ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **TOMO TANK spol. s r. o.**, se sídlem Kostelní 1228/34, České Budějovice, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015, č. j. 22380/15/5200-11432-701607, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2017, č. j. 10 Af 39/2015 - 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 10. 9.2014, č. j. 1753946/14/2201- 24805-302647, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 1 552 110 Kč na částku 1 504 020 Kč. Současně se snížilo zákonné penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to z částky 310 422 Kč na částku 300 804 Kč.

[2] Předmětem sporu je několik dílčích otázek, jednak otázka, zda náklady vynaložené za zemní práce a přesun zeminy, úpravu terénu, čištění odvodňovací spojky, konstrukce z betonu, dozdívky, odstranění náletu, hutnění násypu (dále také terénní a zemní práce) na pozemcích parc. č. 2176/1 a č. 2215/l v k.ú. České Budějovice, jsou náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc [dále jen „zákon o daních z příjmů“, (kontrolní zjištění A)]. Dále je předmětem sporu daňová

uznatelnost nákladů ve výši 440 068 Kč, vynaložených za zprostředkování prodeje pozemku (kontrolní zjištění B), otázka oprávněnosti tvorby rezervy na opravu a s ní související dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu (kontrolní zjištění C) a nedostatečné zjištění skutkového stavu ohledně nákladů vynaložených na opravy klempířských prvků rozvodny elektřiny (kontrolní zjištění D).

[3] Stěžovatelka namítala, že daňová kontrola (zahájena dne 12. 10. 2011 a ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole ve dnech 2. a 3. 9. 2014), trvala bez jednoho měsíce tři roky. Po celou tu dobu se správcem daně spolupracovala a dokládala doklady a důkazy. Správce daně odmítl provést navržené důkazy z důvodu hrozící prekluze lhůty pro stanovení daně a v tomto důsledku porušil základní zásady daňového řízení a nedostatečně zjistil skutkový stav.

[4] Dle krajského soudu je námitka nepřiměřeně dlouhého provádění daňové kontroly vznesena velmi obecně. Daňová kontrola byla zahájena v otevřené lhůtě pro stanovení daně a od tohoto dne běžela nová tříletá lhůta pro stanovení daně [§ 148 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád")]. Daňová kontrola byla ukončena na samém sklonku nově běžící tříleté lhůty, to však bez dalšího neznamená, že byla prováděna nepřiměřeně dlouho, nebo že správce daně v závěru tříleté prekluzivní lhůty účelově odmítl provést důkazní návrhy, aby nedošlo k daňové prekluzi. Takové tvrzení by musela stěžovatelka podstatným způsobem rozvést, aby se jím mohl krajský soud věcně zabývat. Pokud jde o návrh na výslechy svědků, tak ty učinila ve svém vyjádření dne 23. 10. 2013, tzn. zhruba jeden rok před ukončením daňové kontroly. Kdyby správce daně považoval provedení takových důkazů za nezbytné, měl k tomu dostatečný časový prostor. Správce daně navržené důkazy shledal nadbytečnými, a proto k jejich provedení nepřistoupil, což náležitě odůvodnil.

[5] Krajský soud podrobně odůvodnil, proč má za prokázanou souvislost sporných úprav pozemků s investiční výstavbou v lokalitě (zejména výstavba místní obslužné komunikace a inženýrských sítí, Interiérové centrum Čečetka). Úprava pozemků byla předpokladem k provedení investiční výstavby. Stěžovatelka sama prováděla investiční výstavbu, ke které byla zavázána smluvními dokumenty uzavřenými s městem České Budějovice. Aby mohla být investiční výstavba stěžovatelkou i společností Čečetka, s. r. o. (dále jen „společnost Čečetka") uskutečněna, bylo nezbytné provést terénní a zemní práce na příslušných pozemcích. Je jen těžko představitelné, že by byla místní obslužná komunikace a inženýrské sítě budovány v místech, které v minulosti sloužily pro skládku použitého stavebního materiálu při výstavbě blízkého sídliště a které byly porostlé náletovou rychle rostoucí zelení, terén byl prostoupen řadou rýh a násypů.

[6] Ze směnné smlouvy, kterou uzavřela s městem České Budějovice dne 6. 3. 2008 se podává, že stěžovatelka byla vlastníkem pozemků parc. č. 2176/1 a 2215/1, ze kterých se oddělil díl c a d, který byl směnnou smlouvou převeden na město a stěžovatelka za to od města získala pozemek parc. č. 2180/2 (k tomu soud doplnil, že z tohoto pozemku byl v červnu 2008 oddělen pozemek parc. č. 2180/3, který stěžovatelka v červnu 2008 prodala společnosti Čečetka). Ze směnné smlouvy vyplývá, že za směnu pozemků doplácela městu částku 1 337 590 Kč jako rozdíl ceny směňovaných nemovitostí. V této směnné smlouvě se zavázala (pod sankcí 6 944 000 Kč), že v místě vybuduje na vlastní náklady přístupovou komunikaci o délce cca 400 m a o šířce 7 m, která umožní přístup k pozemku parc. č. 2180/1,

a to nejpozději ve lhůtě pěti let ode dne podpisu smlouvy. Dále smlouvou o smlouvě budoucí ze dne 25. 11. 2008 se s městem České Budějovice dohodla, že vybuduje místní obslužnou komunikaci s chodníkem, splaškovou kanalizaci a vodní řad na pozemcích města České Budějovice. Dokončené a zkolaudované stavby technické infrastruktury vybudované v rámci stavby „Místní komunikace a splašková kanalizace Vltava - levý břeh“ na pozemcích parc. č. 2180/1, 2181/1, 2181/2, 2173/3, 2215/1 a 2176/1 se stěžovatelka zavázala převést městu za cenu určenou znaleckým posudkem. K této smlouvě o smlouvě budoucí krajský soud doplnil, že ač se v ní uvádí, že stavby budou vybudovány na pozemcích ve vlastnictví města, tak je evidentní, že jde o rozpor, neboť hned na dalších řádcích se uvádí, že stavba se bude nacházet mimo jiné i na pozemcích parc. č. 2176/1 a 2215/1, které byly ve vlastnictví stěžovatelky. Tvrzení v žalobě, že se tato smlouva o smlouvě budoucí vztahuje k jiným pozemkům, než na kterých byly provedeny deklarované práce, se tak nepotvrdilo.

[7] Ve spisu je založeno územní rozhodnutí ze dne 9. 9. 2008, č. j. SU/11177/2008 Di, které bylo vydáno společnosti Čečetka na umístění stavby Interiérového centra Čečetka, jehož součástí byla mimo jiné komunikace včetně chodníku napojená na silnici I/20, vodovod a vodovodní přípojky, kanalizace splašková a přípojky, kanalizace dešťová, a to mimo jiné na pozemcích parc. č. 2176/1, 2215/1 a 2180/2. Z uvedeného je zřejmé, že stavby měly být i na upravovaných pozemcích ve vlastnictví stěžovatelky.

[8] Ve spisu je založena průvodní zpráva, ve které je jako investor stavby označena stěžovatelka, přičemž jde o stavbu místní obslužné komunikace Vltava – levý břeh, která bude umístěna na pozemcích parc. č. 2176/1, 2180/1, 2181/1, 2181/2, 2215/3. Předpokládaná lhůta pro zahájení stavby je uvedena v prosinci 2008 a dokončení stavby v květnu 2009. Průvodní zpráva je opatřena razítkem Magistrátu města České Budějovice, kterým byla schválena za podmínek povolovacího rozhodnutí ze dne 15. 6. 2009, č. j. ODaSH-16930-1/08-ŠM. Z uvedeného plyne, že závazek vybudovat místní obslužnou komunikaci (dále také „MOK“), který na sebe stěžovatelka převzala směnnou smlouvou s městem, počala realizovat již v průběhu roku 2008, a to přípravou projektové dokumentace v níž se počítalo s počátkem realizace této stavby (mimo jiné i na pozemku parc. č. 2176/1) již v prosinci 2008.

[9] Souvislost zemních prací na pozemku parc. č. 2176/1 s investičním záměrem vybudování obslužné komunikace je zcela patrná. Daný závěr se potvrzuje i z žádosti o stavební povolení, které stěžovatelka podala stavebnímu úřadu dne 19. 12. 2008 a v němž jako stavebník žádá o stavební povolení na MOK. Oznámení o zahájení stavebního řízení ve věci MOK mimo jiné umístěné na pozemku parc. č. 2176/1 bylo vydáno dne 11. 5. 2009. Stavební povolení bylo vydáno dne 15. 6. 2009 pod č. j. ODaSH-16930-1/08/ŠM a vyplývá z něj, že MOK bude umístěna i na pozemku parc. č. 2176/1. Toto stavební povolení se odvolává na územní rozhodnutí ze dne 9. 9. 2008, č. j. SU/11177/2008 Di, které se týkalo celého Interiérového centra Čečetka včetně místní komunikace. Jako výlučný žadatel o vydání stavebního povolení a jako výlučný investor vystupuje v řízení o stavbě MOK stěžovatelka. Ta i dokončenou stavbu převzala, a to protokolem ze dne 1. 9. 2009.

[10] Skutečnost, že ve stěžovatelkou předloženém kolaudačním souhlasu ze dne 11. 9. 2009, sp. zn. ODaSH-11018- 1/09/ŠM, s užíváním stavby místní obslužné komunikace Vltava – levý břeh, která byla provedena podle stavebního povolení ze dne 15. 6. 2009, již není uveden pozemek parc. č. 2176/1, nedokládá nic o tom, že práce na tomto pozemku

nesouvisely s vybudováním MOK. V mezidobí mohlo dojít ke změně vymezení parcel, část pozemku parc. č. 2176/1 mohla být geometrickým plánem odloučena a zavedena jako pozemek pod novým číslem parcelním. Takovým nově vyčleněným pozemkem z pozemku parc. č. 2176/1 bude zřejmě právě pozemek parc. č. 2176/9. Při oddělování části pozemků se totiž zpravidla zachovává stejné číslo před lomítkem a doplní se pořadové číslo za lomítko. Takový postup je logický, neboť bylo nezbytné, aby pozemky, na kterých byla vybudována místní obslužná komunikace, byly vymezeny naprosto přesně, neboť následně mělo dojít k převodu MOK na město.

[11] Závěr správců daně potvrzuje i kolaudační souhlas ze dne 10. 9. 2009 (udělený stěžovatelce a společnosti Čečetka) na stavbu inženýrských sítí mimo jiné na pozemcích parc. č. 2176/1 a 2215/1. Konkrétně se jedná o vodní díla „Vodovodní řad, splašková a dešťová kanalizace Vltava levý břeh“. V této souvislosti nelze nezmínit, že stěžovatelka uzavřela dne 7. 9. 2009 smlouvu o spolupráci při dodávce vody a odvádění odpadních vod se společností 1. JVS, a. s. V této smlouvě výslovně prohlašuje, že je investorem stavby vodovodního řadu, splaškové a dešťové kanalizace Vltava levý břeh. Je uvedena jako vlastník infrastruktury s tím, že ji bude převádět na město. Tvrzení, že se tyto doklady týkají jiného vodního díla, o kterém v účetnictví účtovala, tak nemá oporu v uvedených dokumentech.

[12] V jakém rozsahu byla investiční výstavba na pozemku parc. č. 2176/1 realizována, není podstatné. Podstatným je, že terénní úpravy pozemku a další práce byly přípravnými pracemi k tomu, aby na daném pozemku a i na pozemcích ostatních mohlo dojít k realizaci investiční výstavby.

[13] Z Oznámení o vykonání státního dozoru ze dne 8. 4. 2008 vyplývá, že má být prověřeno, zda na místě probíhají terénní úpravy. Zápis o prohlídce není obsahem daňového spisu. Krajský soud uvedenou listinu o Oznámení vykonání státního dozoru a s ní související zápis z prohlídky nepovažoval za stěžejní důkazy, ze kterých byl zjištěn skutkový stav věci, a proto ani nečinil kroky k tomu, aby si zápis z prohlídky opatřil vlastní činností.

[14] Celá investiční akce stěžovatelky byla zakončena převodem stavby MOK včetně příkopového propustku a chodníku, stavby splaškové kanalizace, stavby vodovodního řadu, šachty splaškové kanalizace, vtokového tělesa, stavby světelného signalizačního zařízení a stavby veřejného osvětlení na město České Budějovice, a to na základě kupní smlouvy ze dne 25. 10. 2010. Tím byly splněny smluvní závazky, které na sebe stěžovatelka v roce 2008 vůči městu převzala.

[15] Z této smlouvy, provedené k důkazu na jednání před soudem, se podává, že je na město převáděna stavba komunikace, včetně příkopového propustku a chodníku na pozemcích parc. č. 2181/24, č. 2180/6, č. 2176/10, č. 2181/20 a č. 2215/3. K umístění MOK na pozemku parc. č. 2176/1 při její výstavbě a při vydávání územního a stavebního povolení odkazuje krajský soud na to, co již shora uvedl ve vztahu ke kolaudačnímu souhlasu na tuto stavbu ze dne 11. 9. 2009. Ze smlouvy je dále patrné, že na pozemku parc. č. 2176/1 se nachází stavba splaškové kanalizace a stavba vodovodního řadu. Z kupní smlouvy se dále podává, že stěžovatelka byla v době prodeje výlučným vlastníkem všech převáděných staveb, tzn. že se jednalo o její investiční výstavbu.

[16] Ani tvrzení, dle kterého probíhaly zemní práce pouze na pozemcích stěžovatelky (parc. č. 2176/1 a č. 2215/l), není pravdivé. Stěžovatelce byla společností PS MONT PLUS, s. r. o, fakturována částka 1 335 180 Kč včetně DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2008, a to za provedení zemních prací na pozemku parc. č. 2180/3, který stěžovatelka v polovině roku 2008 prodala společnosti Čečetka, a který byl určen pro výstavbu Interiérového centra. Žádnou smlouvu na provedení prácí pro tohoto vlastníka pozemku stěžovatelka nedoložila.

[17] Provedení navrhovaných výslechů svědků i místního šetření bylo nadbytečné. Mezi stranami nebylo sporu, že práce probíhaly na pozemcích parc. č. 2176/1 a 2215/1. Stejný závěr vyplynul i z místního šetření, které bylo dne 3. 6. 2013 provedeno u tohoto dodavatelského subjektu. Sporným bylo hodnocení charakteru provedených prací (tj. posouzení právní otázky), nikoliv to, zda byly na těchto pozemcích práce provedeny.

[18] Ke kontrolnímu zjištění B krajský soud uvedl, že zprostředkovatelská smlouva ze dne 10. 3. 2008 měla neurčitě vymezený předmět. Podle smlouvy měl zprostředkovatel, společnost SIBOX, s. r. o. (dále také „Sibox"), vyvíjet činnost, aby stěžovatelka měla příležitost uzavřít kupní smlouvu s třetí osobou ve věci prodeje produktu: „prodej pozemku". Tvrzení, že se jedná o zprostředkovatelskou smlouvu na všechny pozemky vlastněné stěžovatelkou v lokalitě Vltava – levý břeh, ze smlouvy dovodit nelze.

[19] Na základě dokladů získaných správcem daně od stavebního úřadu bylo zprostředkování zpochybněno. Společnost Čečetka měla zájem o koupi daného pozemku ještě před tím, než byla vůbec uzavřena zprostředkovatelská smlouva (10. 3. 2008) a samotná smlouva o převodu pozemku (20. 6. 2008). Kupní smlouva ze dne 20. 6. 2008 se týkala odprodeje části pozemku parc. č. 2180/2 společností Čečetka, a to dílu tohoto pozemku o výměře 4 227 m2, který byl nadále veden jako pozemek parc. č. 2180/3.

[20] Již minimálně od února 2008 žádalo Studio Archa, jako zmocněnec společnosti Čečetka a zpracovatel projektu Interiérového centra Čečetka, správce a provozovatele jednotlivých inženýrských sítí o vyjádření k zamýšlené výstavbě. Ve spisu je doloženo vyjádření Teplárny České Budějovice, a. s., ze dne 21. 2. 2008, které se týkalo Interiérového centra Čečetka, jehož přílohou je snímek, v němž je vyznačen pozemek parc. č. 2180/2, jehož se záměr týká. Dále se ze spisu podává vyjádření Vodovodů a kanalizací Jižní Čechy, a. s., ze dne 26. 2. 2008, které se týká umístění Interiérového centra Čečetka na pozemku parc. č. 2180/2. Uvedené doklady se jednoznačně týkají Interiérového centra Čečetka a podává se z nich, že toto centrum má být umístěno na pozemku parc. č. 2180/2. Tato vyjádření správců sítí pochází z února 2008, tj. ještě před uzavřením smlouvy o zprostředkování.

[21] Z obsahu spisu se dále podává zpracovaná studie na Interiérové centrum Čečetka z března 2008, které zpracovalo Studio Archa a dále pohledové výkresy v rámci projektu datované březnem 2008. Je nepochybné, že Studio Archa na zadaném projektu pracovalo již minimálně od února 2008, kdy počalo obstarávat vyjádření správců sítí a zpracovávalo samotný projekt, jehož výstupy byly poprvé datovány březnem 2008. Tato činnost, kterou Studio Archa provádělo na základě zadání společnosti Čečetka, se nepochybně odvíjela zcela nezávisle na zprostředkovatelské smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Sibox dne 10. 3. 2008. Záměr umístění Interiérového centra Čečetka na pozemku parc. č. 2180/2,

tehdy ve vlastnictví stěžovatelky, byl zcela zřejmý minimálně od února 2008. Krajský soud se ztotožňuje se závěry daňových orgánů v tom, že uvedeného prodeje by stěžovatelka dosáhla i bez uzavření zprostředkovatelské smlouvy, neboť společnost Čečetka měla o uvedený pozemek zájem, neboť si pro něj již nechala zpracovávat projekty a studii.

[22] Tvrzení, že si společnost Čečetka nechala zhotovit v březnu 2008 studii až na základě jednání se zprostředkovatelem, aby si ověřila možnost uskutečnění jejího záměru na daném pozemku, považoval krajský soud za zavádějící. Daná lokalita byla podle územního plánu a urbanistické studie z roku 2006 určena k investiční výstavbě.

[23] Výslech svědka Čečetky byl vzhledem ke zjištěnému stavu nadbytečný. Je totiž evidentní, že pokud Studio Archa jednalo ve zmocnění společnosti Čečetka, pak jednalo na základě dohody s jejím jednatelem Čečetkou, který si projektovou a další činnost od tohoto projektového studia objednal. Je zřejmé, že jednatel Čečetka minimálně od zahájení spolupráce se Studiem Archa musel formulovat svůj záměr vystavět Interiérové centrum na pozemku parc. č. 2180/2. Z uvedeného je patrné, že musel mít zájem na odkoupení tohoto pozemku ještě dříve, než stěžovatelka uzavřela zprostředkovatelskou smlouvu se společností Sibox.

[24] Skutečnost, že Sibox účtovala o účetním případu stejně a ve stejném období jako stěžovatelka neprokazuje, že vynaložený náklad byl nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[25] Ke kontrolnímu zjištění C (oprávněnost tvořené rezervy na opravu čerpací stanice), krajský soud uvedl, že v průběhu kontroly vyvstaly pochybnosti o skutečném stavu čerpací stanice a o tom, zda předkládané opravy nejsou rekonstrukcí, popř. modernizací podle § 33 zákona o daních z příjmů.

[26] Čerpací stanice byla vložena do obchodního majetku usnesením valné hromady ze dne 23. 4. 2008, a to jako dobrovolný vklad společníků společnosti. Hodnota vkladu společníků byla v zápise z jednání valné hromady oceněna částkou 3 166 127 Kč. Z doloženého znaleckého posudku Ing. Pokorného ze dne 30. 4. 2008, se podává, že se jedná o atypickou ocelovou konstrukci zastřešení nad zpevněnou plochou, jejíž součástí jsou dva stojany s technologickým propojením do obslužného kiosku, pro pohonné hmoty jsou v zemi dvě ocelové nádrže o obsahu 15 m^3 a 17 m^3 včetně základů. Bylo stanoveno průměrné stáří 35 let při max. životnosti 60 let s potřebou průběžné údržby, ale i zásadní modernizací. Cena čerpací stanice byla stanovena částkou 3 166 127 Kč.

[27] Z předloženého plánu oprav technologických částí na čerpací stanici ze dne 23. 10. 2008, v němž byla oprava oceněna částkou 3 022 227 Kč, vyplývá, že šlo o opravy stojanů a cenového ukazatele, opravy nádrží, opravy rozvodů a potrubí, opravy řídící jednotky a opravy ostatních technologických částí (zastřešení stojanů, zpevněné plochy aj.).

[28] Správce daně si ve spolupráci se stavebním úřadem opatřil dokumentaci k čerpací stanici. Stěžovatelka požádala dne 12. 12. 2007 o vydání pasportu stavby čerpací stanice v areálu Rudolfovská 103 a 107. K žádosti byla přiložena 2x projektová dokumentace skutečného provedení stavby (pasport stavby) a další doklady. Obsahem spisu je i technická zpráva z listopadu 2007 zpracovaná Ing. F. B. za účelem pasportizace stávajícího stavu čerpací

stanice. Z technické zprávy se podává, že jde o kompaktní nadzemní čerpací stanici sestávající z jedné nadzemní nádrže o objemu 26 m^3 v dělení 8 m^3 pro benzin Natural a 18 m^3 pro motorovou naftu. Podle posudku se jedná o cca 20 let starou jednoplášťovou nadzemní nádrž typu BENCALOR. V rámci investorova záměru uvedení čerpací stanice do souladu s platnou legislativou byla v roce 2007 kompaktní čerpací stanice podrobena generální rekonstrukci, která zahrnovala čištění nádrže, pořízení druhého ocelového pláště nádrže, stáčecí potrubní rozvodny byly opatřeny potrubím odsávání par, byl pořízen nový elektronický výdejní stojan, byla vyměněna elektroinstalace a byla pořízena nová zemnící soustava. V technické zprávě se uvádí, že všechny uvedené úpravy byly provedeny odbornou firmou. Ve spisu je dále technická zpráva z března 2007 zpracovaná společností PS MONT PLUS, s. r. o., odpovědným projektantem Ing. V., která obsahuje stejné údaje jako technická zpráva Ing. B.

[29] Součástí spisu je dále odborný posudek z 26. 11. 2007 zpracovaný Ing. H. s názvem „Rekonstrukce ČSPHM, 1. Jihočeská obchodní společnost Jihospol, spol. s r. o.“ Z jeho obsahu je zřejmé, že čerpací stanice projde rekonstrukcí, přičemž jsou uvedeny její jednotlivé kroky, a sice že nádrž bude opatřena druhým pláštěm, budou opatřeny nové potrubní rozvody pro odsávání par, dojde k výměně stávajícího stojanu za nový, bude provedena výměna elektroinstalace aj. V návaznosti na tento posudek bylo Krajským úřadem Jihočeského kraje jako orgánem ochrany ovzduší vydáno dne 10. 12. 2007 pod č. j. KUJCK 34632/2007 OZZL/4/Ka rozhodnutí, kterým byl povolen následný trvalý provoz středního stacionárního zdroje znečišťování ovzduší – uvedené čerpací stanice.

[30] Z uvedeného je zřejmé, že rekonstrukce čerpací stanice proběhla koncem roku 2007. Rozhodující je právě sdělení stavebního úřadu, který na místě samém dne 14. 12. 2007 ověřil skutečné provedení stavby v porovnání s předloženou projektovou dokumentací. Tím stavební úřad osvědčil, že stavba je provedena tak, jak je vymezeno v projektové dokumentaci a tuto projektovou dokumentaci opatřil ověřovacím razítkem stavebního úřadu.

[31] Tvrzení, že zpracování projektové dokumentace ještě neznamená samotnou realizaci záměru, lze jistě přisvědčit. Ovšem v daném případě je tato projektová dokumentace osvědčena razítkem stavebního úřadu podle § 125 stavebního zákona, což znamená, že je ověřeno, že projektová dokumentace odpovídá skutečnému provedení stavby, tj. že došlo ke generální rekonstrukci tak, jak je v technických zprávách popsána.

[32] Správce daně měl k dispozici tři dokumenty (posudek Ing. H., technickou zprávu Ing. V. a technickou zprávu Ing. B.), které popisovaly stav čerpací stanice v roce 2007 shodně, a dále jeden posudek Ing. P., který stav čerpací stanice v dubnu 2008 popisoval takovým způsobem, který byl jednak v rozporu ohledně jednotlivých částí čerpací stanice a jednak byl diametrálně odlišný oproti stavu popsanému v dokumentech z roku 2007. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správců daně, že z provedeného dokazování lze mít za to, že posudek Ing. P. je účelový a nepravdivý, a tudíž jako důkaz nepoužitelný; výslech zpracovatele takového posudku či vypracování dalšího posudku by bylo zcela nadbytečným.

[33] Ve vztahu k námitce dvojího zdanění, které mělo nastat z důvodu toho, že správce daně rezervu na opravy z roku 2008 dodanil, přičemž stěžovatelka nevyčerpanou část rezervy na opravy v roce 2010 zrušila a zdanila ji, nemůže krajský soud uvést než to, že ji nemohl

akceptovat způsobem, který stěžovatelka požadovala. Uvedená námitka byla vznesena ve velmi obecné rovině bez konkrétního vymezení reálných daňových dopadů tvrzené situace. Daňový subjekt musí nést nepříznivé daňové dopady v případě, že určitou položku účtoval neoprávněně, což vyšlo najevo až o několik let později v průběhu daňové kontroly.

[34] Náklady ve výši 64 287 Kč za dodání a montáž krytiny a příslušenství (škodní událost č. 2188957) na opravu střechy elektrické rozvodny, která byla poškozena při vichřici (kontrolní zjištění D) nemohly být zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, neboť nebylo prokázáno, že se jednalo o opravu, k níž byla stěžovatelka na základě nájemních smluv povinna. Stěžovatelka neměla budovu elektrické rozvodny v nájmu.

[35] Ve věci je podstatné, že stěžovatelka při daňové kontrole uvedla, že v případě elektrické rozvodny se jedná o nemovitost označenou na plánku písmenem M. Ve smlouvách není nemovitost označená písmenem M na plánku uvedena jako předmět nájmu. Pronájem této budovy nelze dovozovat ani z toho, že se podle smlouvy přenechávají nemovitosti uvedené v příloze smluv včetně technologického zařízení souvisejícího s provozem budov. Takovým zařízením nemůže být externí zařízení umístěné v samostatné budově. Technickým zařízením budov jsou především rozvody jako takové, nikoliv však samostatná rozvodna elektrické energie. Taková skutečnost by musela ze smluv explicitně vyplývat, což však není dáno.

[36] Sama stěžovatelka tvrdí, že na celý areál byla uzavřena pojistná smlouva s personálně propojenou osobou. Správce daně zjistil, že uvedenou škodní událost tak, jak byla označena na faktuře, likvidovala Česká pojišťovna, a. s., na základě pojistné smlouvy. Z dokladů, které správci daně tato pojišťovna poskytla, se podává, že pojištěným byl P. B. (jeden z pronajímatelů), který obdržel pojistné plnění ve výši 94 594 Kč. Krajskému soudu se jeví jako neoprávněné účtovat do daňových nákladů náklady na opravu budovy, která je pojištěna jinou osobou a v její prospěch a která následně získá pojistné plnění. Uvedená situace svědčí o účelovosti daného postupu.

[37] K procesním námitkám krajský soud uvedl, že daňového řádu nevyplývá, že by byl správce daně povinen sdělovat daňovému subjektu, zda se mu předloženým vyjádřením a důkazy podařilo vyvrátit pochybnosti správce daně. Uvedenou povinnost nelze podle krajského soudu dovodit ani ze zásady součinnosti a spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu. Podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu platí, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[38] V kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila důvody ve smyslu § 103 písm. a) s ř. s. K hodnocení námitek procesního charakteru je pod bodem 1. části III. kasační stížnosti provedena rekapitulace žalobních bodů, stručná citace z odůvodnění rozsudku krajského soudu, opis § 5 až § 7 daňového řádu a konstatování, že správce daně prováděl kontrolu bezdůvodně dlouho, učinil vůči stěžovatelce čtyři úkony, neprováděl navrhované výslechy

svědků, nehodnotil řadu předložených listin, přičemž po celou dobu běžela lhůtě pro doměření penále.

[39] Ke kontrolnímu zjištění A jsou zrekapitulovány žalobní body a stručné citace z odůvodnění krajského soudu. Konkrétně stěžovatelka namítá, že její tvrzení, že sporné práce, byly prováděny pouze na pozemcích parc. č. 2176/1 a č. 2215/l, je pravdivé. Opačný závěr krajského soudu je v rozporu s listinnými důkazy založenými ve spisu, s tím, že neví, zda společnost PS MONT PLUS, s. r. o., „uklízela" i jiné pozemky. Ze smlouvy o dílo i z fakturace a soupisu provedených prací jasně vyplývá, že práce probíhaly od září roku 2008 pouze na pozemku parc. č. 2176/1. Související daňový doklad je přílohou kasační stížnosti. Uvádí, že společnost Čečetka koupila pozemky v červnu 2008.

[40] K závěru krajského soudu, dle kterého se fakturované úpravy pozemků týkaly investiční výstavby, a proto bylo nezbytné je hodnotit jako součást ocenění dlouhodobého hmotného majetku, nikoli jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, doslovně opisuje žalobní námitky včetně tvrzení, že v kolaudačním souhlasu ze dne 11. 9. 2009 (souhlas s užíváním stavby místní obslužné komunikace), již pozemek par. č. 2176/1 uveden není. Dále namítá, že nikdy nepopírala, že MOK a vodovodní přípojka zasáhly do okraje tohoto pozemku. Šlo však o pouze 1, 52 % z celkové výměry, a proto tyto stavby nemohly být důvodem zemních prací. K této skutečnosti navrhovala vyslechnout svědky (pracovníky stavebních firem), to však bylo správcem daně i krajským soudem jako nadbytečné odmítnuto.

[41] Namítá neúplnost daňového spisu a ztráty podstatného důkazu. Tvrdí, že si v průběhu řízení před správci daně ze spisu ofotila zápis stavebního úřadu z kontrolní prohlídky ze dne 8. 4. 2008, který si bez její součinnosti opatřil správce daně, a který již není součástí spisu. Protože tato listina původně byla součástí spisu, neměla žádný důvod její kopii předkládat krajskému soudu.

[42] Trvá na své žalobní argumentaci, že z tohoto zápisu závěr správců daně o souvislosti sporných prací s investiční výstavbou nevyplývá. Doslovně opakuje žalobní námitky týkající se nesprávného vyhodnocení jí předložených důkazů (kupní smlouva o převodu MOK a inženýrských sítí, kterou k důkazu provedl až krajský soud, stavební výkresy MOK, geometrický plán, list vlastníka) s tím, že jejich namítané nesprávné vyhodnocení krajský soud přešel jako nedůvodné. Doslovně opakuje žalobní námitky týkající se neprovedení požadovaného místního šetření na pozemku parc. č. 2176/1 a výslechů svědků (Ing. V., C. a Ing. H.).

[43] Požadavek na výslech těchto svědků soudem byl odmítnut. Stěžovatelka krátce rekapituluje odůvodnění krajského soudu a namítá, že v žalobě odkázala na rozsáhlou judikaturu NSS, která klade důraz na význam úplného či maximálně možného zjištění skutkového stavu, vztah významu při hodnocení jednotlivých důkazů se současným hodnocením všech důkazů s přihlédnutím ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Dále cituje z rozsudku NSS ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72.

[44] Ke kontrolnímu zjištění B stěžovatelka namítá nesprávné vyhodnocení uplatněné námitky a neoprávněné odmítnutí výslechu svědka. Rekapituluje žalobní argumentaci

k nákladům vynaložených dle smlouvy o zprostředkování ze dne 10. 3. 2008, uzavřené se společností Sibox, jejímž předmětem byl mj. i prodej pozemku společnosti Čečetka pro výstavbu interiérového centra. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého je předmět smlouvy - prodej pozemku - neurčitý a nelze z něj dovodit, že šlo o všechny pozemky ve vlastnictví stěžovatelky. Konkrétně namítá, že „[p]*rávě obecné určení svědčí o pravdivosti tvrzení stěžovatelky, že smlouva se vztahovala ke všem pozemkům stěžovatele na území města České Budějovice, jak je ve smlouvě uvedeno pod bodem III bod 2a, proto také byla jako rámcová smlouva uzavřena na roční období s vyhodnocením prodejů v roce 2009*". Obsah smlouvy byl smluvním stranám zřejmý, srozumitelný a strany se podle smlouvy při účtování a zdaňování řídily. Skutečnost, že nabyla pozemek až v březnu 2008, kdy uzavírala zprostředkovatelskou smlouvu, není podstatná. Společnost Sibox zajišťovala všechny náležitosti spojené s prodejem a za tyto služby dostala řádně zaplaceno. Bez výslechu svědka Čečetky a výsledků účtování u zprostředkovatele není schopna prokázat svá tvrzení. Není ani logické, aby určitý subjekt účtoval o příjmech, které neobdržel.

[45] Ke kontrolnímu zjištění C stěžovatelka namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu, námitku nesprávného hodnocení důkazů, námitku bezdůvodného odmítnutí důkazů a námitku dvojího zdanění.

[46] Veškeré zákonné podmínky pro tvorbu rezervy splnila, přičemž prokázání tohoto tvrzení jí nebylo správcem daně umožněno. Odmítnut byl jak výslech znalce Ing. P., který stanovil cenu čerpací stanice, tak výslech Ing. V. k jím vypracované technické zprávě. Správce daně i krajský soud odmítly všechny jí navrhované důkazy, včetně výslechu soudního znalce. Sám správce daně nemá potřebné znalosti. Stěžovatelka odkazovala na judikaturu NSS, podle které má-li k určité otázce správce daně dva rovnocenné ovšem co do závěrů odlišné posudky, nepřísluší mu hodnotit, který z nich použije. Stěžovatelka obsáhle cituje z judikatury NSS k hodnocení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí. Nepopírá, že čerpací stanice musela projít rekonstrukcí ještě před jejím uvedením do provozu, kterou mohl popsat svědek Ing. Vlaha, který znal podrobně stav prací na čerpací stanici. Projektoval původní rekonstrukci a zároveň sestavil i plán oprav.

[47] Závěr krajského soudu, že výslech tohoto svědka byl nadbytečný, je nelogický. Z žádných dokumentů nelze seznat, že svědek je natolik negramotný, že nerozezná rekonstrukci od oprav. Není-li na plánu oprav uvedeno, kdo jej zpracoval, pak se právě tento svědek mohl k tomu vyjádřit. Správce daně vycházel pouze z odborného posudku Ing. H. zpracovaného ke dni 26. 11. 2007, i když o stavu čerpací stanice v roce 2008, kdy byla tvořena rezerva, mohli odborně vypovídat Ing. P. a Ing. V. Stěžovatelka předložila korespondenci s Ing. V., která potvrzuje, že k rekonstrukci nemohlo v roce 2007 dojít.

[48] V roce 2010 došlo ke zrušení rezervy a k jejímu dodanění. Namítá, že dodatečným zdaněním rezervy v roce 2008 došlo ke dvojímu zdanění, protože v důsledku trvání kontroly marně uplynuly lhůty pro uplatnění daně za roky 2009 a 2010. Správce daně totiž s výsledky daňové kontroly seznámil stěžovatelku až v roce 2014. Závěr krajského soudu není správný, protože stěžovatelka o rezervě po celou dobu účtovala správně a postupovala v souladu se zákonem o rezervách, což je doloženo ve spisu např. kartou rezerv. Správce daně měl k rozpuštění rezervy v roce 2010 přihlédnout, nikoli tvorbu rezervy doměřit v roce, kdy byl již nárok na vrácení daně prekludován. V této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 - 87.

[49] Také ke kontrolnímu zjištění D uplatňuje námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Krajský soud převzal závěry žalovaného, který však nepřihlédl ke všemu, co bylo v řízení zjištěno. Předložená smlouva nebyla hodnocena objektivně. Ke kontrolnímu zjištění D namítá, že krajský soud bez dalšího převzal závěry žalovaného. Ze smluv založených ve spisu vyplývá, že předmětem nájmu jsou budovy zde označené včetně technologických zařízení souvisejících s jejich provozem. Pronájem budovy rozvodny se podává z bodu II. čl. 3 smlouvy o nájmu a z přílohy č. 1 (plánek). Předmětem nájmu je i rampa, na které je umístěna Elektrická rozvodna. Bylo by nelogické, aby rozvodna nebyla předmětem nájmu, neboť bez ní by byly všechny pronajaté objekty nefunkční. V souladu s ostatními ujednáními stěžovatelka v postavení nájemce provedla opravu střechy. Nemovitost nepojistila, neboť pronajímatel jako personálně propojená osoba na pojištění dále netrval. Je přesvědčena, že prokázala, že opravená rozvodna byla součástí nájmu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[50] 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 ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[51] Kasační námitky uvedené pod bodem 1. kasační stížnosti nejsou projednatelné. Jsou totiž doslovnou rekapitulací žalobních bodů, stručnou citací z odůvodnění krajského soudu, opisem § 5 až § 7 daňového řádu a konstatováním, že správce daně prováděl kontrolu bezdůvodně dlouho, učinil vůči stěžovatelce čtyři úkony, neprováděl navrhované výslechy svědků, nehodnotil řadu předložených listin, přičemž po celou dobu běžela lhůtě pro doměření penále.

[52] Se závěry krajského soudu ohledně stěžovatelkou tvrzené povinnosti správce daně sdělit daňovému subjektu, zda se mu předloženými důkazy podařilo vyvrátit jeho pochybnosti, či s argumentací k běhu prekluzivní lhůty, stěžovatelka žádným způsobem nepolemizuje.

[53] Pokud jde o závěry ke kontrolnímu zjištění A, lze se stěžovatelkou souhlasit, že faktura č. 032-08 na částku 1 335 180 Kč přiložená ke kasační stížnosti se týká provedení zemních prací společností PS MONT PLUS, s. r. o., na pozemku parc. č. 2176/1, nikoli na pozemku parc. č. 2180/3, jak uvedl krajský soud. Ve správním spisu (na č.l. 26) je však založená faktura shodného čísla, data, shodného DÚZP, ceny, kterou získal správce daně v rámci dožádání u společnosti PS MONT PLUS, s. r. o., která se týká provedení zemních prací touto společností pro stěžovatelku, ovšem na pozemku parc. č. 2180/3, včetně shodného soupisu provedených prací. Existence série zcela shodných dokladů týkajících se různých pozemků vzbuzuje o pravdivosti tvrzení stěžovatelky oprávněné pochybnosti. Závěr krajského soudu ohledně hodnocení této fakturace je naprosto správný. Je-li datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2008, a práce byly dle jednatele PS MONT PLUS, s. r.o., Ing. V. provedeny od září do prosince 2008, pak je zřejmé, že pozemek par. č. 2180/3, za jehož úpravu stěžovatelka sporné náklady vynaložila, již vlastnila společnost Čečetka. Bez

zajímavosti není ani to, že dle tvrzení Ing. V. nebyla mezi touto společností a stěžovatelkou žádná smlouva o dílo na provedení zemních prací uzavřena, ačkoliv ji stěžovatelka doložila.

[54] Výše uvedené nicméně nebylo vůbec stěžejním důkazem ve věci. Krajský soud velmi podrobně odůvodnil, proč má zejména ze smluv uzavřených stěžovatelkou a z důkazů získaných od stavebního úřadu za to, že náklady ve výši 5 146 471 Kč vynaložené za terénní a zemní práce včetně nákladů shora uvedených souvisely s připravovanou investiční výstavbou v dané lokalitě a nemohly být proto jednorázově uplatněny dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se shoduje se závěrem správce daně, že terénní úpravy jsou samostatným inženýrským dílem (Klasifikace stavebních děl CZ-CC, odd. IV. technické rekultivace, stavby tzv. krajinotvorby aj.). Dle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve spojení s § 47 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „Vyhláška“) je nutno náklady vynaložené za práce na pozemcích (terénní úpravy atd.) klasifikovat jako součást ocenění dlouhodobého hmotného majetku, a to buď investice nebo samostatného hmotného majetku v podobě stavby (srov. také rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144). Správce daně posoudil terénní a zemní práce jako práce související s výstavbou stavebních děl na pozemcích stěžovatelky.

[55] V průběhu řízení před správci daně bylo prokázáno, že upravované pozemky sloužily v minulosti jako skládka použitého stavebního materiálu při výstavbě blízkého sídliště, bez jejichž změny nebylo možné provádět jakoukoliv investiční výstavbu. Je zcela nesporné, že podmínkou investiční výstavby v dané lokalitě (včetně Interiérové centra Čečetka, která byly první stavbou investiční výstavby) bylo vybudování inženýrských sítí, tj. energetických zařízení, vodovodní řádu, kanalizace a místní obslužné komunikace, k čemuž byla stěžovatelka zavázána na základě směnné smlouvy s městem České Budějovice ze dne 6. 3. 2008. Jednalo se o liniové stavby, jejichž výstavba zasahovala do 18 pozemků různých vlastníků. Ze smlouvy je zřejmé, že dokončené a zkolaudované stavby technické infrastruktury jsou budovány i na pozemcích par. č. 2215/1 a par. č. 2176/1. Z projektu k umístění stavby Interiérového centra Čečetka vyplývá, že centrum má být napojeno na technickou infrastruktutu, která bude mimo jiné i na pozemcích parc. č. 2176/1 a 2180/2 ve vlastnictví stěžovatelky. V souvislosti s plánovanou investiční výstavbou řešil projekt i potřebné terénní úpravy pozemků.

[56] Výše uvedené závěry potvrzuje celá řada soudem i správcem daně vyhodnocených důkazů získaných od stavebního úřadu (příkladmo územní rozhodnutí, projektová dokumentace, žádost o stavební povolení, stavební povolení, projekt k umístění stavby Interiérového centra Čečetka, rozhodnutí o povolení kácení stromů na pozemcích stěžovatelky i města, kolaudační souhlas ze dne 10. 9. 2009). Stěžovatelka kromě faktury č. 032-08 na částku 1 335 180 Kč, soupisu provedených prací a smlouvy o dílo vztahující se navíc ke zcela okrajové úvaze krajského soudu žádné konkrétní námitky, ze kterých by bylo zřejmé nesprávné vyhodnocení všech těchto důkazů v kasační stížnosti, neuvedla.

[57] Kasační tvrzení, dle kterého krajský soud nevycházel z listinných důkazů uložených ve spisu, nemá kasační soud jak přezkoumat. Krajský soud se listinami ve spisu zabýval a podrobně je v odůvodnění svého rozsudku vyhodnotil, což Nejvyšší správní soud zrekapituloval v bodech 6 až 17 tohoto rozhodnutí. Bylo povinností stěžovatelky, aby

v kasační stížnosti uvedla, které konkrétní důkazy a z jakého důvodu soud vyhodnotil nesprávně. To však stěžovatelka neučinila, ve své podstatě pouze doslovně opsala žalobní námitky s odůvodněním, že trvá na tom, že skutkový stav nebyl náležitě zjištěn. Ze správního spisu soud navíc ověřil, že na takto formulovaných obecných tvrzeních stěžovatelka fakticky setrvávala i v řízení před správci daně.

[58] Stěžovatelka ani žádným způsobem nereaguje na úvahu krajského soudu týkající se neuvedení pozemku par. č. 2176/1 v kolaudačním souhlasu ze dne 11. 9. 2009 (souhlas s užíváním stavby místní obslužné komunikace) a znovu v této souvislosti opakuje žalobní argumentaci týkající se jen nepatrného zásahu těchto staveb do tohoto pozemku a žalobní argumentaci ve vztahu k navrhovaným výslechům svědků.

[59] Námitka o neúplnosti daňového spisu a ztráty listiny „zápis z prohlídky“ nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem a je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. V obecné rovině lze proto pouze uvést, že z žalobou napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud nepovažoval Oznámení o vykonání státního dozoru a s ním související zápis z prohlídky (který ve spisu nenalezl) za stěžejní důkazy, ze kterých byl zjištěn skutkový stav věci, a proto ani nečinil kroky k tomu, aby si zápis z prohlídky opatřil vlastní činností. S tímto závěrem soudu stěžovatelka vůbec nepolemizuje a nadále trvá na své žalobní argumentaci, že ze zápisu z prohlídky nevyplývá souvislost fakturovaných prací s investiční výstavbou. Kasační námitka se zcela míjí s odůvodněním krajského soudu.

[60] Námitky nesprávně hodnoceného skutkového stavu a opomenutých důkazů (str. 6 a 7 kasační stížnosti) jsou rekapitulací žalobních námitek. Jediné obecné kasační tvrzení, dle kterého krajský soud navrhované důkazy přešel, neodpovídá obsahu odůvodnění napadeného rozsudku. Na str. 16 a 17 se krajský soud podrobně vypořádává s odůvodněním správců daně, proč byl výslech svědků, kteří terénní a zemní práce prováděli, nadbytečný.

[61] Nejvyšší správní soud nemá o zjištěném skutkovém stavu v souvislosti s kontrolním zjištěním A žádné pochybnosti a na tomto závěru nemohu nic změnit ani stěžovatelkou v kasační stížnosti uváděné citace z judikatury týkající se zjišťování skutkového stavu.

[62] Pokud jde o kontrolní zjištění B, pak námitka, dle které obecně vymezený předmět ve zprostředkovatelské smlouvě svědčí tvrzení stěžovatelky, že se smlouva vztahovala na všechny jí vlastněné pozemky na území města České Budějovice, je jen velmi těžko uchopitelná. Stěžovatelka totiž neuvádí, z jaké důvodu by tomu tak mělo být. Z předmětu smlouvy o zprostředkování založené na l. č. 85 správního spisu totiž nelze dle NSS dovodit vůbec nic, neboť je jím příležitost uzavřít kupní smlouvu na prodej pozemku. Pozemek je jednak uveden v jednotném čísle a jednak není žádným způsobem blíže specifikován. Jinými slovy tato smlouva není způsobilá cokoliv prokázat.

[63] Tvrzení, že obsah smlouvy byl smluvním stranám zřejmý, srozumitelný a strany se podle smlouvy při účtování a zdaňování řídily, nikterak nevyvrací závěry krajského soudu ke kontrolnímu zjištění B, včetně nadbytečnosti výslechu jednatele Čečetky.

[64] Správci daně dospěli na základě dokladů získaných od stavebního úřadu k závěru, že náklady za zprostředkování se týkaly prodeje pozemku parc. č. 2180/2 o výměře 4 227 m^2 a

parc. č. 2176/1 o výměře 98 m^2 společnosti Čečetka pro výstavbu interiérového centra, které byly následně značeny jako pozemky parc. č. 2180/3 a parc. č. 2176/9. Skutečnost, že společnost Čečetka měla zájem o koupi pozemku parc. č. 2180/2 ještě před tím, než byla vůbec uzavřena zprostředkovatelská smlouva (10. 3. 2008) a samotná smlouva o převodu pozemku (20. 6. 2008) je ze spisového materiálu zřejmá (doklady získané od stavebního úřadu, včetně geometrického plánu z roku 2006). Minimálně od února 2008 žádalo Studio Archa, jako zmocněnec společnosti Čečetka a zpracovatel projektu Interiérového centra Čečetka, správce a provozovatele jednotlivých inženýrských sítí o vyjádření k zamýšlené výstavbě, což je doloženo ve spisu vyjádřeními dotčených orgánů. Z těchto vyjádření z února 2018 (tj. před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy) je zřejmé, že centrum má být umístěno na pozemku parc. č. 2180/2, případně parc. č. 2180. Tyto úkony byly činěny na základě zadání společnosti Čečetka a odvíjely ze zcela nezávisle na zprostředkovatelské smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Sibox dne 10. 3. 2008. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem, že deklarované zprostředkování nebylo pro prodej pozemku nutné, neboť stěžovatelka věděla, že směnou smlouvou s městem České Budějovice získává pozemky, které budou pro realizaci Interiérového centra Čečetka potřebné. Prodeje tohoto pozemku společnosti Čečetka by stěžovatelka dosáhla i bez uzavření zprostředkovatelské smlouvy. Stěžovatelkou vynaložené náklady proto nemohou být náklady směřujícími k zajištění, udržení či dosažení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[65] Návrh na provedení důkazu výsledky účtování zprostředkovatele je zcela mimo předmět sporu. Předmětem sporu totiž není otázka, zda stěžovatelka za fakturované služby zaplatila, ale otázka, zda takto vynaložené náklady byly skutečně náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To, že se stěžovatelka v rovině soukromého práva zavázala takové náklady uhradit, ještě samo o sobě neznamená, že jde o náklady daňově uznatelné.

[66] Námitka, dle které není bez výslechu svědka Čečetky stěžovatelka schopna prokázat svá tvrzení, se míjí s rozhodovacími důvody soudu.

[67] Další spornou otázkou je otázka nákladů stěžovatelkou zaúčtovaných v roce 2008 na tvorbu zákonné rezervy ve výši 1 511 113, 50 Kč, která dle předloženého plánu oprav technologických částí na čerpací stanici J+J Tank (v letech 2008 a 2009), představuje polovinu plánové zákonné rezervy. S ohledem na formulaci kasačních námitek nejprve Nejvyšší správní soud z obsahu žaloby ověřil, co vlastně stěžovatelka v této souvislosti namítala.

[68] V žalobě uváděla, že veškeré zákonné podmínky pro tvorbu rezervy splnila, přičemž prokázání tohoto tvrzení jí nebylo správcem daně umožněno. Správce daně odmítl všechny jí navrhované důkazy, včetně výslechu soudního znalce.

[69] Nesouhlasila s tvrzením, že v popisu nádrže byly rozpory. Všichni, kdo nádrž popisovali, ji popisovali dle skutečného objemu všech komor (nádrž nadzemní měla dvě komory o celkovém objemu 26m^3 a její součástí byla i odkapávací nádrž o objemu 6M^3, která byla umístěna v zemi). Tyto rozpory měli odstranit právě stěžovatelkou navrhovaní svědci.

[70] Namítala také, že v roce 2007 byla předchozím majitelem čerpací stanice provedena nikoli rekonstrukce čerpací stanice, ale pouze oprava pláště, resp. byl přidán druhý plášť.

Výslovně uvedla, že před vložením do jejího majetku neproběhla ani rekonstrukce ani modernizace čerpací stanice, stěžovatelka pokračovala v opravách, tak jak je o nich účtováno. Pro své závěry nemá správce daně žádné důkazy; zpracování projektu Ing. H. není důkazem o realizaci projektu. Bývalý majitel od rekonstrukce upustil, protože postačilo přidání druhého pláště.

[71] Správce daně odmítl výslech svědka Ing. V. s tvrzením, že neví, o koho se jedná, a co má svědek svou výpovědí prokázat. Svědek je správci daně znám (jde o jednatele společnosti PS MONT PLUS, s. r. o., který prováděl rozpočet pro plán oprav) a je zřejmé, že by mohl veškeré pochybnosti ohledně předmětu oprav vyvrátit. Obdobné platí pro navrhovaný výslech znalce Ing. P., jehož posudek nebyl správcem daně uznán. Stěžovatelka odkazovala na judikaturu NSS, podle které má-li k určité otázce správce daně dva rovnocenné ovšem co do závěrů odlišné posudky, nepřísluší mu hodnotit, který z nich použije.

[72] Dále namítala, že v roce 2010 rezervu zrušila a odvedla daň. V důsledku příliš dlouho trvající kontroly si nemohla uplatnit vrácení daně související se zrušením rezervy a jejím dodaněním za zdaňovací období let 2009 a 2010. Tím došlo ke dvojímu zdanění téhož příjmu, což měl správce daně při doměření tvorby rezervy zohlednit.

[73] Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud dospěl na základě dokumentace stavebního úřadu k závěru, že rekonstrukce čerpací stanice proběhla koncem roku 2007 (tj. předtím, než byla stěžovatelkou uvedena do provozu). Ze znaleckého posudku Ing. H. (objednatelem tohoto znaleckého posudku byla stěžovatelka, i když vlastníky čerpací stanice byli v té době její jednatelé a společníci) a z technických zpráv o provedené rekonstrukci, vyplývá, že se původní rekonstrukce týkala stejných prací, jako uváděla stěžovatelka o rok později v plánu oprav souvisejících s tvorbou rezervy. Rozhodující pro tento závěr je sdělení stavebního úřadu, který na místě samém dne 14. 12. 2007 ověřil skutečné provedení stavby v porovnání s předloženou projektovou dokumentací. Tím stavební úřad osvědčil, že stavba (rekonstrukce) je provedena tak, jak je vymezeno v projektové dokumentaci a tuto projektovou dokumentaci opatřil ověřovacím razítkem stavebního úřadu ve smyslu § 125 stavebního zákona. Posudek Ing. P. předložený stěžovatelkou ve shodě se správci daně vyhodnotil jako nevěrohodný, neboť v dubnu 2008 se nemohla čerpací stanice po provedené rekonstrukci nacházet ve stavu, jaký byl v posudku popsán.

[74] Nejvyššímu správnímu soudu není zcela zřejmé, z čeho stěžovatelka v kasační stížnosti dovozuje, že pro takový závěr není opora ve zjištěném skutkovém stavu. Projektová dokumentace byla osvědčena razítkem stavebního úřadu podle § 125 stavebního zákona, což znamená, že bylo ověřeno, že odpovídá skutečnému provedení stavby, tj. že v roce 2007 došlo ke generální rekonstrukci tak, jak je v technických zprávách popsána. Její kasační tvrzení, že nikdy nepopírala, že čerpací stanice prošla v roce 2007 částečnou rekonstrukcí, neodpovídá obsahu žaloby (srov. bod 71 tohoto rozsudku). Obsahoval-li plán oprav v rámci vytvořené rezervy shodné opravy, jejichž provedení již bylo stavebním úřadem v roce 2007 potvrzeno, nemá tvrzení o splnění veškerých zákonných podmínek pro tvorbu rezervy oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

[75] Krajský soud výslovně uvedl, že se ztotožňuje s tím, že správce daně neprovedl výslechy navržených svědků, neboť technickou zprávu Ing. V. nikterak nezpochybňoval, a pokud jde o posudek Ing. P., tak ten na základě provedeného dokazování označil za účelový a nepravdivý, a tudíž jako důkaz nepoužitelný; výslech zpracovatele takového posudku by tudíž nemohl být důkazem, který by jakkoliv mohl objasnit skutkový stav věci. Není tedy zřejmé, proč stěžovatelka obsáhle cituje z judikatury, která se vyjadřoval ke dvěma zcela rovnocenným znaleckým posudkům, lišících se pouze co do svých závěrů. Stěžovatelka měla v kasační stížnosti spíše namítat, proč nejsou výtky vůči posudku Ing. P. správné, což však v kasační stížnosti neučinila.

[76] Námitka dvojího zdanění není v projednávané věci přiléhavá. Stejně tak, jak nemůže správce daně doměřit nezákonnou tvorbu rezervy, pokud je dané zdaňovací období prekludováno, nemůže stěžovatelka požadovat nedoměření daně v rámci běžící prekluzivní lhůty s odůvodněním, že v jiném zdaňovacím období nestihne související daňové dopady opravit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového. Časová podmíněnost uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivá, její finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit, současně však ze stejného důvodů nemohou v důsledku uplynutí času uplatňovat své nároky ani dlužníci (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015 - 78).

[77] Nezákonná tvorba rezervy jde k tíži stěžovatelky bez ohledu na skutečnost, kdy ji správce daně s výsledky daňové kontroly seznámil. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2008 byla zahájena dne 12. 10. 2011 a stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby zvážila rizika případného doměření účelově vytvořené rezervy a dodatečné přiznání za zdaňovací období roku 2009 a 2010 podala.

[78] Ke kontrolnímu zjištění D (náklady fakturované stěžovatelce společností Mimos spol. s. r. o. za dodání a montáž krytiny příslušenství – EMA, za opravu střechy elektrické rozvodny v důsledku vichřice, škodní událost č. 2188957, daňový doklad č. 2008055) Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoliv stěžovatelka zaúčtovala fakturu související s úhradou opravy škodné události, neměla žádné pojistné plnění ve výnosech roku 2018. K dotazu správce daně uvedla, že žádné pojistné plnění neobdržela a budovu ani nemá pojištěnou, protože je pojištěna jejich spoluvlastníky.

[79] Z nájemních smluv založených ve spisu NSS ověřil, že předmětem nájmu jsou pozemky a stavby zde označené včetně technologických zařízení souvisejících s jejich provozem. Elektrická rozvodna je nepochybně technologickým zařízením, které slouží k provozu budov umístěných na pronajatých pozemcích, zejména k provozu budov na pozemcích par. č. 1837/2 a 1837/1. V tomto smyslu je třeba korigovat závěry krajského soudu.

[80] Stěžovatelka se však mýlí, uvádí-li, že daňovou uznatelnost posuzovaných nákladů předloženou smlouvou a související fakturou prokázala. Z obsahu nájemních smluv totiž nevyplývá, že by stěžovatelka v postavení nájemce nesla riziko škod majících původ v živelné pohromě a byla povinna takové opravy na vlastní náklady uskutečnit. Článek IV. nájemní

smlouvy ze dne 25. 5. 2001 vyznívá tak, že stěžovatelka nese riziko vzniklé poškozením a opotřebením pronajatých nemovitostí při běžném provozu [je povinna provádět běžnou údržbu a drobné opravy související s provozem a vzhledem k délce nájemní smlouvy (25 let) i všechny větší opravy a odstraňování škod, které vyplývají z opotřebení a poškození pronajatých budov a nemovitostí do výše 1 500 000 Kč]. Ostatně stěžovatelka ani v kasační stížnosti konkrétní ustanovení smlouvy, dle kterého takovou povinnost měla, neuvádí.

[81] Ze zápisu o pojistné události č. 2188957, který si správce daně obstaral od pojišťovny bez součinnosti se stěžovatelkou, vyplývá, že pověřen k vyřízení likvidace je jeden ze spoluvlastníků (Mgr. P. B., dále také „pojistník“) s tím, že ze strany pojištěných bude oprava střechy zajištěna dodavatelsky a pojišťovně bude doložena faktura za její opravu. Pojistníku byla vyplacena částka ve výši 94 587 Kč. Pokud by ke sporné opravě byla stěžovatelka povinna z nájemní smlouvy a pouze chtěla využít výhodnější pojistky vlastníků (jak ostatně tvrdí), dávalo by z ekonomického hlediska logiku, že jí bude pojistné plnění spoluvlastníky přefakturováno. Nic takového se však nestalo.

[82] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoli odůvodnění rozsudku krajského soudu musel v této části korigovat, v podstatné míře obstojí. Obstojí i závěry správců daně, které se dopustily stejného pochybení jako krajský soud. Ve zprávě o daňové kontrole, kde je také nesprávný závěr, že elektrická rozvodna není předmětem nájmu, správce daně mj. uvedl, že škoda způsobená živelnou pohromou není škodou související s provozem a vzhledem k tomu, že náhrada pojišťovny na úhradu odstranění této škody byla vyplacena fyzickým osobám, není náklad na odstranění této škody daňovým nákladem stěžovatelky (srov. str. 17 a 23 zprávy o daňové kontrole). Pro stěžovatelku tak nemůže být uvedený závěr překvapivý.

IV. Závěr

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

[84] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[85] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak jemu žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 11. dubna 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu