žalobě argumentovala správním řádem, který na posuzovanou věc vůbec nedopadá.

[19] K námitce směřující do toho, zda bylo třeba znaleckého posudku pro rozhodnutí, zda se v daném případě jednalo o opravu či technické zhodnocení, je třeba nejprve uvést, že z § 33 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že technickým zhodnocením je mimo jiné rekonstrukce majetku, kterou se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. V případě pojmu „technické zhodnocení“ se tak jedná o neurčitý právní pojem. Podřazení konkrétního skutkového stavu pod tuto normu proto náleží orgánu aplikace práva, v daném případě tedy finančním orgánům a následně správním soudům. Nelze vyloučit, že pro posouzení otázky, zda se již jedná o technické zhodnocení nebo nikoliv, bude v některých případech potřebné znalecké posouzení. Mohlo by jít například o posouzení atypických technických řešení, u kterých nebude jednoznačné, zda došlo či nedošlo k technickému zhodnocení. Stěžovatelka však nijak konkrétně neargumentuje, proč by v jejím případě neměla postačovat prostá subsumpce zjištěného skutkového stavu pod právní normu.

[20] Jak vyplývá i z judikatury citované krajským soudem, technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87). Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012 - 41, a ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS, vyplývá, že technické zhodnocení přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku. Pro určení, zda došlo k rekonstrukci majetku, je třeba posoudit změnu technických parametrů ve vztahu k celku. Je pravdou, že orgán aplikace práva nemusí být vždy schopen posoudit, zda konkrétní změna přinesla či nepřinesla významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku.

pokračování

Výchozím předpokladem pro takové posouzení však je, že je dostatečně známý stav majetku před provedením rekonstrukce a po něm (v případě rezerv plánovaný stav). Skutečně provedený stav není v případě posuzování oprávněnosti tvorby rezerv úplně podstatný, neboť stěžovatelka uplatňovala vytvořenou rezervu jako náklad v letech 2010 a 2011, tedy v době, kdy samozřejmě z povahy věci nikdo nevěděl, jak bude výměna oken provedena, neboť se muselo vycházet pouze z předpokladů.

[21] Proto musí být daňový subjekt schopen prokázat, že již v době tvorby rezervy měl dostatečné podklady pro to, aby posoudil, že rezervu vytváří oprávněně (viz též citaci judikatury uvedenou v bodě [25]).

[22] Krajský soud poukázal na důkazní povinnost stěžovatelky podle daňového řádu ohledně prokázání technických parametrů oken (např. hodnoty tepelné prostupnosti nebo zvukové propustnosti) před rekonstrukcí a po rekonstrukci, kterou však stěžovatelka neunesla. V tomto kontextu je pak třeba vnímat bod [48] rozsudku krajského soudu, který poukazuje na to, že znalecký posudek by musela předložit stěžovatelka, neboť ji tížilo důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud uvedenému závěru rozumí tak, že znalecký posudek by mohl být jedním z důkazů, pokud by byl znalec schopen zjistit původní a plánovaný stav oken ze stěžovatelkou zajištěných podkladů. S tímto závěrem se ztotožňuje. Posuzování toho, zda by vůbec bylo třeba znalecký posudek zpracovávat, a kdo by jej měl zadat, považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné za situace, kdy je stěžovatelce primárně vyčítáno to, že nebyly vůbec k dispozici podklady pro posouzení technických parametrů.

[23] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 (tedy daňově uznatelné náklady) jsou také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon o rezervách, který v § 7 stanoví možnost tvorby rezerv na opravu hmotného majetku, přičemž podle § 7 odst. 2 za opravy se nepovažuje technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů. Jak vyplývá i z judikatury citované v bodu [20], jak v případě běžných oprav, tak v případě technického zhodnocení, půjde o zásahy do stávajícího majetku a právě rozsah a povaha těchto zásahů jsou klíčové pro posouzení, jakou mají z pohledu daňových předpisů povahu.

[24] 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 tedy stěžovatelka uplatňovala jako náklad rezervu vytvářenou podle § 7 zákona o rezervách, musela s ohledem na citované ustanovení prokázat, že se nebude jednat o technické zhodnocení, ale právě o opravu. S ohledem na shora uvedenou tenkou hranici mezi běžnou opravou a technickým zhodnocením to lze učinit těžko jinak, než podrobným popisem dosavadního stavu a plánované rekonstrukce, v daném případě včetně technických parametrů. Jinak totiž nelze porovnat rozdíly mezi původním a plánovaným (novým) stavem.

[25] K tomu lze ostatně odkázat na krajským soudem i žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 50/2007, kde soud mimo jiné uvedl: „S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je tedy povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (*condicio sine qua non*) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. V předmětném daňovém řízení však tato podmínka naplněna nebyla, neboť stěžovatel

před zahájením tvorby rezervy nedisponoval takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. ... Z předloženého správního spisu vyplývá, že rezervu na opravu hmotného majetku (maloobchodní prodejny potravin v O., na ulici H.) stěžovatel tvořil na základě souhrnného rozpočtu v celkové výši 7 221 253 Kč (na každé období roku 1998, 1999 a 2000 ve výši 2 407 084 Kč), který však rozhodně nebyl dokladem splňujícím shora specifikované požadavky na dokument, jenž je třeba pořídit při tvorbě každé rezervy, a to zejména v důsledku absence dokladu o skutečném stavu předmětné nemovitosti, jenž by odůvodňoval nezbytnost vytvoření rezervy, jakož i nerozlišení jednotlivých položek souhrnného rozpočtu na opravy a na technické zhodnocení ...“ Obdobně lze poukázat například na rozsudek ze dne 21. 2. 2013, č. j. 9 Afs 58/2012 – 38, kde soud uvedl: Hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná. V rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak i technické zhodnocení nemovitosti. Proto je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečných důkazních prostředků, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt. Znamená to, že daňový subjekt musí být připraven na výzvu správce daně doložit, jaký byl stav nemovitosti k okamžiku zahájení tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a odpovídajícím způsobem prokázat způsob výpočtu její výše a následně prokázat i způsob použití takových finančních prostředků. ... Nejvyšší správní soud ověřil z předloženého spisového materiálu, že správci daně byly předloženy obecné nabídky na provedení určitých prací v nemovitosti v Novém Městě pod Smrkem (oprava elektroinstalace, vnitřních omítek, podlahy, schodů, odpadů, rozvodů vody a nátěrů, oprava vnější střechy, oken, dveří, fasády, klempířských prací a výměny bromosvodů) obsahující odhad nákladů. Nebyly však jakkoliv konkretizovány či rozděleny na jednotlivé položky, ze kterých by bylo možno ověřit, o jaké konkrétní práce se jedná. Pro uvedené posouzení nemůže být relevantní, že v cenových nabídkách je slovně zdůrazněno, že se jedná o opravy, neboť žádný konkrétní popis, z něhož by šla tato skutečnost ověřit, předložené nabídky neobsahují.“

[26] Jak vyplývá z citované judikatury, celkový odhad ceny rekonstrukce majetku bez rozlišení na konkrétní položky není pro unesení důkazního břemene daňového subjektu dostačující.

[27] Stěžovatelka byla správcem daně upozorněna, že považuje výměnu oken se dvěma skly za výměnu oken se třemi skly za technické zhodnocení (protokol o jednání před správcem daně ze dne 4. 9. 2013). Tento závěr správce daně považuje Nejvyšší správní soud za správný, když je obecně známou skutečností, že okna se třemi skly mají zpravidla lepší hodnoty tepelné a zvukové prostupnosti než okna se dvěma skly. V této souvislosti lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 – 67, ve kterém se soud výslovně ztotožnil s postojem Ministerstva financí vyjádřeným v Pokynu MF D-300, že k tomu, aby se v případě výměny oken jednalo o opravu, je nezbytné, aby zůstal zachován původní počet vrstev skla. Bylo proto na stěžovatelce, aby případně doložila, že jí zamýšlená výměna oken, ačkoliv dojde ke změně počtu skel, k zásadní změně vést neměla. Stěžovatelka na závěry správce daně ze dne 4. 9. 2013 reagovala svým vyjádřením ze dne 11. 9. 2013. V něm však žádným konkrétním způsobem nevysvětlila, proč by i při zvýšení počtu skel o technické zhodnocení nešlo. Je také nezbytné uvést, že stěžovatelka v žalobě tento závěr finančních orgánů, který byl jednoznačně vyjádřen i v napadeném rozhodnutí, nezpochybnila, kromě poukazů na to, kdo by měl nést důkazní břemeno. Pakliže tedy stěžovatelka nesla důkazní břemeno, není možné dále přezkoumávat závěr žalovaného o tom, že výměna oken se dvěma vrstvami skel za okna se třemi vrstvami

pokračování

skel představovala technické zhodnocení.

[28] Není pravdou, že by po stěžovatelce daňové orgány požadovaly prokázání oprávněnosti tvorby rezervy jen dokumentem, který by se nazýval položkový rozpočet (viz poslední odstavec na str. 7 napadeného rozhodnutí žalovaného). Zcela v souladu se zákonem však požadovaly, aby byla zjištělná konkrétní podoba plánované rekonstrukce, která by umožnila ověřit, zda má jít skutečně o opravu majetku a plánované ceny jsou reálné. To však nebylo dost dobře možné minimálně bez popisu technických parametrů stávajících a plánovaných oken. Ostatně i z následného vývoje je zřejmé, že plánovaná rekonstrukce mohla být provedena s různým počtem a kvalitou oken a s různým stavebnětechnickým řešením (například přichází i v úvahu zmenšení či zvětšení prosklené plochy). Některé způsoby rekonstrukce tak mohly zjevně vést i k technickému zhodnocení a bez podrobného popisu dosavadního stavu a plánované rekonstrukce nebylo možné posoudit oprávněnost tvorby rezervy. Jak bylo uvedeno shora, důkazní břemeno uplatnitelnosti tohoto výdaje stíhalo stěžovatelku.

[29] Stěžovatelkou předložené doklady v průběhu daňové kontroly nepopisovaly konkrétní způsob zamýšlené opravy, ale pouze konstatování, že půjde o opravu a celkovou částku. Jedině předložený zápis z valné hromady uváděl, že by mělo dojít k výměně dvouvrstvých skel za třívrstvá a to stejných rozměrů. Jak bylo uvedeno shora, v soudním řízení správním nebyl relevantně zpochybněn závěr, že se v takovém případě bude jednat o technické zhodnocení a nikoliv o opravu.

[30] Tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti, že se dvouvrstvá okna nevyráběla a jednalo se proto o opravu, nebylo uplatněno v řízení před krajským soudem a objevuje se až v kasační stížnosti. Proto k němu Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlíží. Navíc konstatuje, že takové tvrzení není podpořeno žádnými důkazními prostředky a soudu se jeví jako vysoce nepravděpodobné.

[31] Dále není zřejmé, jak by měl být bod [41] rozsudku krajského soudu ve prospěch stěžovatelky. V uvedeném bodě krajský soud konstatoval, že by musel být jednoznačný stav oken před výměnou a po výměně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nesplnila svou důkazní povinnost, nebylo možné potřebné srovnání provést.

[32] Navíc nelze přehlédnout ani to, že stěžovatelka kromě toho, že nebyla schopna popsat konkrétní technické parametry, nebyla schopna ani věrohodně odůvodnit konkrétní výši tvořené rezervy.

[33] Soud souhlasí v obecné rovině se stěžovatelkou, že i předpokládaná cena může být z hlediska obsahového položkovým rozpočtem. Muselo by se však jednat o situaci, kdy by v předpokládané ceně skutečně byl obsažen položkový rozpočet. Například by tedy potencionální dodavatel sděloval celkovou předpokládanou cenu, z níž by však byla zcela jednoznačná její kalkulace dle jednotlivých položek. O takovou situaci se však v případě stěžovatelky nejednalo. Navíc je tato úvaha v zásadě nadbytečná, neboť to, zda by byla výše tvořené rezervy přiměřená, by bylo možné posuzovat až v situaci, kdy by stěžovatelka prokázala, že rezerva byla tvořena na opravu, která není technickým zhodnocením.

[34] Pokud jde o poukaz stěžovatelky na bod [57] rozsudku krajského soudu, pak v něm

krajský soud konstatoval, že vyjádření dodavatele stěžovatelky neobsahuje dostatečné technické údaje a nemůže proto sloužit pro porovnání stavu oken před opravou a po ní. Obecně má stěžovatelka pravdu, že i v daňovém řádu je zakotvena zásada volného hodnocení důkazů (viz § 8 odst. 1 daňového řádu) a právní předpisy zpravidla neukládají konkrétní způsob prokázání určité skutečnosti. To však krajský soud nepožadoval. Předložený důkaz zhodnotil a vyvodil, že tento není schopen prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti pro svou neurčitost. Tento závěr stěžovatelka nijak nespороvala.

[35] Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno ohledně toho, že jí vytvořená rezerva byla vytvářena na opravu majetku v souladu s § 7 zákona o rezervách, a proto jí nemohla být uznána jako náklad podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Má tak pravdu, že jí daň byla vyměřena primárně proto, že neprokázala, že plánovaná oprava nebyla technickým zhodnocením. Nicméně se jedná o obecně platný princip nesení důkazního břemene, který má nepříznivý následek pro toho, kdo jej neunes.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu