



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudců JUDr. Pavla Vacka a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **Ing. L.M.**, bytem xx, xx, zast. JUDr. Vladimírem Kašparem, advokátem se sídlem Na Poříčí 116/5, Liberec 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30.3.2011, č.j. 2938/11-1100-500144 a č.j. 2959/11-1100-500144,

t a k t o :

- I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2011, č.j. 2938/11-1100-500144 a č.j. 2959/11-1100-500144, s e z a m í t a j í .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného, kterými byla shodně zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 5.11.2009, č.j. 27160/09/193970507248 a č.j. 27164/09/193970507248. Rozhodnutími ze dne 5.11.2009 správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobce a změnil dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006, oba ze dne 30.4.2009, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 141 880 Kč a 526 464 Kč.

V odůvodnění obou napadených rozhodnutí žalovaný shodně konstatoval, že odvolací řízení dokončil již podle zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v souladu s jeho § 264 odst.1. Z předložených nájemních smluv vztahujících se k nemovitosti žalobce xx, xx měl správce daně a žalovaný za prokázané, že bytové prostory nemovitosti nebyly nikdy pronajímány, nájemné nebylo placeno, žalobce bytové prostory používá po celkové rekonstrukci od roku 2007 pro soukromé účely. Žalobce neprokázal existenci bezprostředního vztahu mezi uplatněnými výdaji souvisejícími s bytovými prostory a očekávanými příjmy, tedy svůj záměr pronajímat bytové prostory. Naopak, nastěhováním se do bytových prostor po jejich

rekonstrukci žalobce deklaroval svůj úmysl s využitím těchto prostor. Žalovaný dále konstatoval, že rezervy jako výdaj podle § 24 odst.2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, žalobce prokazoval kartami rezerv, k výzvě správce daně předložil cenové návrhy od předpokládaných dodavatelů ze dne 20. 12. 2002, resp. 18.12.2004, formálně nazvané „rozpočty“ a uvedl, že danou nemovitost soukromě v roce 2005 a 2006 nepoužíval. Dalším podkladem pro rozhodování správce daně a žalovaného byl protokol ze dne 27. 1. 2009 o ústním jednání konaném se žalobcem v předmětné nemovitosti, kdy bylo provedeno i místní šetření prostor a pořízena fotodokumentace. Žalovaný konstatoval, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil důkazy k doložení způsobu rozdělení výdajů na tvorbu rezerv na prostory, které byly v nemovitosti určeny k bydlení a k pronájmu. V odvolacím řízení žalobce předložil podrobnější rozpočty, které krátil poměrem na byt, ze kterého neplynul pronájem. Žalovaný dospěl k závěru, že rezerva ve výši 80 000 Kč z celkové výše tvořené rezervy 400 000 Kč není kartou rezervy a cenovou nabídkou ze dne 20. 12. 2002, která obsahuje jen cenu ve výši 400 000 Kč bez podrobných údajů a rozpisu této částky na konkrétní práce, dostatečně prokázána jako oprávněná na opravu předmětné nemovitosti. Žalovaný dále hodnotil žalobcem v odvolacím řízení předložený rozpočet k rezervě v celkové výši 1 200 000,- Kč, z něhož v roce 2005 i v roce 2006 uplatňoval rezervu ve výši 400 000 Kč. Ani tento důkaz žalovaný nepovažoval za důkaz prokazující uplatnění rezervy jako daňového výdaje, neboť zní na jinou výši rezervy, než žalobce tvořil a než kterou prokazoval v průběhu daňové kontroly cenovou nabídkou ze dne 18. 12. 2004, nazvanou jako „Rozpočet nákladů na opravu“. Úpravy částky 1 557 000 Kč tak, aby se žalobce dopravoval původně uváděné částky 1 200 000 Kč, jsou nelogické, krácení částky o 29,75 % nemá vazbu na poměr výměry bytové a nebytové plochy, neboť ta byla 28,15 %, krácení rozpočtu ze dne 24.2.2004 je tak podle žalovaného účelové. Kromě toho je zde zřejmý chybný matematický postup, neboť ani odečet 29,75 % z částky 1 557 000 Kč by nedal výslednou částkou 1 200 000 Kč, ale částku 1 093 792,5 Kč, tedy zcela rozdílný výsledek. Kromě toho rozpočet obsahuje neúplnou specifikaci prací v členění na bytové a nebytové prostory, rozdílnosti oproti projektové dokumentaci. Ani tento rozpočet není věrným obrazem, který by prokazoval odůvodněnost rezervy na opravu hmotného majetku. Z fotodokumentace a místních šetření je zřejmé, že některé opravy, na které žalobce rezervy tvořil, již byly uskutečněny, a to výměna schodiště, oprava vnitřních omítek, nátěry, výměna podlah, vnější omítka, výměna oken, nová střecha, nové okapy, přičemž žalobce nebyl schopen určit, v jakém zdaňovacím období byly opravy provedeny. Přitom k výzvě správce daně k prokázání, jaké opravy, kdy a v jaké výši byly provedeny, žalobce uvedl, že rezervy v roce 2008 na opravy nečerpal, všechny je zrušil a zdanil. Není tedy možné posoudit, zda výdaje na opravy byly čerpány z předmětných vytvořených rezerv, zda nedošlo k zahájení oprav již v době, kdy byly předmětné rezervy na ně tvořeny, tedy zda byly tvořeny v souladu s § 7 odst.4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (zákon o rezervách). Pokud žalobce neprokázal, jaké opravy, kdy a v jaké výši prováděl, a to v návaznosti na vytvořené rezervy, resp. na jejich čerpání, neprokázal odůvodněnost vytvořené rezervy a postupoval v rozporu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o rezervách. Žalovaný také hodnotil, že zůstatky rezerv v evidenci žalobce vedené podle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů a částky rozpouštění rezerv nekořespondovaly s údaji uvedenými v daňovém přiznání za roky 2006 a 2007, kdy mělo dojít ke zrušení rezerv. K námitce žalobce o neprokázání oprav uvedených v rozpočtech, před zahájením daňové kontroly, žalovaný konstatoval, že ze spisu vyplývá, že správce daně provedl v nemovitosti místní šetření, pořídil fotodokumentaci, při ústním jednání bylo ověřeno a zaprotokolováno, že v průběhu daňové kontroly žádné opravy na předmětné nemovitosti neprobíhaly. Správce

daně ověřil z ohlášek projektové dokumentace stavebního povolení a kolaudačního rozhodnutí stavebního úřadu v Novém Městě pod Smrkem, že opravy na předmětné nemovitosti byly prováděny od roku 1998 do roku 2004. S ohledem na to, že správce daně neměl k dispozici rozpočty oprav či jiný podklad prokazující konkrétní opravu, resp. tvorbu rezervy na opravy, vycházel z listinných podkladů, ze kterých vyplývalo, že většina oprav byla provedena před zahájením daňové kontroly. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) je ale na žalobci jako daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Povinnost prokazovat odůvodněnost rezervy žalobci ukládá § 3 zákona o rezervách. Z fotodokumentace vyplynulo, že žalobce ve zdaňovacím období 2008 již opravy na nemovitosti provedl. K odvolacím námitkám, týkajícím se protokolu o ústním jednání ze dne 27. 1. 2009, žalovaný uvedl, že ustanovení § 12 ZSDP bylo v protokole uvedeno proto, že toto ustanovení upravuje náležitosti protokolu o ústním jednání. Z obsahu protokolu ze dne 27. 1. 2009 plyne, že předmětem jednání bylo zjištění prováděné na Městském úřadě v Novém Městě pod Smrkem, zda probíhalo stavební řízení týkající se předmětné nemovitosti, což je v podstatě provádění místního šetření podle § 15 ZSDP. Pracovníci Městského úřadu v Novém Městě pod Smrkem byli označeni jako třetí osoby a byli poučeni, že jsou povinni zachovávat mlčenlivost a spolupracovat se správcem daně. Pokud žalobce namítal, že odpověď byla označena nesprávně, jednalo se o formální chybu, neboť kromě pracovníků správce daně byli ústnímu jednání přítomni jen pracovníci městského úřadu, logicky se tak jednalo o jejich odpověď, nikoliv o odpověď nepřítomného žalobce. Tato skutečnost nemá vliv na platnost protokolu. Skutečnosti, týkající se oprav nemovitosti, jsou zřejmé z pořízené fotodokumentace a provedeného místního šetření, kdy vyplynulo, že v nemovitosti jsou v 1. patře nová okna, nová střecha, vnější omítky, je tedy nesporné, že nemovitost procházela celkovou opravou či rekonstrukcí. Nová okna, nová střecha a vnější omítky jsou zahrnuty do předložených rozpočtů, které žalobce doplnil. Žalovaný zdůraznil, že žalobce opakovaně neuvedl, kdy byly opravy provedeny, a nenavrl žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly termín uskutečnění oprav, a to ani na výzvu správce daně. Žalovaný zdůraznil, že žalobce k odvolání předložil rozpočet v jiné výši, než jaká rezerva byla uvedena na kartě rezervy a než jakou inventarizoval. Rezerva byla tvořena od roku 2004, pokud žalobce chtěl změnit výši rezervy, měl tak učinit ihned. Změna rezervy však dle předložených karet rezervy a inventarizace nebyla provedena.

K zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že byla řádně zahájena při ústním jednání dne 11. 2. 2008, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání. V průběhu daňové kontroly žalobce nevyužil opatření proti nečinnosti správce daně podle § 34c ZSDP. Konkrétní pochybnosti správce daně vyplynuly z důkazních prostředků předložených žalobcem dne 11. 2. 2008, v porovnání se skutečnostmi uváděnými v daňových přiznáních. Dne 12. 11. 2008 byl žalobce vyzván správcem daně k prokázání konkrétních skutečností, následovala intenzivní komunikace a jednání mezi žalobcem a správcem daně. Souběžně s kontrolou daně z příjmů fyzických osob probíhala u žalobce kontrola DPH a zároveň kontrola společnosti Bonner, s. r. o., z čehož vyplývá, že postup správce daně byl logický, plynulý, nikoli svévolný. K nevrácení dokladů v 30-ti denní lhůtě podle § 16 odst. 7 ZSDP žalovaný uvedl, že správce daně pořádkovou lhůtu nedodržel, ale ze spisu nevyplývá, že by žalobce evidenci, záznamy a DVD požadoval, ani neuváděl, jaká práva byla tímto postupem zkrácena.

V rozhodnutí týkajícím se dodatečného vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006 žalovaný k otázce prokazování oprávněnosti tvorby rezerv dodal, že stav rezerv v roce 2006 byl žalobcem v daňovém přiznání proškrtnut. V roce 2006 tvořil žalobce na nemovitost také (kromě rezerv tvořených v roce 2005) rezervu ve výši 736 540 Kč z celkové výše 1 473 080 Kč na vnější opravu střechy včetně krovů, výměnu oken a dveří, opravu fasády, hromosvodů, klempířské práce, výměnu izolace. K rezervám ve výši 80 000 Kč a 400 000 Kč, které byly tvořeny ve shodné výši jako v roce 2005, žalovaný uvedl shodné argumenty. K prokázání rezervy ve výši 736 540 Kč žalovaný uvedl, že žalobcem předložený rozpočet v odvolacím řízení ze dne 15. 3. 2006 je sestaven na jinou částku ve výši 1 911 322 Kč, tedy jinou než v cenovém návrhu nazvaném „rozpočet“ ze dne 12. 12. 2006 a než na kartě č. 2006/12. Z předloženého rozpočtu je zřejmé, že byl vytvořen pro celou budovu, a není členěn na část využívanou pro bydlení a část využívanou pro pronájem. Je zde uvedena např. výměna 22 kusů oken, přičemž z fotodokumentace je zřejmé, že v pronajímaných prostorách v přízemí jsou výkladní skříně, v zadní části pekařství a na paletách jsou jen tři okna, rovněž tři okna jsou v kanceláři, a to podle projektové dokumentace. K předloženému rozpočtu ze dne 15. 3. 2006 ve věci rezervy ve výši 736 540 Kč žalovaný uvedl, že zní na jinou částku, proto jej nelze považovat za ověřitelný podklad ohledně tvorby rezervy. Shodně jako v předchozím případě uvedl, že úpravy rozpočtu ve výši 1 911 322 Kč k tomu, aby se dopracoval částky 1 473 080 Kč, uvedené v rozpočtu původním, jsou nelogické, krácení částky poměrem 29,75 % nemá spojitost na výměr bytové plochy, neboť ta činí 28,15 %. Kromě toho byl chybný i matematický postup, neboť odečtením 29,75 % z částky 1 911 322 Kč není částka uvedená v původním rozpočtu, ale částka 1 398 903,71 Kč. Rozpočet pak neodpovídá údajům v projektové dokumentaci. Nadto z fotodokumentace a místních šetření vyplývá, že některé opravy, na které byly rezervy tvořeny, již žalobce uskutečnil (výměna schodiště, oprava vnitřních omítek, nátěry, výměna podlah, vnější omítka, výměna oken, nová střecha, nové okapy), když žalobce neuvedl, v jakém zdaňovacím období byly opravy provedeny. Žalovaný opět uvedl, že není možné posoudit, zda výdaje na opravy byly čerpány z předmětných vytvořených rezerv, zda nedošlo k zahájení oprav již v době, kdy byly předmětné rezervy na ně tvořeny.

V tomto rozhodnutí se žalovaný také věnuje odvolací námitce týkající se ukončení podnikání žalobce v roce 2006. Žalovaný uvedl, že žalobce do roku 2004 provozoval pekárnu, v roce 2004 založil společnost xx, s.r.o., v níž je společně s manželkou jediným společníkem, a kam k 1. 1. 2005 převedl činnost pekárny, přičemž zůstal vlastníkem budovy pekárny, zásob zařízení pekárny, a leasingu, které společnosti xx, s.r.o. pronajímal. V roce 2006 společnost xx, s.r.o. ukončila činnost pekárny, propustila zaměstnance a rozprodala zásoby, zařízení pekárny, které měl žalobce v obchodním majetku, prodal společnosti xx, s.r.o., kromě peněz v hotovosti a pohledávek neměl evidován žádný hmotný majetek, jak žalovaný zjistil z daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Ke dni 31. 7. 2006 prodal žalobce budovu pekárny, z daňového přiznání za rok 2007 plyne, že jediným příjmem žalobce z podnikání byla částka 58 480 Kč, jednalo se o pohledávku vůči společnosti xx, s.r.o. Podle žalovaného z toho vyplývá, že žalobce po rozprodání zařízení pekárny nedosahoval příjmu v souvislosti s provozem pekárny, a tedy v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti. Byl povinen podle § 23 odst. 8 písm.b) bod 2 zákona o daních z příjmů zdanit pohledávky z podnikatelské činnosti. Stejně tak mělo být postupováno u ostatních pohledávek, vzniklých k 31. 12. 2006, neboť je zřejmé, že žalobce v roce 2006 ukončil, resp. přerušil a neobnovil podnikatelskou činnost. Žalovaný dále hodnotil žalobcovu

námitku, která se vztahovala k obchodování s cennými papíry. Rozvedl způsob zdanění výnosů z cenných papírů a příjmů z prodeje cenných papírů. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že podle žalovaného žalobce nevedl cenné papíry v daňové evidenci, a proto je případný příjem z prodeje cenných papírů nutno podřadit pod příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Rozhodné pro posouzení charakteru příjmů z obchodování s cennými papíry je zahrnutí cenných papírů v daňové evidenci, žalobce ale cenné papíry v daňové evidenci nevedl. Shodně postupoval v roce 2007 a 2008, jak dle žalovaného plyne z žalobcem podaných daňových přiznání za rok 2007 a 2008. Podle § 10 zákona o daních z příjmů se dle tohoto ustanovení nedaní pouze příjmy nahodilé a jednorázové, když v § 10 odst.1 písm.b) cit. zákona je přímo uveden příjem z převodu cenného papíru. Žalobcem předložené sestavy od brokera daňovou evidenci nenahrazují. Jak správce daně zjistil z daňové evidence za rok 2006, nebyly v ní zahrnuty příjmy z prodeje cenných papírů a výdaje na jejich nákup.

V obou napadených rozhodnutích žalovaný uzavřel s tím, že hodnotil všechny důkazy, které měl k dispozici, a to podle své úvahy v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP a přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle žalovaného správce daně posoudil věc správně, způsobem odpovídajícím zjištěnému skutkovému stavu a v souladu se zákonem. Z uvedených důvodů žalovaný zamítl žalobcem podaná odvolání proti rozhodnutím správce daně o odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

Protože napadená rozhodnutí žalovaného byla obdobného obsahu a týkala se shodně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006, a část žalobních námitek v podaných žalobách byla obdobná, soud usnesením ze dne 26.9.2011, č.j. 59 Af 28/2011-52, spojil žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí.

V obou žalobách žalobce za první vznesl námitku nezákonnosti provedení daňové kontroly. Podle žalobce neměl správce daně do ledna 2009 žádné pochybnosti o nesprávnosti daně. Z protokolu č.j. 19/08/193930/1629 a č.j. 21/08/193930/6129 ze dne 11.2.2008 vyplývá, že tohoto dne byly žalobcem správci daně předány jen sestavy a žádné doklady a nic dalšího správce daně nepožadoval. Daňová kontrola tak byla zahájena nezákonně a jednalo se o formální zahájení kontroly s předem připravenými dotazy, z uvedených protokolů nevyplývá požadavek správce daně k předložení dalších dokladů směrem k ověření cíle daňového řízení, tedy správnosti daně z příjmů za rok 2005 a 2006. Výzva ze dne 11.11.2008 byla vydána po 9 měsících, tedy až před koncem prekluzivní lhůty na rok 2005. I v další výzvě správce daně požadoval jen doklady týkající se podnikání a nikoli všech příjmů žalobce, ačkoli z daňových přiznání muselo být správci daně zřejmé, že žalobce má i příjmy z pronájmu a z prodeje nemovitosti. Tyto doklady správce daně nechtěl předložit. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2006, č.j. 8 Afs 7/2005-96, podle něhož musí správce daně při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby ji ukončil v přiměřené lhůtě, jednotlivé kroky po sobě musí následovat v přiměřených časových intervalech. Formální zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Žalobce uvedl, že následně začala smřšť požadavků správce daně, což bylo odůvodněno tím, že správce daně mezitím kontroloval žalobcovu společnost s ručením omezeným. S tímto argumentem ale žalobce nesouhlasí, pokud správce daně neměl čas na dvě daňové kontroly, měl zahájit jen jednu, teprve poté druhou. Podle žalobce neměl správce daně při zahájení kontroly žádné pochybnosti, ani je mít nemohl, neboť si nevyžádal žádné doklady. Žalobce dále poukázal na to, že oznámením ze dne 13.11.2008 zahájil správce daně

správní řízení k uložení pokuty za nevedení účetnictví fyzickou osobou v roce 2006, ale řízení bylo poté zastaveno. Správci daně tedy stačilo, že žalobce má sestavy na daňovou evidenci roku 2006, žádné pochybnosti neměl. Výzvou ze dne 15.12.2008 správce daně požadoval doložení dokladů k § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jednání správce daně žalobce označil jako zmatečné, jakoby správce daně nevěděl co má chtít a jak konat. Doklady, které po žalobci správce daně nepožadoval ke kontrole, nemohly být tedy předloženy a jen z takového důvodu získal správce daně pochybnosti o správné výši dílčích základů. Takový postup nelze považovat za obecnou praxi. Správce daně porušil § 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), tedy konkrétní pochybnosti měly v žalovaném případě vyplynout až z kontroly dokladů písemností, nikoli tak, že správce daně měl pochybnosti předem. Na závěr žalobce namítl, že při ústním jednání dne 27.1.2009 mu byly vráceny jen některé z původních dokladů po měsíční zákonné lhůtě, správce daně tak porušil § 16 odst. 7 ZSDP.

Druhá společná žalobní námitka se týkala nevypořádání se s důkazními prostředky v případě posouzení tvorby rezerv, čímž byl porušen zákon č. 593/1990 Sb. a porušeny základní zásady daňového řízení i § 31 ZSDP. Podle žalobce bylo osvědčeno, že v roce 2005 a 2006 žalobce nemovitosti v xx používal v souvislosti s pronájmem v poměru 71,85 % plochy. Argumentace správce daně o tom, co se s nemovitostmi dělo v roce 2007 a dále, nemá s kontrolovaným obdobím žádný právní vztah a argumentace žalovaného v tomto směru je irelevantní. Podle žalobce bylo rezervy na opravy možno tvořit jako daňově uznatelné jen na části nebytového prostoru, maximálně ve výši 71,85 % celkových částek na opravy vynaložených daňovým subjektem, tj. žalobcem. Podle žalobce se správce daně reálně ověřeným podkladem (rozpočtem a oceněním stavebních prací) nezabýval. Žalobcem uvedené ceny měly a mají reálně ověřitelný podklad, neboť je dělal stavební inženýr. Správce daně tak důkaz vyloučil nezákonně. Případná nesprávnost matematického výpočtu nemůže podle žalobce znamenat nezákonnost tohoto důkazu. Ačkoli bylo správci daně oznámeno, kde jsou uloženy listiny a doklady požadované pro posouzení správnosti výdajů, správce daně si je do skončení daňové kontroly u daňové poradkyně nevyžádal. Proto byly tyto podkladové rozpočty předloženy až po převzetí zastoupení žalobce v daňovém řízení. Rozpočty předložené žalobcem na opravy nemovitostí z archivu daňové poradkyně ke zdaňovacím obdobím roku 2005 a 2006 prokazatelně patří k uvedené nemovitosti a jsou prokazatelně z doby první tvorby napadených rezerv. Z těchto rozpočtů je zřejmé, že se jedná o opravy a nikoliv technické zhodnocení. Přes chybný matematický výpočet při stanovení poměrné roční části tvořené rezervy nebyl správný postup správce daně, kdy vyloučil rezervy celé. Správce daně osvědčil odůvodněnost tvorby rezerv, když uznal za prokázané, že opravy v nebytových prostorách nebyly ani v roce 2008 žalobcem provedeny. Tím se potvrzuje odůvodněnost takové tvorby rezervy na opravy dle § 3 zákona č. 593/1992 Sb. Správce daně měl z předložených listin, tedy i s ohledem na předmětné rozpočty vyčíslit procento a osvědčit za prokázané poměrem minimálně opravy z rozpočtů, které nebyly provedeny ještě ani v době provedení kontroly. Důkaz fotodokumentací z roku 2008 a 2009 nemůže mít na tvorbu rezerv v roce 2005 a 2006 žádný vliv, nemůže být tedy důvodem pro neuznání důkazních prostředků předložených žalobcem. Dle žalobce je nezákonný protokol ze dne 29.1.2009 o místním šetření na Městském úřadě v Novém Městě. Dle protokolu mělo být předmětem místního šetření ověření listinných důkazů. Poučení úředníků bylo ale uvedeno pro svědky a osobám byly kladeny otázky jako svědkům, čímž bylo porušeno základní právo žalobce být přítomen a klást svědkům otázky dle § 16 odst. 4 ZSDP. Žalobce nesouhlasil s tím, že správce daně do

zmíněného protokolu uvedl vyjádření úředníka v roce 2009, který na místě nikdy nebyl a uvedl, že je to minimálně dva roky hotové. Žalobce zopakoval, že rozpočty na opravy byly vyhotoveny podle stavu nemovitosti při zahájení tvorby rezervy a nikoli dle stavu při provádění kontroly.

Jako třetí žalobní námitku, a to jen proti rozhodnutí žalovaného týkajícího se daně z příjmů fyzických osob za rok 2006, žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěrem o ukončení podnikatelské činnosti. Žalobce se soustavně zabýval a zabývá obchodování s cennými papíry, nikoli jejich držbou, nikoli obchodováním pro jiné klienty. Žalobce se pouze jako podnikatel zabývá a zabýval v kontrolovaném období roku 2006 opakovaným nákupem a prodejem za účelem dosažení zisku. Forma evidence takové činnosti není pro fyzickou osobu s daňovou evidencí zákonem nařízena, není tedy v rozporu se zákonem, že evidenci mu vede přímo broker, což bylo doloženo v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Rozsah výpisu od brokera jen dokazuje soustavnost a opakovanost nikoli nahodilý či jednorázový nákup a prodej. Skutečnost, že žalobce se domníval, že není třeba do daňového přiznání dle § 7 v podnikání třeba uvést ztrátu, není důkazem o tom, že činnost neprováděl. Žalobce byl na živnostenském úřadě registrován dle živnostenského zákona a měl v kontrolovaném období i v roce 2007 platné živnostenské oprávnění a podle živnostenského zákona se za podnikatele považuje každý, kdo nenahlásil písemně přerušeni nebo ukončení podnikání. V rozhodné době žalobce písemně přerušeni nebo ukončení podnikání neučinil. Podle ZSDP dává souhlas s ukončením podnikání příslušný správce daně, žalobce o takový souhlas nikdy nežádal, takový souhlas nebyl dán. Podle žalobce, dokud člověk nesplní podmínky živnostenského zákona, je ze zákona považován za podnikatele se všemi právy a povinnostmi. Žalobce řádně platil sociální a zdravotní pojištění, byl na těchto pojišťovnách evidován jako OSVČ a platil zálohy jako podnikající fyzická osoba. Dle žalobce má občan právo se rozhodnout, zda chce být podnikatelem a kdy a jaké bude mít příjmy, a zda se mu povede zisk či nikoli. Žalobce nesouhlasil se závěrem podle kterého, pokud prodal zařízení a vybavení pekárny a již nepodniká jako pekař, není podnikatelem. Znovu zopakoval, že ukončení nebo přerušeni podnikání nastává ze zákona, který je jako správce daně povinen respektovat.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a požadoval nahradit náklady řízení v celkové výši 21 280 Kč.

V písemném vyjádření k žalobám uvedl žalovaný shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadených rozhodnutí. Zdůraznil, že k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2005 a 2006 došlo skutečně dne 11.2.2008, kdy žalobce předal správci daně výsledovku a peněžní deník za uvedená období. Dne 11.2.2008 chtěl pracovník správce daně po žalobci vidět doklady, požadoval informace směřující ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné posouzení nebo vyměření daně, nejednalo se tedy jen o formální zahájení kontroly. Souběžně s kontrolou daně z příjmů fyzických osob u žalobce probíhala kontrola daně z přidané hodnoty a kontrola společnosti xx, s.r.o., v níž byl žalobce a jeho manželka stoprocentními vlastníky. Požadavky na další doklady a důkazní prostředky byly žalobci sděleny výzvou ze dne 12.11.2008, poté následovala četná a intenzivní komunikace s žalobcem včetně jeho podávání vysvětlení. Prvním faktickým úkonem daňové kontroly tak rozhodně nebyla výzva správce daně ze dne

11.2.2009, ale úkony byly prováděny od 11.2.2008 a následovaly po zahájení kontroly po ověřování účetních dokladů a skutečností v xx s.r.o. Podle žalovaného žalobcem zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se formálního zahájení daňové kontroly na danou věc nedopadá. Žalovaný připustil, že správce daně nedodržel pořádkovou lhůtu 30 dnů pro vrácení vyžádané evidence, ale tato okolnost nijak nepoškodila práva žalobce a nemohlo to mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného.

K žalobní námitce týkající se neuznání tvorby rezerv žalovaný podotkl, že žalobce neprokázal své tvrzení o záměru využít bytové prostory v nemovitosti k pronájmu, naopak pronajímal jen nebytové prostory a skutkový stav od roku 2007 dokazuje, že po rekonstrukci bytové prostory používal jen k soukromým účelům. Žalobce tak podle žalovaného neunesl důkazní břemeno ohledně bezprostředního vztahu mezi uplatněnými výdaji souvisejícími s bytovými prostory a očekávanými příjmy. Žalobce v daňovém přiznání výdaje související s předmětnou nemovitostí nekrátil, nekrátil ani rezervy na opravy. Pokud by žalobce prokázal oprávněnost předmětných rezerv na opravu, žalovaný by obdobně jako v případech jiných výdajů přistoupil k uznání rezerv jen v poměrné výši. Podle žalovaného se ve svých rozhodnutích řádně vypořádal se žalobcem předloženým rozpočtem a oceněním stavebních prací. Poté žalovaný zopakoval hodnocení žalobcem předložených důkazů shodně jako v odůvodnění napadených rozhodnutí. K námitce žalobce týkající se fotodokumentace uvedl, že žalobce nijak nekonkretizoval, proč by žalovaný fotodokumentaci nemohl použít jako důkazní prostředek. Byla použita jako jeden z důkazních prostředků, kromě toho bylo správcem daně ověřeno, že v průběhu daňové kontroly žádné opravy na předmětné nemovitosti neprobíhaly. K námitce týkající se protokolu o místním šetření na Městském úřadě v Novém Městě pod Smrkem ze dne 27.1.2009 žalovaný uvedl, že na tomto úřadě neprobíhala žádná svědecká výpověď, ale při místním šetření žalovaný z ohlášek projektové dokumentace, stavebního povolení a kolaudačního rozhodnutí zjišťoval, že na předmětné nemovitosti byly opravy prováděny od roku 1998 do roku 2004. Protože neměl správce daně k dispozici rozpočty oprav nebo jiný podklad prokazující konkrétní opravu, resp. tvorbu rezervy na opravy, vycházel z listinných podkladů, ze kterých vyplývalo, že většina oprav byla provedena právě před zahájením daňové kontroly. Dále zopakoval, že ačkoli žalobce některé opravy provedl, jejich úhradu neprováděl z vytvořených rezerv, rezervy tedy nečerpal, jak vyplývá z karet rezerv.

K námitce týkající se napadeného rozhodnutí ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a ukončení podnikání žalovaný zopakoval argumenty uvedené v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Příjmy z obchodování s cennými papíry nelze hodnotit jako příjmy z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť cenné papíry žalobce neuvedl ve svém obchodním majetku. Z uvedených důvodů žalovaný navrhoval zamítnutí žalob jako nedůvodných.

V písemné replice ze dne 26.10.2011 se žalobce vrátil k důvodům nezákonnosti zahájení a průběhu daňové kontroly. Zopakoval, že protokol ze dne 11.2.2008 je i podle judikatury Ústavního soudu formálním zahájením daňové kontroly, neboť žalobci nebyly sděleny důvody k jejímu zahájení a poučení zde udělená jsou jen obecná. Žalobci nebylo uděleno poučení o právech a povinnostech dle § 16. Protože současně probíhala kontrola společnosti xx s.r.o., ve které je žalobce a jeho manželka stoprocentními vlastníky, provádění

obou kontrol žalobce mátl, při jednáních nevěděl, co se vlastně řeší. Žalobce dále obsáhle citoval z judikatury Ústavního soudu, namítal, že státní moc může být při stanovení a vybírání daní a poplatků vykonávána jen v mezích stanovených zákonem, přičemž správní orgány jsou povinny co nejvíce respektovat ochranu základních práv jednotlivce. Použití daňové kontroly nemůže být svévolné, proto je třeba vyžadovat existenci formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tedy existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňový subjekt přiznává daň nižší než by měla být. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 69/2004, pokud má být daňová kontrola úkonem dle § 47 odst. 2 ZSDP, je nutné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. Není možné otevřít prekluzivní lhůtu pro vyměření daně bez konkrétního důvodu jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti. Účelem § 47 odst. 2 ZSDP je poskytnutí nové lhůty, jestliže vyvstala potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty. Protože bylo dle žalobce zahájení daňové kontroly jen formální, došlo k porušení jeho vlastnického práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce dále odkázal na znění § 47 odst. 2 ZSDP, pokud má daňová kontrola přerušit běh prekluzivní lhůty, musí směřovat k vyměření daně a musí být skončena pravomocným doměřením daně před koncem dané lhůty. V případě žalobce došlo k doměření daně až v roce 2011, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů (v duchu dispoziční zásady, kterou je správní soudnictví ovládáno), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

K námitce nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly soud z předloženého správního spisu ověřil následující rozhodné skutečnosti:

Dle protokolu o ústním jednání č.j. 19/08/193930/6129 ze dne 11.2.2008 bylo předmětem ústního jednání zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Při tomto ústním jednání byl žalobce dotazován na konkrétní skutečnosti týkající se předmětu kontroly, na které odpovídal, uváděl, že nevedl evidenci zásob, neboť sklady neměl, neprováděl podnikatelskou činnost, neboť byl ve sdružení se společností xx s.r.o. Cenová evidence se prováděla v účetnictví této společnosti a žalobce jako fyzická osoba neměl majetek, neuplatňoval odpisy, zásoby prodal k 1.1.2005 do společnosti xx s.r.o. O zásobách tak nebylo účtováno a v roce 2006 byla ukončena činnost pekárny a byl prodán veškerý majetek sdružení kromě automobilu a drobného majetku. Žalobce správci daně předložil výsledovku a peněžní deníky za rok 2005 a 2006. Součástí protokolu ze dne 11.2.2008 bylo poučení žalobce o právech a povinnostech při daňové kontrole odkazem na ustanovení § 16 ZSDP. Výzvami ze dne 11.11.2008 a 12.11.2008 správce daně požadoval předložení konkrétních dokladů za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Poté se uskutečnila další ústní jednání, žalobce odpovídal na výzvy správce daně, jak vyplývá z protokolů o ústním jednání ze dne 27.11.2008 a 11.12.2008, výzvy správce daně ze dne 15.12.2008, vyjádření žalobce k této výzvě ze dne 13.1.2009, z protokolu o ústním jednání ze dne 15.1.2009 a ze dne 27.1.2009, výzvy správce daně ze dne 11.2.2009,

protokolu o ústním jednání ze dne 27.2.2009 a vyjádření k výzvě správce daně ze dne 2.3.2009.

Podle § 16 odst. 1 ZSDP ve znění účinném v době, kdy byla u žalobce daňová kontrola zahájena, daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. ZSDP okamžik zahájení daňové kontroly nedefinoval. Za zahájení daňové kontroly, které má zároveň účinky dle § 47 odst. 2 ZSDP, je třeba dle konstantní judikatury správních soudů považovat okamžik, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Jistě lze v obecné rovině souhlasit s názorem žalobce, že pouhé formální zahájení daňové kontroly, z něhož lze dovodit pouze snahu přerušit prekluzivní lhůtu k vyměření daně, při němž správce daně nečiní žádné faktické úkony směřující k ověření a zjištění daňového základu, za zahájení daňové kontroly a tak i úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP považovat nelze.

K tomu však v případě žalobce nedošlo. Při ústním jednání dne 11.2.2008 správce daně zjišťoval dotazy u daňového subjektu okolnosti týkající se jeho podnikání jako fyzické osoby. Žalobce však správci daně nebyl schopen přesné a konkrétní skutečnosti sdělit, často odkazoval na činnost sdružení a činnost společnosti xx s.r.o., v níž je společně s manželkou společníkem. Správci daně byly předloženy pouze peněžní deníky a výsledovky za prověřovaná zdaňovací období. Pokud po tomto ústním jednání, při němž se již správce daně snažil zjistit skutečnosti týkající se podnikání žalobce jako fyzické osoby, následovaly výzvy k předložení konkrétních daňových dokladů a evidence ve vztahu k dani z přidané hodnoty sice po delší době, ale zcela logicky v návaznosti na provádění daňové kontroly u společnosti xx, s.r.o., na jejíž účetnictví žalobce dne 11.2.2008 odkazoval, nelze dospět k závěru, že by bylo zahájení daňové kontroly dne 11.2.2008 pouze formální. Po vydání konkrétních výzev dne 11. a 12.11.2008 následovala ústní jednání, další výzvy správce daně a odpovědi žalobce týkající se ověřování základu daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Lze tak uzavřít s tím, že k zahájení daňové kontroly došlo v souladu s § 16 odst. 1 ZSDP, ústní jednání dne 11.2.2008 nebylo samoúčelným, rovněž vydání výzev ze dne 11. a 12.11.2008 nelze považovat za svévolné prodlužování daňové kontroly, neboť jejich vydání správce daně odůvodňoval prováděním daňové kontroly u společnosti Bonner s.r.o., na jejíž účetnictví a činnost žalobce v podstatě ve všech směrech při ústním jednání dne 11.2.2008 odkazoval. Faktická činnost správce daně probíhající od listopadu roku 2008 tak nebyla pouhým účelovým jednáním vedeným snahou přerušit prekluzivní lhůtu dle § 47 odst. 1 ZSDP k vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce, že až do února 2009 neměl správce daně žádné pochybnosti a jeho činnost nesměřovala k prověření základu daně či dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně.

Zákonným zahájením daňové kontroly v roce 2005, došlo k přerušení prekluzivní tříleté lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP k doměření daně za zdaňovací období roku 2005 a 2006, zahájení daňové kontroly bylo nutno posoudit jako úkon dle cit. ustanovení, prekluzivní lhůta k doměření daně pak počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o takovém úkonu správce daně, tj. od 31.12.2008 a končila ke dni

31.12.2011. Je tak nutno konstatovat, že k doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 došlo u žalobce v zákonné lhůtě dle § 47 ZSDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, publ. ve Sb. NSS pod č. 634/2005)

Pro úplnost soud konstatuje, že žalobní námitku doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 po uplynutí prekluzivní lhůty vznesl žalobce opožděně (po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty dle § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.), nicméně soud se zodpovězením této otázky zabýval vzhledem ke své povinnosti k takové okolnosti přihlídnout z úřední povinnosti a své úvahy vtělil do odůvodnění rozsudku.

Rovněž není důvodná námitka, že daňová kontrola musí být nejen zahájena, ale také celá dokončena, a to pravomocným vyměřením předmětné daně před koncem prekluzivní lhůty. V tomto směru lze jen stručně uvést, že daň sice měla být v žalobcově případě podle § 47 odst. 1 ZSDP doměřena pravomocně v prekluzivní lhůtě, která je tříletá, nicméně právě v důsledku zahájení daňové kontroly před uplynutím této tříleté prekluzivní lhůty, došlo ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP k tomu, že tato tříletá prekluzivní lhůta běží znovu od konce roku, v němž byl žalobce o úkonu (zde daňové kontrole, přičemž pro běh nové prekluzivní lhůty je rozhodné její zahájení) zpraven. Podrobnosti o běhu lhůty již soud uvedl shora.

Soud dále uvádí, že žalobcova výtka ohledně zahájení správního řízení k uložení pokuty za nevedení účetnictví nemá s napadenými rozhodnutími spojitost, případná pochybení správce daně či žalovaného v tomto směru nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

Z žalobní námitky týkající se konkrétních pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly, a ze skutečností uváděných v replice, není zcela zřejmé, zda žalobce správci daně vytýká, že správce daně měl pochybnosti o správnosti daňového základu předem či naopak mu tyto konkrétní pochybnosti sděleny nebyly.

K otázce sdělení pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly je nutno poukázat na to, že názor vyslovený v žalobcem citovaném nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 byl překonán konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26.10.2009 č.j. 8 Afs 46/2009-46, zejména v rozsudku ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, na nějž navázal například rozsudek ze dne 22.12.2009, č.j. 1 Afs 84/2009 – 90, dále rozsudek ze dne 19.3.2010, č.j. 5 Aps 2/2010 – 54, či rozsudek ze dne 24.3.2010, č.j. 8 Afs 7/2010-70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS – st.33/11, vyslovil, že „*daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomie jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,*

bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Je třeba uzavřít s tím, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly nečiní z daňové kontroly daňovou kontrolu nezákonně zahájenou.

Dále je nutno doplnit, že případné porušení povinností správce daně při vracení dokladů daňové evidence žalobce po uplynutí stanovené lhůty dle § 16 odst. 7 ZSDP nemohlo mít vliv na zákonnost provádění daňové kontroly jako celku a ve svém důsledku ani vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí a rozhodnutí správce daně. Alespoň žalobce netvrdil, a ani ze spisu se toto nepoddává, že by v důsledku toho nemohl správci daně či žalovanému sdělit určité skutečnosti či předložit další důkazní prostředky pro věc rozhodné.

K námitkám týkajícím se tvorby rezerv v roce 2005 a 2006 soud považuje za rozhodné následující skutečnosti ověřené z předloženého správního spisu:

V průběhu daňové kontroly žalobce tvorbu rezervy ve výši 80 000 Kč v roce 2005 i 2006 (z celkové výše rezervy 400 000 Kč – na elektroinstalaci) prokazoval kartou rezervy č. 2002/8, tvorbu rezervy ve výši 400 000 Kč v roce 2005 i 2006 (z celkové výše rezervy 1 200 000 Kč – na vnitřní opravy – omítky, podlahy, vodu, schody, nátěry, odpady) kartou rezervy č. 2004/10 a tvorbu další rezervy v roce 2006 ve výši 736 540 Kč (z celkové výše rezervy 1 473 080 Kč – na vnější opravy) kartou rezervy č. 2006/11. K výzvě správce daně pak žalobce předložil i rozpočty ze dne 20. 12. 2002, 18. 12. 2004 a 12. 12. 2006 od společnosti xx, spol. s r.o. Rezervy byly tvořeny na opravu žalobcovy nemovitosti v xx, ve které správce daně provedl místní šetření a pořídil zde fotodokumentaci dne 27. 1. 2009, žalobce v té době charakter a dobu provedení oprav v nemovitosti (včetně opravených prostor, které od roku 2007 používal k bydlení) neupřesnil. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že předložené rozpočty jsou jen cenovou nabídkou, ze které nevyplývá, zda jsou rezervy tvořeny pro prostory určené k pronájmu, nelze z nich ověřit, o jaké opravy se jednalo, nelze tak posoudit charakter prací jako oprav či technického zhodnocení, proto žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání opodstatněnosti tvorby rezerv. Z uvedených důvodů správce daně zvýšil žalobci základ daně z příjmů fyzických osob mimo jiné za rok 2005 o 480 000 Kč a za rok 2006 o 1 216 540 Kč právě z důvodu neuznání rezerv jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Ve shodě s důvody uvedenými ve zmíněné zprávě pak byly vydány dodatečné platební výměry ze dne 30. 4. 2009.

V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce upřesnil podlahovou plochu nemovitosti v xx s vymezením podlahové plochy bytové jednotky v 1. patře a podkroví, předložil položkové rozpočty ze dne 24. 2. 2004 na částku 1 557 000 Kč a ze dne 15. 3. 2006 na částku 1 911 322 Kč, zpracované Ing. J.R. Správce daně předložené rozpočty podrobně hodnotil ve výzvě ze dne 28. 7. 2009, kterou vyzýval žalobce k prokázání oprávněnosti tvorby rezerv s ohledem na rozdíly v předložených rozpočtech – cenových nabídkách a položkových rozpočtech. Vzhledem ke zjištění, že v době probíhající daňové kontroly správce daně nezjistil provádění oprav, ale řada oprav především v prostorách, které žalobce používal k bydlení, byla při místním šetření již provedena, vyzval správce daně žalobce k prokázání, které opravy již byly provedeny a v jaké části budovy a zda to odpovídá předloženým rozpočtům, které měl žalobce rozdělit podle různé povahy prostor nemovitosti. K výzvě

žalobce uvedl, že při zahájení tvorby rezerv očekával, že mu podaří pronajmout i bytový prostor v domě v xx, rozpočty se týkají všech částí nemovitosti. Až teprve v roce 2007 se do bytového prostoru nastěhoval sám, sám od té doby krátil tvořené rezervy v poměru, ve kterém nemovitost užíval k bydlení. Žalobce dokládal matematický výpočet, kterým dospěl z částek uvedených v položkových rozpočtech k částkám, které tvořily celkovou výši tvořených rezerv, z čehož vyplývá, že žalobce sám krátil rozpočet s ohledem na to, že část nemovitosti v roce 2005 a 2006 nepronajímal. Při ústním jednání dne 16. 9. 2009 správce daně seznámil žalobce s protokolem o ústním jednání č.j. 44/09/19393050/6129 o místním šetření na Městském úřadu v Novém Města pod Smrkem, při kterém správce daně získal dokumenty vztahující se k ohlašování stavebních úprav, projektové dokumentaci a kolaudaci části stavby předmětné nemovitosti.

V obou rozhodnutích o odvolání ze dne 5. 11. 2009 správce daně odvolacím námitkám vztahujícím se k prokazování tvorby rezerv nevyhověl, vyhověl jen odvolacím námitkám jiným (tyto skutečnosti nejsou vzhledem k uplatněným žalobním bodům předmětem soudního přezkumu), a částečně dodatečné platební výměry změnil ve prospěch žalobce. Odvolání proti těmto rozhodnutí správce daně o odvoláních žalobce pak žalovaný zamítl napadenými rozhodnutími.

Povahou rezerv na opravu hmotného majetku jako daňové účinného výdaje se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č.j. 9 Afs 50/2007-59, publ. ve Sb. NSS pod č. 2506/2012, jehož obecné závěry si zdejší soud dovolí ocitovat:

„... K významným výdajům (nákladům), které lze daňově uplatnit, náleží i rezervy na opravu hmotného majetku, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, přičemž z ustanovení § 3 tohoto zákona vyplývá, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné, což platí i pro rezervu na opravu hmotného majetku. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje § 7 zákona o rezervách, který v odst. 2 stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Tím je zákon o daních z příjmů, jenž v § 33 odst. 1 stanoví, že pro účely tohoto zákona se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je tedy povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní

předpoklad či podmínka (condicio sine qua non) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. ...“

Uvedené lze shrnout tak, že při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku (v souzeném případě nemovitosti) je třeba prokázat nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, prokázat, že se nejedná o technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o rezervách ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů, což lze jen za předpokladu označení konkrétního majetku, který má být opraven, jeho stavu před opravou a především charakteru opravy, na kterou se rezerva tvoří.

Po posouzení správního spisu má soud za to, že jak správce daně tak následně i žalovaný se podrobně vypořádali se všemi důkazy, které měli k dispozici k posouzení oprávněnosti tvorby rezerv na opravu předmětné nemovitosti. Skutečnost, že položkové rozpočty (ze dne 24. 2. 2004 na částku 1 557 000 Kč a ze dne 19. 6. 2006 na částku 1 911 322 Kč) byly daňovou poradkyní předloženy až v rámci odvolacího řízení se nijak do zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí nepromítla. Až do poslední chvíle provádění daňové kontroly nebyl žalobce daňovou poradkyní zastoupen a bylo na něm, aby reagoval na výzvy správce daně a vysvětloval skutečnosti, které po něm správce daně požadoval prokázat, a k jejich prokázání předkládal relevantní důkazy. Pokud položkové rozpočty žalobce neměl u sebe, měl se sám obrátit na daňovou poradkyni a jejich předložení ještě v rámci daňové kontroly zajistit. Pokud nebyl žalobce v průběhu daňové kontroly zastoupen, nepřeložil správci daně plnou moc prokazující jeho zastoupení v daňovém řízení, nebylo povinností správce daně jednat s žalobcovou daňovou poradkyní. Rozhodujícím ale zůstává, že položkové rozpočty, které žalobce předložil k prokázání skutečností uvedených v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům, měl nakonec správce daně k dispozici a hodnotil je samostatně a také společně s již dříve předloženými důkazními prostředky a údaji uvedenými v daňových přiznáních a svoje úvahy v tomto směru vtělil do odůvodnění svých rozhodnutí o odvolání ze dne 5. 11. 2009, žalovaný pak do odůvodnění svých rozhodnutí.

S hodnocením předložených rozpočtů ze strany správce daně a žalovaného nezbývá než souhlasit. Žalobcem předložené souhrnné rozpočty ze dne 20. 12. 2002, 18. 12. 2004 a 12. 12. 2006 (svou povahou spíše skutečně cenové nabídky), v nichž ceny oprav odpovídají částkám tvořených rezerv dle příslušných karet rezerv, není možno považovat za důkazy prokazující jednotlivé druhy prací a materiálů, které měly být při opravách nemovitosti udělány a použity. Tyto první rozpočty nebyly vyhovující nejen pro svou obecnost, ale zejména pro absenci tvrzení a dokladů o skutečném stavu nemovitosti, který by tvorbu rezerv v uplatňované výši odůvodňoval.

Totéž lze pak uvést k později předloženým položkovým rozpočtům. Tyto rozpočty jsou sice podrobnější, jsou v nich rozvedeny jednotlivé druhy prací a výměry ploch, jichž se mají jednotlivé opravy týkat, ale znějí na jiné částky, než byly uvedeny v rozpočtech původních a než v jakých byly rezervy žalobcem v letech 2005 a 2006 tvořeny. Vysvětlení těchto rozporů mezi předkládanými rozpočty se také soudu jeví jako účelové, nejen pro nesprávný postup při snížení částek tvořených rezerv dle poměru podlahové plochy, jež žalobce používal pro soukromé účely. Žalobce si protiřečí, pokud uváděl, že až do roku 2007 chtěl všechny opravované prostory pronajmout, proto výši rezerv poměrně od roku 2007 krátil; původní souhrnné rozpočty a výše tvořených rezerv dle karet rezerv však odpovídají již

tomuto krácení z následně předložených položkových rozpočtů, o němž však žalobce ještě dle svého tvrzení neměl mít letech 2005 a 2006 povědomí. Ani v předložených položkových rozpočtech nebyly jednotlivé druhy oprav rozděleny nejen podle druhu prací a materiálu, ale ani dle prostor, přestože některé prostory s podnikáním žalobce a pronajímáním části nemovitosti nesouvisely a žalobce svůj podnikatelský záměr s těmito prostory neprokázal. Z rozpočtů není seznatelné, zda v nich nejsou zahrnuty a naceněny rovněž opravy, které se týkaly jen prostor, které k dosažení příjmů žalobce neužíval (naopak vzhledem např. k výměře podlahové plochy, zahrnutí opravy schodiště se lze domnívat, že tam takové opravy zahrnuty byly). Zde lze obecně uvést, že v případě, kdy je nemovitost užívání také k soukromým účelům, lze k tomuto přihlídnout při zohlednění rezervy jako výdaje daňově uznatelného a pokud se jedná o opravy, jež se týkají nemovitosti jako celku. Ovšem pouze o takový druh oprav se podle položkových rozpočtů nejednalo. Za tohoto stavu nebyli dle přesvědčení soudu správce daně a žalovaný povinni z těchto rozpočtů vycházet a sami správným matematickým výpočtem 71,85 % z částek v těchto položkových rozpočtech uvedených správnou výši tvorby rezervy, která by mohla být daňovým výdajem dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, určit. Hlavním důvodem pro neuznání těchto položkových rozpočtů je znovu skutečnost, že ani tyto rozpočty nejsou natolik podrobné, aby z nich bylo možno zjistit k jakým konkrétním opravám a jakých konkrétních prostor byly vytvořeny. Neprůkaznost těchto důkazů opět souvisí s nedostatkem zdokumentování stavu nemovitosti a jejích jednotlivých prostor ze strany žalobce tak, aby bylo možno posoudit odůvodněnost tvorby rezerv a její výše a rozlišit, zda se vzhledem k charakteru prací a použitých materiálů jedná pouze o opravu a nikoliv technické zhodnocení. Z tohoto důvodu byl žalobce opakovaně správcem daně vyzván k rozlišení druhů prací a prostor, v nichž byly opravy plánovány. Žalobce na opakované dotazy a výzvy správce daně neuvedl a neprokázal, v jakém stavu byla nemovitost před zahájením tvorby rezerv na její opravy, jaké opravy byly v průběhu času provedeny a kdy, zda právě na tyto opravy byly rezervy tvořeny. To, že položkové rozpočty byly vytvořeny v době zahájení tvorby rezerv a byly zpracovány stavebním inženýrem, ještě neznamená, že by odůvodněnost a výši tvorby rezerv prokazovaly a správce daně by je musel bez dalšího přijmout jako důkaz osvědčující skutečnosti uváděné žalobcem.

K dílčí námitce týkající se nemožnosti použít fotodokumentaci stavu nemovitosti z roku 2008 a 2009 soud uvádí, že tato fotodokumentace nebyla jediným důkazním prostředkem a nebyla jediným důkazem vedoucím k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Žalobce nijak nespecifikuje, proč by z uvedené fotodokumentace nebylo možno vycházet. Na tomto místě lze konstatovat, že společně se skutečnostmi zjištěnými při šetření v prostorách nemovitosti dne 27. 1. 2009 zmíněná fotodokumentace vedla správce daně a žalovaného k závěru, že v době konání místního šetření na předmětné nemovitosti žádné opravy neprobíhají. Tomuto zjištění se žalobci nijak nebránil, a to ani v žalobě.

Rovněž námitku ve vztahu k protokolu o místním šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem ze dne 27. 1. 2009 soud neshledal důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí. Z poučení uvedeného protokolu soud zjistil, že bylo uděleno obecně podle § 2 odst. 5 ZSDP, tedy jednalo se o poučení o povinnosti jiných osob kromě daňového subjektu, jež se jakkoli účastnili daňového řízení, zachovávat povinnost mlčenlivosti. Nejednalo se tedy o poučení svědků, jak se snaží žalobce dovodit. Ne všechny osoby odlišné od daňového subjektu, které se daňového řízení zúčastní, jsou svědci. Podle § 7 odst. 2 ZSDP byly osobami třetími, jež se na daňovém řízení účastní, nejen svědci, ale také osoby

předzvědné a osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, státní orgány a orgány obcí. Také tyto osoby mají povinnost zachovávat mlčenlivost dle § 2 odst. 5 ZSDP, o níž a důsledcích jejího porušení byly přítomní pracovníci správce daně poučeni. Ti nebyli jako svědci poučeni o povinnosti pravdivě jako svědci vypovídat, nebyli poučeni o možnosti odepření svědecké výpovědi ani o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, jakož ani o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi, nebyly tedy v postavení svědků.

Jak z obsahu protokolu vyplývá, předmětem ústního jednání bylo obstarání listin, které se týkaly stavebních řízení ve vztahu k předmětné nemovitosti, za účelem zjištění průběhu oprav. Žalobce byl s obsahem protokolu seznámen, v daňovém řízení vůči němu neměl výhrady, nijak se nevyjádřil k listinám, ze kterých správce daně vycházel a z nichž dovozoval, že podle nich měla být řada oprav již provedena. Ačkoli při místním šetření neprobíhal výslech svědka či znalce, měl být žalobce o jeho konání správcem daně vyzván (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č.j. 1 Afs 29/2009 – 91, ze dne 31. 5. 2011, č.j. 8 Afs 14/2011-97). Vzhledem k tomu, že předmětem místního šetření bylo obstarání listin, které byly adresovány žalobci, byly mu známy, neboť byly výsledkem správních řízení, jejichž byl účastníkem a proti jejichž obsahu se nijak nevymezil, soud dospěl k závěru, že by ani případná účast žalobce neměla vliv na zákonnost meritorních rozhodnutí. Žalobce měl v průběhu daňového řízení dostatek prostoru závěry správce daně zpochybnit, měl možnost a byl k tomu správcem daně vyzván, aby uvedl, jaké opravy a v jakém čase byly na předmětné nemovitosti provedeny, zda se jednalo o opravy, na které byly rezervy tvořeny, které byly případně z tvořených rezerv hrazeny. Nic z toho žalobce v průběhu daňového řízení neučinil, jiné důkazy než karty tvorby rezerv, jejich inventarizaci a rozpočty v tomto směru nepředložil. Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, správce daně a žalovaný vycházely z příslušných listin, nikoli z kusých odpovědí pracovníka stavebního úřadu, proto soud uzavírá tím, že ani dílčí pochybení správce daně při provádění místního šetření jej nevedlo k závěru o nezákonnosti napadených rozhodnutí.

Lze znovu zdůraznit, že to byl žalobce, koho stíhalo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 ZSDP ohledně odůvodněnosti a výše tvorby rezerv. Byl to on, kdo měl správci daně prokázat stav nemovitosti odůvodňující provedení konkrétních oprav (tedy prací, které dle svého charakteru a rozsahu nejsou technickým zhodnocením), provádění oprav a jejich čerpání právě z rezerv, které za tímto účelem tvořil. Je pravdou, že zákon o daních z příjmů ani zákon o rezervách neupravují, jakým konkrétním způsobem lze tyto skutečnosti prokázat, nepředepisují v tomto směru žádný výčet důkazních prostředků ani jejich podobu a obsah, je tak věcí daňového subjektu tvořícího rezervy na opravu hmotného majetku, aby si svou důkazní povinnost v daném směru uvědomil a důkazní prostředky, jimiž se obvykle tvorba rezerv na opravu hmotného majetku (nemovitosti zejména), vhodně zvolil a měl k dispozici.

K posouzení třetí námitky týkající se rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 soud považuje za rozhodné následující skutečnosti.

Není sporu o tom, že v roce 2006 v souvislosti s ukončením provozování pekárny společností xx s.r.o. prodal žalobce zařízení pekárny, které dosud pronajímal, a prodal rovněž budovu pekárny, takže již neměl žádný nemovitý a movitý majetek na konci roku 2006

evidován. Skutečnosti týkající se postupného převodu provozování pekárny na společnost xx s.r.o. a následné ukončení jejího provozu byly podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které si soud v tomto směru dovolí odkázat. Z daňového přiznání žalobce za rok 2007 bylo v daňovém řízení zjištěno, že žalobce jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů uvedl jen částku 58 480 Kč, což představovalo pohledávku vůči společnosti xx s.r.o. Při ústním jednání dne 11. 2. 2009 žalobce správci daně sdělil, že jako fyzická osoba činnost neprováděl, obchod s cennými papíry provádělo sdružení. Později upřesnil, že obchodování s cennými papíry se nezabývalo sdružení, ale s.r.o. Při ústním jednání dne 27. 2. 2009 žalobce upřesnil, že se zabývá jen spekulativním nákupem a prodejem cenných papírů, hledá rozšíření podnikání. Na dotaz správce daně, že o tom nemá záznamy v daňové evidenci žalobce uvedl, že má výpis od brokera, protože si ztrátu nemůže uplatnit, neuváděl to v daňovém přiznání. Žalobce v průběhu daňového řízení namítal, že přerušení podnikání nahlásil jen u živnosti pekařství a toto dokládal vyrozuměním Městského úřadu Frýdlant ze dne 16. 6. 2009 o zápisu do živnostenského rejstříku o přerušení provozování živnosti pekařství, cukrářství od 16. 6. 2009 do 31. 5. 2014. Namítal, že ostatní živnosti využívá. Ostatně žalobce se popsaným zjištěním nebrání, namítá ale, že jeho soustavný nákup a prodej cenných papírů, který pro něj zaznamenával broker, je podnikáním na základě vystaveného živnostenského oprávnění, evidence vedená pro žalobcem brokerem plnila funkci daňové evidence.

Podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle ustanovení § 7 odst. 1 citovaného zákona jsou příjmy z podnikání: a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství; b) příjmy ze živnosti; c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů; d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém

byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny.

Dále je třeba uvést, že zákon o daních z příjmů sám nedefinuje podnikání osob uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona, ani neupravuje okamžik ukončení či přerušení podnikatelské činnosti. Tyto pojmy je třeba hledat v zákoně č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Výkladem dotčených ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona živnostenského se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č.j. 7 Afs 73/2008-55, www.nssoud.cz, z něhož plyne jednoznačný závěr o tom, že okamžik ukončení, resp. přerušení podnikání je třeba posuzovat podle stavu faktického a ve smyslu ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona, nikoli v závislosti na formálním postupu a právních krocích, které daňový subjekt činí tak, aby právní stav odpovídal faktickému.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se nepodává, že by žalovaný dospěl k závěru, že v případě žalobce se jedná o držbu cenných papírů a z tohoto důvodů o zdanění výnosů plynoucích z jejich držby. Žalovaný naopak na rozdíl zdanění v případě výnosů z držby cenných papírů od případu výnosů plynoucích z prodeje poukazoval a podrobně popisoval, jak jsou takové příjmy klasifikovány. V případě žalobce pak dovedl, že příjmy plynoucí z prodeje cenných papírů v roce 2006 nejsou příjmy dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože se v jeho případě nejednalo ani o podnikání podle zvláštních předpisů (v tomto směru se tedy žalobce a žalovaný shodují) ani se nejednalo o obchodování s cennými papíry zahrnutými v obchodním majetku, neboť je žalobce neměl zahrnutý v daňové evidenci.

Otázka, zda jsou příjmy z prodeje cenných papírů u fyzické osoby příjmy z podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů závisí na tom, zda fyzická osoba cenné papíry zahrnovala do obchodního majetku a s v souvislosti s jejich nákupem a prodejem evidovala příjmy a výdaje potřebné pro zjištění základu daně (§ 7b zákona o daních z příjmů). Je třeba poznamenat, že podnikatel si na rozdíl od fyzické osoby nepodnikající může při zjištění daňového základu uplatnit i jiné výdaje, které prokazatelně vynaložil k dosažení, zajištění či udržení svých příjmů z podnikání (např. poplatky za internetové připojení, pořízení počítače, úroky z úvěru poskytnutého na nákup cenných papírů, služby zprostředkovatel apod., samozřejmě za předpokladu, že bude schopen prokázat, že sloužily k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů z podnikání).

V souzeném případě není sporu o tom, že jedinými doklady vztahujícími se k nákupu a prodeji cenných papírů žalobce v roce 2006 jsou sestavy o obchodech žalobce od brokera. Žalobce příjmy (ani případnou ztrátu) z nákupu a prodeje cenných papírů neuváděl v daňovém přiznání za rok 2006 (ani následně za rok 2007), neměl cenné papíry zahrnuté do daňové evidence, ke konci roku 2006 neměl v daňové evidenci proveden zápis o tomto svém majetku. V průběhu daňového řízení správci daně nepředložil ani jiné doklady vztahující se k nákupu a prodeji cenných papírů, neupřesnil ani o jaké cenné papíry se jedná, hovořil obecně o spekulativním obchodování s cennými papíry, na druhou stranu hovořil o spekulacích na pohyb měnových párů na forexových trzích. Pouhé sestavy od brokera daňovou evidenci nemohou nahradit, nejsou z nich zjiitelné údaje o příjmech a výdajích (těmi není jen pořizovací cena, ale také další výdaje s nákupem a prodejem spojené), není z nich zjiitelné, o jaké složky majetku žalobce se vlastně jedná a jaký byl jejich stav ke

konci zdaňovacího období, zda se jednalo o dlouhodobé či krátkodobé cenné papíry či pohledávky či např. hotovost v cizí měně. Ze všech shora uvedených skutečností je nutno dovodit, že žalobce skutečně neměl cenné papíry (případně pohledávky) zahrnuté ve svém obchodním majetku a příjmy z obchodování s nimi (resp. případná ztráta) nebylo možno zahrnout pod příjmy z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ostatně žalobce takto fakticky postupoval a rozdíl mezi příjmy a výdaji z této činnosti v daňovém přiznání jako dílčí základ daně z podnikání neuvedl. Protože žalobce pak neměl ani jiné příjmy pocházející z činnosti, kterou by prováděl soustavně, svým jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, na základě platných živnostenských oprávnění, dospěl správce daně a žalovaný ke správnému závěru o tom, že žalobce již v roce 2006 fakticky přerušil, resp. ukončil podnikání a bylo jeho povinností při zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji postupovat v intencích ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Povinnost postupovat dle zmíněného ustanovení může mít pro daňový subjekt citelné negativní daňové důsledky, nezbyvá než uvést, že s nimi musí daňový subjekt počítat dopředu a útlum své podnikatelské činnosti naplánovat i s ohledem na tuto svou povinnost upravit základ daně.

S žalobcem lze v obecné rovině souhlasit s tím, že s ukončením, resp. přerušením podnikatelské činnosti jsou bezesporu spojeny jak povinnosti dle živnostenského zákona, tak ZSDP. Ovšem jen z toho, že žalobce si podle živnostenského zákona nepočínal včas (neoznámil přerušeni živnostenského podnikání podle § 31 odst. 12 živnostenského zákona, ani nepožádal o zrušení živnostenského oprávnění ve smyslu § 58 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona) a nepostupoval ani dle § 33 odst. 2, odst. 7 ZSDP, ještě nelze dovodit, že podnikatelskou činnost nepřerušil či neukončil. V tomto směru soud pokládá žalobcovu obranu za neopodstatněnou. Soud opět zdůrazňuje, že rozhodným je stav faktický, tedy zda žalobce soustavně vykonává činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za předpokladů stanovených živnostenským zákonem, nikoli jen to, zda má nadále vystavená živnostenská oprávnění, nenahlásil přerušeni podnikání a nepožádal o výmaz oprávnění z živnostenského rejstříku. Ani skutečnost, že žalobce platí sociální či zdravotní pojištění jako osoba samostatně výdělečně činná, není pro posouzení dané věci rozhodná. Způsob placení sociálního či zdravotního pojištění se odvíjí právě od toho, zda osoba vykonává samostatně výdělečnou činnost a má příjmy z podnikání, nikoli naopak.

Ze všech shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné a zamítl je podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když oba účastníci s tímto postupem soudu vyslovili souhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u

Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 12. června 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu