

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **JUDr. I. Z., MBA**, zastoupen JUDr. Miroslavem Černým, advokátem se sídlem Balbínova 3/224, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2006, čj. 6248/06-110, čj. 6249/06-110, čj. 6250/06-110 a čj. 6251/06-110, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2009, čj. 10 Ca 311/2006 - 160,

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:

Rozhodnutími ze dne 25. 7. 2006, čj. 6248/06-110, čj. 6249/06-110, čj. 6250/06-110 a čj. 6251/06-110, žalovaný změnil dodatečné platební výměry, kterými Finanční úřad Praha-východ dodatečně stanovil žalobci základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002, vyměřil mu daň a snížil daňovou ztrátu.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. Žalobce vlastní několik domů v Praze a většinu jeho příjmů tvoří příjmy z regulovaného nájemného, které nekryjí ani provozní náklady. V roce 1999 se rozhodl vynaložit 60 000 000 Kč na nutné opravy nemovitostí a podle § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), byl oprávněn vytvořit rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 6 000 000 Kč ročně po dobu deseti let. Jelikož tvorba rezerv v této výši nebyla účelná, protože příjmy žalobce tvořily pouze zlomek této částky, vytvořil rezervy pouze do výše zdanitelných příjmů. O vytvoření rezerv žalobce informoval správce daně v podání ze dne 2. 2. 2005 a v podání označeném jako „Detailní přehled oprav bytů a domů (10 let)“. Správce daně vyřadil v rozporu s § 24

odst. 2 písm. i) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vytvořené rezervy z uplatněných výdajů.

Správce daně podle žalobce také pochybil, pokud považoval příjmy z „odstupného za uvolnění bytu nájemci“ za příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů [pozn. NSS – osoby, které poté uzavíraly se žalobcem nájemní smlouvy, platily nejprve žalobci jednorázovou částku v řádu statisíců korun, kterou žalobce označil jako „odstupné za uvolnění bytu“]. Přijetím odstupného došlo ke snížení hodnoty majetku žalobce. Odstupné bylo použito na provedení nejnutnějších havarijních oprav. Správce daně se neřídil judikaturou, podle které je uznatelným výdajem nejen výdaj reálný, ale i výdaj fiktivní, jenž daňový subjekt fakticky nevynakládá, ale má možnost si o něj snížit základ daně. Snížení hodnoty domu přijetím odstupného od budoucích nájemců je uznatelným výdajem pro stanovení základu daně. To potvrzuje i skutečnost, že následně byla v § 23 odst. 3 písm. c) bodu 4 zákona o daních příjmů upravena možnost snížit základ daně o oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku. Výši snížení hodnoty majetku žalobce vypočetl podle § 22 vyhlášky č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). Správce daně pochybil, pokud neprovedl důkaz znaleckým posudkem, který by prokázal snížení hodnoty domů přijetím odstupného, ačkoliv žalobce tento důkaz navrhl.

Platby od pana K. a pana R. [pozn. NSS - které žalobce rovněž přijal předtím, než uvedené osoby započaly v bytech bydlet a platit nájemné] rovněž neměly být zahrnuty mezi příjmy z pronájmu. Žalobce byl povinen pro každého z nich postavit byt a náklady na stavbu převyšovaly více než dvakrát poskytnuté příspěvky. Oba nájemníci v bytech stále bydlí a nepeněžité plnění v hodnotě postaveného bytu, částečně zaplaceného nájemníky, by tak mělo být zdaněno po odpisech až v roce ukončení nájmu. Správce daně podle stěžovatele podrobil dani ztráty z provozu domů s byty s regulovaným nájmem, jako by se jednalo o příjmy.

Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí žalovaného, které se týkalo zdaňovacího období roku 1999, neboť marně uplynula tříletá prekluzivní lhůta. Žalobu vůči zbývajícím rozhodnutím žalovaného za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002 zamítl. Konstatoval, že žalobce neprokázal tvorbu rezerv. Při tvorbě rezerv nepostupoval v souladu s právní úpravou a zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše. Rezervy je třeba tvořit prokazatelným způsobem již ve zdaňovacím období, ve kterém je o vytvořené rezervy snížen daňový základ. V rámci daňové kontroly není možné tento nedostatek zhojit. Není přípustné, aby daňový subjekt vyčkával stanovení daňové povinnosti, a následně požádal o uznání rezerv tak, aby dodatečně uplatněné rezervy dosahovaly výše prokázaných příjmů. Je nutné, aby již při vzniku každé rezervy byl pořízen dokument odůvodňující nezbytnost tvorby rezervy, způsob jejího výpočtu a použití. Nelze připustit, aby listiny, zdůvodňující nezbytnost tvorby rezervy, byly vyhotoveny dodatečně. Při tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku rovněž nelze zahrnout do rezervy vliv inflace v budoucím období, neboť její výše není známa při tvorbě rezervy.

Podle názoru městského soudu představují jednorázové částky („odstupné“) příjem žalobce, který podléhá dani. Tyto částky žalobce přijal v souvislosti s nájmem bytových jednotek, mohl je investovat do opravy svého majetku a v důsledku toho mohl následně „snížit“ nájemné. Taktéž platby od pana K. a pana R. byly zaplaceny proto, aby následně byly uzavřeny smlouvy s nízkým nájemným. Přijetím částek nedošlo ke snížení hodnoty majetku žalobce. Žalobce tímto způsobem získal předem finanční prostředky, které by jinak mohly být součástí nájemného. Předpisy o oceňování mohou být použity pouze v případě, kdy na ně odkazuje zákon o daních z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4, na které žalobce odkazoval, se stalo součástí zákona o daních z příjmů až od 1. 1. 2004, a proto podle něj správce daně nemohl postupovat. Pokud žalobce tvrdil, že jeho příjmy z pronájmu v posuzovaných zdaňovacích obdobích představovaly ztrátu, svědčilo mu o této skutečnosti důkazní břemeno a bylo na něm, aby takové tvrzení v daňovém řízení prokázal.

Žalobce (stěžovatel) napadl výrok o zamítnutí žaloby kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Městský soud podle stěžovatele odmítl odečíst náklady vynaložené za účelem udržení, zajištění a dosažení příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů. Hodnota pronajatých nemovitostí je určena výnosem z nájemného. Snížením nájemného se sníží hodnota nemovitosti (§ 22 odst. 1 vyhlášky č. 540/2002 Sb.). Městský soud tuto skutečnost popřel. Odmítl i provedení znaleckého posudku, který by posoudil, o kolik se snížila hodnota nemovitostí snížením nájemného. Do zdanitelných příjmů zahrnul příjmy od pana P. a dalších, ale neodečetl snížení majetku stěžovatele (vzniklé snížením hodnoty nemovitostí z důvodu snížení nájemného) utrpěné za účelem získání příjmů. Upřel tak stěžovateli právo disponovat s majetkem, tedy snížit hodnotu nemovitostí snížením výnosů z nájemného za účelem získání finančních prostředků na provedení havarijních oprav. Závěr městského soudu, že oceňovací rozdíly podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 4 zákona o daních z příjmů nelze uplatnit v případě hmotného majetku, odporuje § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle kterého se oceňuje veškerý hmotný majetek. Výčet nákladů uvedený v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů je demonstrativním výčtem. Podle judikatury (např. Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 5 Afs 95/2006, Krajský soud v Brně ve věci sp. zn. 30 Ca 57/98, Krajský soud v Ostravě ve věci sp. zn. 22 Ca 487/96, Krajský soud v Českých Budějovicích ve věci sp. zn. 10 Ca 262/2000) jsou daňově uznatelným výdajem i jiné náklady vynaložené na dosažení zisku a jiné náklady, jimiž je sníženo vlastní jmění daňového subjektu.

Rozhodnutí městského soudu považoval stěžovatel za nepřezkoumatelné, neboť se soud nezabýval rezervami na opravy hmotného majetku, které stěžovatel vytvořil v souladu se zákonem o rezervách a jejichž výši uvedl v „Kartě tvorby rezerv na opravy“ a jejím doplnění ze dne 2. 2. 2005. Rezervy podle podání ze dne 2. 2. 2005 jsou uvedeny v cenách let 1999 až 2002 a nic nenasvědčuje tomu, že by byly vytvořeny jindy než v daných letech. Městský soud upřel stěžovateli právo rozhodnout se, jaké rezervy vytvoří. Závěr soudu, že stěžovatel byl povinen vytvářet rezervy podle rozsahu nutných oprav, nikoliv podle svého uvážení, včetně daňových úvah, je podle stěžovatele v rozporu se zákonem. Městský soud rovněž pochybil, pokud vyloučil přiměřený inflační růst rezerv podle podání ze dne 21. 3. 2005. Bez zahrnutí inflace ve výši vytvořených rezerv na opravy, které měly být provedeny až za 10 let, by byly prostředky k provedení oprav nedostatečné a zmařil by se tak účel, ke kterému byly vytvořeny.

Městský soud rovněž v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyřadil z nákladů částku 1 400 000 Kč, kterou stěžovatel vynaložil na stavbu bytů pana K. a pana R.. Rozhodnutí městského soudu je též v rozporu s § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou výdaje nájemce na úpravy bytu nepeněžním příjmem zdanitelným pronajímateli po odpisech až v době ukončení nájmu přispívajícího nájemce. Oba nájemci v bytech stále bydlí.

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti uvedl, že „*parlament přijal zákony, které nevýhodnost pronajatých bytů ulehčují, aby se domy nehroutily a byly opraveny*“. Městský soud však všechny tyto specifické, zákonem stanovené výhody stěžovateli upřel a jeho rozhodnutí je tak nezákonné.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné, neboť soud nehodnotil rezervy vytvořené podle „Karet rezerv na opravy“ a podle podání ze dne 2. 2. 2005. Tato námitka není důvodná. Městský soud se řádným způsobem vypořádal se všemi listinami, na které stěžovatel odkazoval, zejména na stranách 14 až 19 rozsudku. Dospěl k závěru, že stěžovatelem předložené dokumenty neprokazují, že stěžovatel v rozhodných zdaňovacích obdobích vytvořil rezervy na opravy hmotného majetku v souladu se zákonem o rezervách. Stěžovatel nepředložil rozpočet, který by prokazoval, jaké opravy a v jaké výši byly plánovány, nedoložil, kdy plánoval započetí oprav a zda náklady představovaly náklady na opravu, nikoli technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že městský soud pochybil, pokud zahrnul do příjmů jednorázové platby od nájemníků („odstupné“), ale neodečetl snížení majetku (v podobě snížení hodnoty nemovitostí z důvodu snížení nájemného), které stěžovatel utrpěl za účelem získání těchto příjmů. Postoj stěžovatele, jak jej prezentoval v daňovém a následně opakovaně v soudním řízení, vychází z přesvědčení, že pokud je situace na trhu nájemního bydlení specifická a stále do jisté míry ovlivněna sociálním aspektem této komodity, je třeba naopak v daňových souvislostech zohlednit tyto okolnosti ve stěžovatelův prospěch. Způsob, jakým tak stěžovatel činil, však neměl oporu v daňových předpisech.

Podle stěžovatele hodnota pronajatých nemovitostí je určena jejich výnosem z nájemného postupem dle § 22 odst. 1 vyhlášky č. 540/2002 Sb. Především jde o úvahu, která se v této podobě objevuje až v kasační stížnosti. Doposud stěžovatel argumentoval v mezích stanovených především výzvami správce daně v daňovém řízení o tom, že výdaje za prováděné opravy byly oprávněné, resp. rezervy byly vytvořeny s souladu s právními předpisy. Odkaz na výše uvedenou vyhlášku je však zcela nepřípadný, neboť vyhláška č.

540/2002 Sb. nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2003, tedy po uplynutí zdaňovacích období, o která v této věci šlo. V daném období byla účinná vyhláška č. 279/1997 Sb. Obě tyto vyhlášky byly přijaty k provedení zákona č. 151/1997, o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňovaní majetku). Tento zákon upravuje způsoby oceňování (mimo jiné) věcí pro účely stanovené zvláštními předpisy. Pokud má být přihlédnuto v rámci stanovení daně z příjmů k hodnotě nemovitosti stanovené podle zákona o oceňování majetku, je třeba, aby zákon o daních z příjmů předpokládal takové snížení hodnoty nemovitosti při stanovení daně. Městský soud nedospěl k závěru, že lze o stěžovatelem uvedené snížení hodnoty nemovitosti upravit základ daně, případně, že ho lze považovat za výdaj vynaložený k dosažení příjmu stěžovatele z „odstupného“. Za této situace se nemohl zabývat hodnotou snížení nemovitosti podle předpisů o oceňování majetku. Taktéž provedení znaleckého posudku, který by potvrdil výši snížení hodnoty majetku uvedenou stěžovatelem, bylo za této situace nadbytečné.

V posuzovaném případě měla být podle stěžovatele snížená hodnota nemovitosti zohledněna dle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 4 zákona o daních z příjmů v podobě oceňovacího rozdílu. Dané ustanovení však bylo do zákona o daních z příjmů zařazeno až zákonem č. 438/2003 Sb., účinným od 1. 1. 2004. Ve zdaňovacích obdobích let 2000 až 2002 tedy nemohl stěžovatel podle daného ustanovení upravit základ daně o oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku.

Stěžovateli lze přisvědčit, že § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje demonstrativní výčet, co se rozumí výdaji (náklady) a na které lze aplikovat obecné pravidlo obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, č. 1225/2007 Sb. NSS). Městský soud však netvrdil opak.

Za daňově uznatelné výdaje lze považovat podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze ty výdaje, které jsou fakticky vynaloženy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72), a to v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 7. 2008, čj. 7 Afs 37/2007 - 66, uvedl, že výdaj „*vyjadřuje snížení vlastního jmění poplatníka a udává hodnotu aktiv spotřebovaných při získání výnosu*“. Bylo na stěžovateli, aby posoudil, zda je uzavírání smluv za daných podmínek pro něj ekonomicky výhodné, či nikoli. Nemůže však postupovat tak, že domnělou ekonomickou nevýhodnost bude saturovat v daňové oblasti bez zřetele k platné právní úpravě. Obecný argument stěžovatele ústí v jediný závěr, že čím nižší nájemné svým nájemníkům stanoví, tím nižší bude určená cena jeho nemovitostí, resp. vyšší snížení ceny. Toto hypotetické snížení považuje stěžovatel bez dalšího za daňový výdaj odůvodňující snížení daňového základu. Takové argumenty neobstojí již proto, že nejsou podepřeny podrobnou právní argumentací, a navíc - právě v rozporu s platnou právní úpravou - nezohledňující reálné příjmy, které byly získány, a výdaje, které byly vynaloženy.

Podle stěžovatele městský soud dále pochybil, pokud rezervy podle „Karty tvorby rezerv na opravy“ a podle podání ze dne 2. 2. 2005 neuznal jako výdaj dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Bylo třeba posoudit, zda dané dokumenty dokládají tvrzení

stěžovatele, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích vytvářel rezervy na opravy hmotného majetku.

Možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující k shromáždění finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů v budoucnosti. Jde o to umožnit daňovému subjektu optimálně nakládat s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit a které budou daňovým výdajem. Vytváření rezerv na opravy 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*“.

Zákon o rezervách stanoví podmínky, při jejichž splnění je možné zahrnout tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku do výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Institut rezervy je spojen s povinností využít vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (zde oprava hmotného majetku) a s povinností dodržet podmínky jejich tvorby a čerpání. Jen v takovém případě jsou vytvořené rezervy daňově uznatelné. Způsob tvorby rezerv za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelná (§ 3 zákona o rezervách). Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravy hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů jako výdaj (náklad), je třeba podle ustálené judikatury správních soudů trvat na tom, aby prokázal odůvodněnost (nezbytnost) tvorby takové rezervy, způsob určení její výše a způsob jejího čerpání. Zároveň je podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách povinen stanovit výši rezervy podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel v průběhu následně prováděné daňové kontroly předložil doklady označené jako „Karta tvorby reserv na opravy § 7 zák. č. 593/1992 Sb.“, podle kterých zahájil tvorbu rezerv na opravy v celkové výši 12 200 000 Kč v roce 1998 u tří nemovitostí, v roce 2000 u jedné nemovitosti a v roce 2001 u dvou nemovitostí s předpokladem zahájit opravy za pět let. Podle těchto dokumentů se jedná o rezervy na celkovou opravu každého domu, přičemž zde jsou souborně vyjmenovány plánované opravy, avšak bez tohoto, aby byly přiřazeny k jednotlivým nemovitostem a u každé nemovitosti byly jednotlivě oceněny. Stěžovatel na dokladech uvedl, že tyto rezervy nebyly promítnuty do nákladů a celkové opravy započaly dříve než za předpokládaných pět let. Následně stěžovatel požadoval zohlednění rezerv na opravy hmotného majetku tak,

aby došlo ke stanovení základu daně v nulové výši (podání ze dne 23. 12. 2004). V návaznosti na výzvu správce daně ze dne 28. 12. 2004, aby prokázal způsob tvorby a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku, stěžovatel předložil v podání ze dne 2. 2. 2005 doklad „Tvorba a čerpání rezerv na opravy“. Podle tohoto dokladu v roce 1999 započal stěžovatel s tvorbou rezerv na opravy dvou nemovitostí na dva roky. Částka rozhodná pro stanovení výše rezerv byla v celkové výši 1 780 000 Kč. Dané rezervy byly vyčerpány v roce 2001 a 2002 jak dokládají označené faktury. V roce 2001 započal podle daného dokumentu stěžovatel s tvorbou rezerv na opravy čtyř nemovitostí na dva roky. Náklady na opravy nemovitostí byly vyčísleny sumou 135 000 Kč, 100 000 Kč, 240 000 Kč a 600 000 Kč. Tyto rezervy byly vyčerpány v roce 2003.

Z výše uvedeného je zřejmé, že podání ze dne 2. 2. 2005 nelze považovat za upřesnění údajů uvedených v „Kartách rezerv na opravy“, protože pracuje s odlišnými sumami rezerv, rezervy vytváří na jiné období, a to pouze k některým z nemovitostí, které byly uvedeny v „Kartách rezerv na opravy“. Stěžovatelem předložené listiny proto neprokazují, že by stěžovatel v tom kterém zdaňovacím období vytvářel zákonem stanoveným způsobem rezervy na opravy hmotného majetku. Není zřejmé, proč byla stanovena v uvedených v listinách částka nutná na opravu nemovitostí. Celková částka není rozdělena tak, aby z ní vyplývalo, jaká část připadá na jednotlivé dílčí opravy. I když jsou v těchto dokumentech vypočteny zamýšlené opravy (např. oprava střechy a krovu, komíny ad.), nejsou tyto přiřazeny k jednotlivým nemovitostem, na jejichž opravu byly dle tvrzení stěžovatele vytvořeny rezervy. Podání stěžovatele ze dne 2. 2. 2005 sice již blíže specifikuje, jaké opravy měly být u jednotlivých nemovitostí provedeny, ale ani tento dokument nedokládá prokazatelným způsobem způsob a výši tvorby rezervy a především to, že rezervy byly tvořeny již v předmětných zdaňovacích obdobích. Stěžovatel nepředložil správci daně dokumenty, které měly být vytvořeny při vzniku rezerv a které by zdůvodňovaly nezbytnost tvorby rezervy, způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, čj. 5 Afs 166/2004 - 111).

Navíc, i když stěžovatel vytvářel podle svého tvrzení rezervy na opravy hmotného majetku, opravy z těchto rezerv následně nehradil. Fakturami, které podle jeho tvrzení dokládají provedení oprav, na něž byly rezervy vytvořeny, stěžovatel prokazoval i daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Výdaje na opravy tedy nebyly uhrazeny přednostně z vytvořených rezerv, nýbrž je stěžovatel průběžně uplatňoval (soupisy výdajů za roky 2001 a 2002 předložené stěžovatelem, které jsou založeny ve správním spise) a částky mu byly uznány jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve shodě s městským soudem a žalovaným lze proto konstatovat, že tyto částky byly nepřípustně uplatněny dvakrát – jako daňové výdaje a současně předtím jako vytvořené rezervy.

Stěžovatel namítl, že městský soud pochybil, pokud vyloučil možnost zohlednit přiměřený inflační růst ve výpočtu výše rezerv. Inflaci při stanovení výše rezerv zohlednil stěžovatel v „Detailním přehledu oprav bytů a domů (10 let)“. Tato námitka má bezprostřední souvislost s námitkou předchozí a pouze při její důvodnosti by případně mohla obstát. To se však nestalo. Městský soud nezpochybnil skutečnost, že inflace je běžným ekonomickým jevem ovlivňujícím výši nákladů na opravy a lze ji při tvorbě

rezerv zohlednit. S ohledem na požadavek prokazatelnosti výše rezervy v posuzovaném případě však považoval za možné zohlednit inflaci pouze zpětně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2005, čj. 1 Afs 116/2004 - 100, č. 1449/2008 Sb. NSS, uvedl, že „[z]*e vzájemného vztahu § 7 odst. 4 zákona o rezervách* [...] *a ustanovení § 3 zákona o rezervách požadujícího prokazatelnost rezerv vyplývá, že je vyloučeno zahrnout výši inflace za všechna zdaňovací období již od počátku tvorby rezervy do jednotlivých částek rezerv, aniž by zároveň nedošlo k podstatnému zkreslení výše rezervy za jednotlivé roky, toto zkreslení je přímo úměrné počtu let, po která má být rezerva tvořena, a výši předpokládaných nákladů*“. Požadavek prokazatelnosti rezerv podle § 3 zákona o rezervách není možné omezit pouze na skutečnost, jakým způsobem daňový subjekt rezervu vytvořil. Tento požadavek v sobě obsahuje i odůvodněnost rezervy a dodržení příslušných ustanovení při stanovení její výše. Tento předpoklad v případě stěžovatele, který rezervu tvořil na deset let a za toto období započetl vliv inflace, splněn nebyl.

Ze správního spisu rovněž nevyplynulo, že by stěžovateli nebyly uznány výdaje na stavbu bytů pana K. a pana R. v částce 1 400 000 Kč. Stěžovatel své tvrzení o neoprávněném vyřazení výdajů na stavbu bytů nijak blíže nespecifikoval. Správce daně zohlednil výdaje i nad rámec výdajů uplatněných v daňovém přiznání, a to ve výši prokázané podle evidence stěžovatele a podle dalších jím předložených dokladů. Tvrzení stěžovatele, že mu správce daně (respektive jak uvedl stěžovatel městský soud) vyřadil výdaje na výstavbu dvou bytů, tedy nemá oporu ve správním spisu. Zahrnutí příspěvku nájemců pana R. a pana K. na stavbu bytu do příjmů stěžovatele rovněž nebylo v rozporu s § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Ze správního spisu vyplynulo, že dané finanční částky zaplatili nájemníci z důvodu, aby s nimi následně stěžovatel uzavřel nájemní smlouvy se smluvním nájemným, jehož výše byla zvyšována podle předpisů upravující regulované nájemné (viz Smlouva o budoucí nájemní smlouvě ze dne 11. 7. 2002 uzavřená mezi stěžovatelem a M. R., podle které daná částka představuje „*odstupné za vystavení přiložené nájemní smlouvy s regulovaným nájemným*“, protokol o výpovědi svědka L.K. ze dne 29. 11. 2004). Z listinných důkazů nevyplynulo, že dané částky byly přijaty ve vztahu k závazku postavit byt. Částky nebyly vynaloženy nájemníky na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluveného nájemného ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Nebyly tedy vynaloženy nájemníkem k tomu, aby došlo k „vylepšení“ předmětu nájmu oproti stavu, ve kterém majetek původně byl. Z tohoto důvodu nelze argumentovat tak, že případný příjem by měl být zohledněn až při ukončení nájemního vztahu.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 28. února 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu