



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **P. D.**
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Pařilem
sídlem Škárova 809/16, 612 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43147/18/5200-10424-709063

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný na základě odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1391042/17/2912-50522-701318, kterým správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 7. 2017, daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 2013 ve výši 236 127 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 47 226 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že žalobci vyloučil daňové výdaje, uplatněné jím v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti odpisy hmotného majetku žalobce a rezervy, vytvářené žalobcem na opravy hmotného majetku a další výdaje, uplatněné žalobcem jako položky snižující základ daně (výdaje na dosažení a prohloubení kvalifikace, výdaje na tesařské práce). Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů. Žalovaný se s těmito závěry správce daně ztotožnil a naopak neshledal důvodnými odvolací námitky žalobce.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě tvrdí, že napadený platební výměr užívá namísto odůvodnění Zprávu o daňové kontrole, ačkoliv tato zpráva nesplňuje požadavky na odůvodnění správního rozhodnutí, zejména z ní není možno seznat, kterým námitkám žalobce správce daně vyhověl či nevyhověl, chybí v ní konkrétní přezkoumatelné závěry správce daně, na základě kterých dospěl k výroku napadeného platebního výměru, správce daně nezohlednil v daňové zprávě vše, co vyšlo v daňovém řízení najevo, ani se nevypořádal se všemi navrženými důkazy. Stejnými vadami pak trpí taktéž napadené rozhodnutí, proto žalobce napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné. Žalobce dále uvádí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu žalobce v tak neurčitě, široce a nekonkrétně vymezeném rozsahu, že byla daňová kontrola zahájena v rozporu se zásadou přiměřenosti.
4. Správce daně i žalovaný pak rozhodli o doměření DPFO žalobci nezákonně, neboť k rozhodnutí o doměření DPFO dospěli na základě chybně vyhodnocených důkazů a zjištěného skutkového stavu, a dospěli tak k nesprávným závěrům. Žalobce také poukazuje na skutečnost, že správce daně v rámci Zprávy o daňové kontrole k údajným pochybením žalobce pouze poukázal na to, že měl žalobce porušit § 24 zákona o daních z příjmů, aniž by blíže specifikoval, v čem mělo porušení tohoto ustanovení spočívat. Dále žalobce tvrdí, že správce daně nedostál své povinnosti prokázat skutečnosti, vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí, účetních záznamů a jiných záznamů, listin a důkazů, předložených žalobcem, neboť tyto své pochybnosti založil pouze na ničím nedoložených subjektivních domněnkách.
5. Následně se žalobce vyjadřuje ke konkrétním položkám daňového přiznání žalobce, z nichž byla následně žalobci doměřena daň. Ve vztahu k odpisům hmotného majetku Autodílna ve Znátkách žalobce uvádí, že pro správce daně je matoucí, že kanceláře, související s Autodílnou Znátky jsou ve dvou budovách, jedna část kanceláří je evidována v inventární kartě 900001 („Kancelář autodílny Znátky“) a druhá je evidována na inventární kartě 900004 („Autodílna Znátky“). Druhá část kanceláří přitom byla pořízena dříve a než první část, pro kterou již následně byla vytvořena samostatná inventární karta. Žalobce již v předchozím řízení tvrdil, že součástí obchodního majetku, zahrnutého do inventární karty 900004 je i budova kanceláří Autodílny Znátky, na níž bylo instalováno předmětné technické zhodnocení (úpravy pro fotovoltiku a solární panely), jež správce daně neuznal jako technické zhodnocení, které by zvyšovalo cenu majetku pro účely stanovení výše odpisů. Sám žalovaný pak konstatoval, že součástí Autodílny Znátky je jednak autodílna samotná, ale také kanceláře této autodílny, které jsou, stejně jako samotná autodílna, napojeny na solární panely, a které svojí funkcí zásobují elektrinou a teplem právě kanceláře jako

„čistý provoz“ a samotnou autodílnu jako prostor produkující znečištění. Žalobce přitom odebírá další elektřinu z důvodu, že solární panely nevystačí k zásobování provozovny žalobce elektrickou energií ze 100 %. Žalovaný však tyto skutečnosti pominul i přesto, že sám dospěl k závěru, že součástí Autodílny Zňátky jako součástí obchodního majetku žalobce jsou i kanceláře jako obchodně související součást celistvého provozu podnikání žalobce. K povaze budovy, v níž se mají nalézat kanceláře Autodílny Zňátky, pak žalobce uvádí, že to, že na budově nejsou žádné cedule pro zákazníky nebo jsou v oknech umístěny záclony, pak není pro nyní projednávanou věc relevantní, neboť zákazníci do kanceláří žalobce nemají přístup a taktéž skutečnost, že část budovy může být užívána třetí osobou, nevyvrací skutečnost, že tato budova je součástí obchodního majetku žalobce.

6. K uplatňovaným rezervám na opravy hmotného majetku žalobce uvádí, že ve věci není sporu o tom, že veškerý majetek, na nějž měly být uplatňovány rezervy, existuje a je ve vlastnictví žalobce. Oprávněnost tvorby rezerv přitom není podmíněna odepisováním majetku, jak nesprávně uvedl správce daně. Správce daně však dle Zprávy o daňové kontrole vyloučil tyto rezervy, tvořené žalobcem, z položek, upravujících základ DPFO, aniž by však svá tvrzení ohledně neuplatnitelnosti těchto rezerv dostatečně určitě specifikoval. Z rozhodnutí správce daně tak není zjevné, která zákonná ustanovení měl žalobce porušit. Co se týče jednotlivých položek, na které byly žalobcem vytvářeny rezervy, tak k opěrné zdi žalobce uvádí, že tato je součástí hmotného majetku Autovrakoviště Velká Pole, avšak ačkoliv správce daně při místním šetření u žalobce pořídil fotografie této zdi, přesto uvádí, že žalobce nepředložil žádné důkazy o existenci či pořízení zdi. Dále dle žalobce není možno vyloučit rezervu na základě tvrzení, že plot nemá výšku 3 metry. Správce daně navíc ve vzájemném rozporu uvádí, že celé oplocení má výšku 2,2 metru, a že totéž oplocení má výšku 2 metry. I v tomto případě pak dle správce daně nebyla předložena inventární karta, avšak oplocení je součástí hmotného majetku Provozovna N. K. mostem, jehož karta byla doložena. K rezervám na opravu náhradního automobilu MAN pak žalobce uvádí, že pro zařazení věci do obchodního majetku není podstatné, zda byla či nebyla zaplacená kupní cena. Tvrzení o účelovosti předložené inventární karty automobilu MAN je pak dle žalobce čistě subjektivní a ničím nedoloženou domněnkou. Žalobce doložil, že je vlastníkem předmětného vozidla, prostřednictvím kupní smlouvy a kopie technického průkazu, platí silniční daň, a tudíž je dle žalobce zjevné, že automobil používá pro účely podnikání.
7. Co se týče účtu, na němž byly deponovány prostředky, představující rezervy na opravy hmotného majetku, k těm žalobce uvedl, že původní účet, na němž byly rezervy deponovány, sloučil s jiným účtem z důvodu optimalizace úroků, přičemž však na tomto účtu byly po celou dobu prostředky, vymezené jako rezervy pro opravu hmotného majetku v plné výši.
8. K samotným tvorbám rezervy pak dle správce daně nesdělil žalobci žádné pochybnosti a další důkazní prostředky po žalobci ani nepožadoval. Správcem daně nebyla dle žalobce učiněna žádná výzva, která by nebyla žalobcem vypořádána. Správce daně navíc nevyhověl žádosti žalobce, aby v případě, že bude trvat na vyloučení rezerv z daňově uznatelných výdajů, zohlednil v rámci doměřovacího řízení do výdajů čerpání této rezervy ve výši 554 600 Kč, avšak správce daně opět nesprávně uvedl, že žalobce neprokázal, že by vozidlo MAN bylo vloženo do obchodního majetku žalobce. Další námitka žalobce směřuje k neuznání rezervy na opravu oplocení s poukazem na skutečnost, že se v případě plotu jednalo o pořízení majetku, nikoliv o opravu, aniž by správce daně vyzval žalobce k prokázání svých tvrzení.
9. Konečně k tesařským pracím, poskytnutým žalobci, které správce daně neuznal jako účinné výdaje, žalobce uvádí, že není jeho povinností u sjednaných dodávek přesně rozlišovat, evidovat a hlásit správci daně, na kterou z jednotlivých částí díla připadá jaká částka, když se jednalo vždy prokazatelně o provozovny žalobce. Argumentace správce daně je přitom dle žalobce opět

v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu, neboť je tvořena pouze subjektivními domněnkami, nikoliv důkazy podloženými tvrzeními.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný v první řadě rozporuje tvrzení žalobce, že odůvodnění napadeného dodatečného platebního výměru je nedostatečné, neboť dle § 147 odst. 4 daňového řádu v případě, že dojde k doměření daně na základě daňové kontroly, je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Žalovaný má dále za to, že napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr splňují zákonné i judikatorní požadavky na přezkoumatelnost správního rozhodnutí. K rozsahu daňové kontroly žalovaný uvádí, že rozsah daňové kontroly byl zvolen standardním způsobem, tedy i v souladu se zásadou přiměřenosti, přičemž žalobce neuvádí, v čem spatřuje nepřiměřenost rozsahu daňové kontroly. K jednotlivým námitkám žalobce vůči skutkovým závěrům správce daně, resp. žalovaného, pak již žalovaný toliko setrvává na svých stanoviscích vyjádřených v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkazuje.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, kterým tento neuznal účelně vynaložených výdajů pro účely snížení základu DPFO v předmětném zdaňovacím období.
13. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
14. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně

vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce ostatně ani nenamítá, v čem spatřuje nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí, když jím tvrzené skutečnosti jsou až otázkou přezkumu meritu věci, nikoliv způsobu, jakým k posouzení meritu věci dospěl v napadených rozhodnutích žalovaný.

15. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí staví na značně nekonkrétní a povšechné argumentaci, že napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněno, zejména z něj není seznatelné, kterým námitkám žalobce žalovaný vyhověl, a kterým nikoliv. K tomu nicméně krajský soud uvádí, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že úvahám žalovaného porozuměl. Taktéž skutečnost, že ve zvýrazněných částech Zprávy o daňové kontrole správce daně vždy jako důvod doměření daně uvádí porušení § 24 zákona o daních z příjmů, nepůsobí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť důvody pochybení žalobce jsou dostatečně rozvinuty v částech Zprávy o daňové kontrole, předcházejících konstatování porušení tohoto ustanovení. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně tak není důvodná.
16. Žalobce dále namítá, že daňová kontrola žalobcem byla zahájena excesivně, a že tedy nadbytečný rozsah prováděné daňové kontroly představuje nezákonný zásah do práv žalobce. Dle § 85 odst. 1 daňového řádu platí, že „[p]ředmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“ Dle odst. 3 téhož ustanovení platí, že „[s]právcе daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.“ Konečně dle jeho odst. 4 platí, že „[d]aňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.“ Z citovaných ustanovení je zjevné, že správce daně je při volbě rozsahu daňové kontroly nadán značnou diskrečí, a není přitom ani vázán prvotním vymezením rozsahu daňové kontroly. Podstatnou skutečností pro zákonnost rozsahu daňové kontroly je, že správce daně vymezil rozsah daňové kontroly tak, aby dosáhl cíle správy daní, aniž by přitom daňový subjekt nepřiměřeně zatěžoval. Správce daně v nyní projednávané věci vymezil rozsah daňové kontroly jako skutečnosti, nezbytné pro správné zjištění DPFO, daně z přidané hodnoty a silniční daně za zdaňovací období 2013 až 2014, přičemž žalobce nijak relevantně takto stanovený rozsah nezpochybnil. Vzhledem k tomu, že správce daně pak skutečně věcně polemizuje se správností stanovení DPFO autoaplikací daňových předpisů ze strany žalobce ve vymezených daňových obdobích, ani krajský soud nemá důvod pochybovat o přiměřenosti vymezení rozsahu daňové kontroly.
17. S námitkou nedůvodného zkoumání dokumentace žalobce příliš do hloubky se krajský soud taktéž neztotožňuje. Jak totiž vyplývá například z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06 (dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>), „[d]aňové řízení má, pokud jde o porízkování důkazů, vyšetřovací charakter: správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby realizoval zájem státu na zajištění tobo, co jeho jest, tj. ověření, přezkoumání a vymození daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že, vyšetřovací charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce tak říkajíc ‚napoprvé‘.“ Z citovaného nálezu vyplývá, že správce daně je povinen, přistoupí-li již k daňové kontrole, tuto provádět co nejdůsledněji tak, aby minimalizoval riziko nutnosti dalšího dodatečného přezkumu daňové povinnosti daňového subjektu (například provedením opakované daňové kontroly).

18. Pokud jde o žalobní námitky věcného charakteru, ani v rámci jejich přezkumu krajský soud neshledal (až na jednu výjimku) žádná pochybení v procesním postupu žalovaného či správce daně. Jestliže žalobce namítal nezákonnost snížení výše odpisů majetku Autodílna Zňátky pro neuznání technického zhodnocení tohoto majetku ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů v podobě instalace úprav pro fotovoltaiku a solárních panelů na střechu této stavby, krajský soud k tomu uvádí následující. Z protokolu o místním šetření u žalobce ze dne 7. 4. 2016, č. j. 623093/16/2912-60562-703930, vyplývá, že správce daně se jej dotazoval na identifikaci majetku (popsaného na inventární kartě žalobce jako Autodílna Zňátky) na letecké mapě. Tato potřeba správci daně patrně vyplynula z důvodu, že na inventárních kartách žalobce je vždy uváděn k jednotlivému dlouhodobému majetku pouze velmi obecný popis bez bližší specifikace, přičemž v areálu staveb ve vlastnictví žalobce nebylo zjevné, o kterou stavbu se jedná. Žalobce přitom jako stavbu Autodílna Zňátky k dotazu správce daně uvedl jinou budovu, než na které byly dle letecké mapy a fotodokumentace z místního šetření umístěny solární panely. Nadto budova, na které jsou umístěny solární panely, je v katastru nemovitostí vedena jako budova pro bydlení. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda k technickému zhodnocení, pro které žalobce uplatňoval z majetku Autodílna Zňátky vyšší odpisy pro účely stanovení základu DPFO, skutečně došlo, a vyzval žalobce k prokázání této skutečnosti.
19. Žalobce v následném vyjádření pouze uvedl, že předmětná budova, na níž jsou instalovány solární panely, je používána k podnikání žalobce. Žalobce tak nepřímou potvrdil, že solární panely nejsou umístěny přímo na budově Autodílna Zňátky. V odvolání pak žalobce uvedl, že stavba, na níž jsou umístěny solární panely, je kanceláří Autodílny Zňátky, a jako taková spadá do majetku, vedeného na inventární kartě Autodílna Zňátky, a to přesto, že žalobce disponuje i inventární kartou, která je přímo popsána jako karta hmotného majetku Kancelář autodílny Zňátky. Žalobce k tomu uvedl, že pro původní kanceláře Autodílny Zňátky nebyla vytvořena samostatná inventární karta, neboť se tyto kanceláře vedly jako součást majetku Autodílna Zňátky. Krajský soud se s námitkou žalobce neztotožňuje, a to hned ze dvou důvodů. Zaprvé, z výše popsaného skutkového stavu je zjevné, že žalobce byl značně nedůsledný při evidenci majetku, u kterého na veškerých inventárních kartách uvádí pouze velmi obecný popis, ačkoliv inventární karty přímo vybízejí k přesnějšímu popisu majetku (obsahují například kolonku „Umístění“), a to přesto, že evidence a odepisování majetku má přímý dopad na výši daňové povinnosti žalobce. Při takto liknavém přístupu pak považuje krajský soud pochybnosti správce daně za zcela oprávněné. K otázce správce daně, která budova je Autodílnou Zňátky (je zjevné, že správce daně neuváděl konkrétní důvod svého dotazu, neboť by tím směřoval žalobce k uvedení pro něj potencionálně výhodné odpovědi), žalobce uvedl jinou stavbu, než na které je dle provedených důkazů umístěno žalobcem v odpisech uplatňované technické zhodnocení. Následně žalobce argumentoval tvrzením, že se v případě budovy, na níž bylo předmětné technické zhodnocení provedeno, jedná o kanceláře Autodílny Zňátky, a když byl konfrontován se skutečností, že pro kanceláře Autodílny Zňátky existuje samostatná inventární karta, do níž technické zhodnocení není promítnuto, uvedl, že se jedná o kanceláře, pro které není vedena samostatná inventární karta. Toto tvrzení žalobce považuje krajský soud za zjevně účelové. Navíc je to žalobce, který je povinen prokázat svá tvrzení, jsou-li tato relevantním způsobem zpochybněna ze strany správce daně, což v daném případě žalobce nesplnil.
20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je totiž povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných*

evidenci, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

21. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
22. Dalším důvodem, proč se krajský soud neztotožnil s námitkou žalobce je skutečnost, že dle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou jednotlivé budovy, domy a jednotky samostatným hmotným majetkem. I kdyby tudíž byla tvrzení žalobce prokázána, na nezákonnost odpisu po zvýšení ceny majetku Autodílna Zňátky technickým zhodnocením by tato skutečnost neměla vliv, neboť v takovém případě by se budova, na níž jsou umístěny úpravy pro fotovoltaiiku a solární panely, posuzovala jako samostatný hmotný majetek, a žalobce by v konečném důsledku ani tak nemohl technické zhodnocení použít zvýšení ceny hmotného majetku Autodílna Zňátky – technické zhodnocení by musel použít pro zvýšení ceny hmotného majetku (budovy), na němž k technickému zhodnocení skutečně došlo.
23. K žalobcem uplatňovaným výdajům na prohloubení kvalifikace pak krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že takový výdaj nelze uplatnit pro úpravu základu DPFO. Je sice pravdou, že Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 16. 8. 2007, č. j. 8 Afs 32/2006-72, uvedl, že „[d]aňový subjekt je oprávněn snížit základ daně z příjmů o náklady vynaložené na vzdělávání svého pracovníka dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tehdy, pokud tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti daňového subjektu a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a pokud se tedy jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Uplatnění těchto nákladů tedy nevylučuje skutečnost, že byly vynaloženy na vzdělávání za účelem zvyšování kvalifikace příslušného pracovníka, a nikoli pouze jejího prohlubování (§ 126 odst. 1 a 2 zákoníku práce, účinného do 31. 12. 2006) nebo že se jednalo o obecné středoškolské či vysokoškolské vzdělávání, a nikoli o vzdělávání specializované.“ Tento rozsudek je však na nyní projednávanou věc aplikovatelný pouze potud, pokud stanovuje podmínky pro uplatnění výdaje na dosažení či prohloubení vzdělání jako účinného výdaje ve smyslu zákona o daních z příjmů.
24. Z důvodu zjevných odlišností ve skutkovém stavu obou věcí nicméně konkrétní závěry Nejvyššího správního soudu na nyní projednávanou věc již aplikovatelné nejsou, neboť v jím projednávané věci Nejvyšší správní soud posuzoval výdaje na dosažení středoškolského vzdělání, nezbytného pro výkon stanovené pozice daným zaměstnancem stěžovatele. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, výdaje na dosažení vysokoškolského vzdělání nejsou výdaji, které by

sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce, neboť žádná z žalobcem vykonávaných činností není podmíněna dosažením vysokoškolského vzdělání. Pokud žalobce argumentuje tím, že vysokoškolské vzdělání je nezbytné pro jmenování znalcem v oboru, v němž žalobce podniká, k čemuž žalobce také dosažením tohoto vzdělání směřoval, krajský soud k tomu uvádí, že žalobce do dnešního dne není veden v seznamu znalců, vedeném Ministerstvem spravedlnosti, a ani v řízení před správními orgány, ani v řízení před soudem k tomuto tvrzení nedoložil jakýkoliv důkaz. Námitku žalobce ohledně důvodnosti uplatnění výdajů na dosažení vysokoškolského vzdělání pro účely úpravy základu DPFO tak krajský soud shledal nedůvodnou, neboť se nejedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

25. Při hodnocení důvodnosti uplatnění výdajů v podobě tesařských prací, poskytnutých žalobci, pak krajský soud taktéž souhlasí se závěry žalovaného. Z již citovaného protokolu o místním šetření ze dne 7. 4. 2016 vyplývá, že správce daně požadoval po žalobci identifikaci toho, o jaké tesařské práce se jednalo. Žalobce na tuto otázku odpověděl tak, že zmapuje, o jaké práce se jednalo a následně situaci okolo provedení tesařských prací správci daně objasní. Do doručení výzvy k prokázání skutečností ze dne 10. 6. 2016, ř. j. 1152790/16/2912-60562-703930, žalobci, však žalobce správci daně skutečnost neobjasnil. Krajský soud tak s ohledem na liknavost žalobce v daňovém řízení opět považuje pochybnosti správce daně za důvodně vyjádřené, neboť správce daně ani po předchozí součinnosti s žalobcem nebyl schopen potvrdit účinnost výdajů žalobce. Za této situace pak v souladu s již výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání účinnosti výdajů v podobě tesařských prací zpět na žalobce, který však v následujícím řízení toliko tvrdil účinnost jím uplatňovaných tesařských prací, aniž by navrhl jakýkoliv důkaz k prokázání svých tvrzení. Krajský soud tak nemůže vyhovět námitce žalobce, neboť žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti jím uplatňovaných výdajů pro účely zjištění základu DPFO.
26. Konečně se krajský soud zabýval námitkou důvodnosti uplatnění žalobcem tvořených rezerv na opravu hmotného majetku pro účely úpravy základu DPFO. Krajský soud se v první řadě zabýval otázkou splnění formální podmínky pro uplatnění rezerv na opravu hmotného majetku pro zjištění základu daně dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Dle tohoto ustanovení platí, že „[v]e zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“ Proto, aby mohla být tvorba rezervy výdajem, je tudíž potřeba splnit dvě formální podmínky, a sice: i) disponovat samostatným účtem v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 7 zákona o rezervách, a ii) mít na tomto účtu prostředky v plné výši rezervy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.
27. Po přezkoumání nyní projednávané věci krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nenaplnil první z uvedených formálních podmínek pro uplatnění tvorby rezervy jako účinného výdaje. Ve správním spise (č. l. 52) se nachází výpis z bankovních účtů žalobce, z období v rozmezí od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013. Z tohoto výpisu se podává, že dne 2. 1. 2013 byla na bankovní účet žalobce č. 670100-2208974524/6210 přijata částka ve výši 1 443 700 Kč s popisem „ZRUSENI UCTU REZERVY PREVOD NA SPORENI MBANK FIREMNI 670100-2208974524/6210 VS:6108281762“. Tato částka pak odpovídá částce, která odešla dne 2. 1. 2013 z účtu žalobce

č. 670100-2209305648/6210, který dle zjištěného skutkového stavu, původně sloužil jako účet pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku. Po převedení výše uvedené částky z účtu žalobce, určeného pro tvorbu rezerv na spořicí účet žalobce pro, jak žalobce sám uvedl, optimalizaci úroků na bankovním účtu, pak došlo v období od 2. 1. 2013 do 30. 11. 2013 k několika dispozicím s tímto bankovním účtem, zejména k převodu peněžních prostředků na spoření či k osobním výběrům. Je tak zjevné, že bankovní účet, na němž se nacházely rezervy pro opravu hmotného majetku, nesplňoval v rozhodném období podmínky pro samostatný účet dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, neboť nebyl vytvořen výhradně za účelem tvorby rezerv. Pokud není splněna podmínka existence samostatného účtu ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, je zjevné, že na takový účet nemohou být uloženy prostředky pro tvorbu rezervy (neboť tento účet neexistuje), a nastoupí tak dispozice druhé věty citovaného ustanovení, dle které se takto tvořená rezerva zruší ve zdaňovacím období, za které je podáváno daňové přiznání.

28. Jinými slovy, rezervy na opravu majetku ze strany žalobce nebyly skládány na zákonem předepsaný účet, v důsledku čehož nebyly splněny formální podmínky pro uplatnění takové rezervy ve výdajích pro zjištění základu DPFO, a tyto rezervy proto měly být ve zdaňovacím období, za které se podávalo daňové přiznání (2013) zrušeny. V takové situaci je zjevné, že žalobce tyto rezervy nemůže zahrnout do výdajů pro zjištění základu DPFO.
29. K jednotlivým položkám tvořených rezerv pak krajský soud považuje za dostatečné vyjádřit se již ve stručnosti. Ve vztahu k žalobcem tvořené rezervě na opravu autoservisu P. D., N. K. k. 307, N. n. O., krajský soud uvádí, že ve vztahu k plánované opravě střechy tohoto autoservisu správce daně poukázal na skutečnost, že žalobce na opravu střechy tohoto hmotného majetku tvořil rezervu již v roce 2010 a 2011. S ohledem na odpisovou třídu stavby se dle § 7 odst. 9 písm. b) zákona o rezervách tvoří rezervy na opravu takového majetku až na 10 zdaňovacích obdobích, přičemž žalobce ani v žalobě ani v rámci daňového řízení oproti tvrzení správce daně, že rezervu na opravu tohoto hmotného majetku již tvořil, neprokázal, že by dřívější rezerva na opravu stavby spotřebována.
30. K tvorbě rezerv na opravu oplocení a zámkové dlažby hmotného majetku Autoservis P. D., N. K. k. 307, N. n. O., a k opravě oplocení, kovového plotu a opěrné zdi hmotného majetku Autovrakoviště P. D., V. P. 317, K. n. O., pak krajský soud uvádí, že všechny tyto „položky“ oprav jsou samostatným hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou hmotným majetkem stavby, s výjimkou „1. *provozních důlních děl 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.*“ Za stavbu je přitom třeba považovat „*všeckeré stavby, bez zřetele na jejich stavebně-technické provedení - např. budovy, věže, stožáry, zásobníky, nádrže, studny, komunikace, tunely, mosty a lávky, nástupiště a rampy, jeřábové dráhy, podzemní i nadzemní vedení, tribuny, zdi, oplocení, pomníky - , na jejich účel - např. stavby pro bydlení, občanského vybavení, stavby pro výrobu a skladování, pro dopravu, rozvod energií, stavby pro vodní hospodářství, stavby a zařízení pro civilní obranu, stavby pro rekreaci - , a bez zřetele na jejich dobu trvání. Stavby mohou být trvalé, dočasné, u nichž se předem omezí doba jejich trvání, např. stavby zařízení staveniště, stavby zřizované ke krátkodobému účelu, stavby umístované na pozemcích výhledově určených k jinému využití apod.*“ (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2015, s. 764-788). Těmto závěrům ostatně koresponduje i skutečnost, že žalobce disponuje kartou hmotného majetku Oplocení. Aby pro tento hmotný majetek mohly být tvořeny rezervy ve smyslu § 7 zákona o rezervách, je nezbytné, aby tento hmotný majetek byl v době zahájení tvorby rezerv ve vlastnictví žalobce [§ 7 odst. 1 písm. a)]. Jinými slovy, hmotný majetek musí nejprve vzniknout, dále k němu musí daňový subjekt získat vlastnické právo, a až následně je možno zahájit tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že žalobce ani u jednoho z výše uvedených dlouhodobých majetků neprokázal, kdy došlo k jejich vzniku, nelze dle krajského soudu ověřit ani splnění tohoto formálního požadavku pro zákonnost

tvorby rezervy na opravy hmotného majetku. Postupu žalovaného, resp. správce daně, který s ohledem na pochybnosti neuznal v těchto případech tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku jako výdaj pro účely zjištění základu daně, proto nelze ničeho vytknout.

31. Jediného pochybení, které lze vytknout žalovanému, resp. správci daně, je způsob zhodnocení tvorby rezerv u hmotného majetku automobil MAN. Zde totiž na základě výzvy správce daně žalobce předložil kupní smlouvu na tento automobil z roku 2008, stejně jako kopii technického průkazu, dle kterého je žalobce vlastníkem tohoto vozidla. Není přitom podstatné, zda žalobce zaplatil či nezaplatil kupní cenu, neboť požadavek na zaplacení kupní ceny není podmínkou pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku zákonným způsobem. Stejně tak se krajský soud shoduje s argumentem žalobce, že pro možnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku není podstatné, zda daňový subjekt uplatňuje či neuplatňuje odpisy z tohoto hmotného majetku. Takový požadavek v zákoně stanoven není.
32. Ačkoliv tedy rezerva na opravu hmotného majetku automobil MAN byla tvořena žalobcem oprávněně, a toto pochybení správce daně, resp. žalovaného, by za jiných okolností bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, s ohledem na výše uvedený závěr krajského soudu, že žalobce vůbec nesplnil formální podmínku pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku v podobě dispozice samostatným účtem, vyhrazeným pro ukládání rezerv na opravu hmotného majetku, není v nyní projednávané věci dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť na výsledných závěrech o oprávněnosti uplatnění rezerv, tvořených žalobcem na opravu hmotného majetku, jako výdaje pro účely zjištění základu DPFO, toto pochybení ničeho nemění.

V. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
34. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu