



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: Ing. L. M.**, zast. JUDr. Vladimírem Kašparem, advokátem se sídlem Na Poříčí 116/5, Liberec 2, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem)**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 12. 6. 2012, č. j. 59 Af 28/2011 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba 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. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a roku 2006, vydaným Finančním úřadem

pokračování

ve Frýdlantu (dále též „správce daně“) dne 5. 11. 2009, č. j. 27160/09/193970507248 a č. j. 27164/09/193970507248, a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Předmětem sporu v nyní projednávané věci je zejména otázka zákonnosti provedené daňové kontroly, otázka správnosti postupu stěžovatele při tvorbě rezerv a otázka pokračování podnikatelské činnosti stěžovatele po roce 2006.

Krajský soud nepovažoval zahájení daňové kontroly za nezákonné. Postup správce daně hodnotí krajský soud jako logický, v návaznosti na provádění daňové kontroly u společnosti Bonner, s. r. o., v níž je stěžovatel spolu s manželkou jediným společníkem. Podle krajského soudu nelze dospět k závěru, že zahájení daňové kontroly dne 11. 2. 2008 bylo pouze formální a tedy neproběhlo zcela v souladu s ustanovením § 16 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ústní jednání konané dne 11. 2. 2008 nebylo samoučelné, stejně jako vydání výzev dne 11. a 12. 11. 2008. S ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, došlo k přerušení prekluzivní tříleté lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K doměření daně za zdaňovací období roku 2005 i 2006 tak došlo v zákonné lhůtě ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. S odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 krajský soud zdůraznil, že pouze nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly bez dalšího nečiní takovou kontrolu nezákonně zahájenou.

K otázce tvorby rezerv shrnul krajský soud podstatné skutečnosti zjištěné ze správního spisu, týkající se prováděných oprav na nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele v Novém Městě pod Smrkem a zjištěných záměrů stěžovatele týkajících se nakládání s touto nemovitostí. Krajský soud se dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, publ. pod č. 2506/2012 Sb. NSS, zabýval povahou rezerv na opravu hmotného majetku jako daňově účinného výdaje. Zejména zdůraznil, že při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku je daňový subjekt povinen prokázat nezbytnost tvořené rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, prokázat, že nejde o technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 7 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), ve spojení s § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). To však lze jen za předpokladu, že bude označen konkrétní majetek, který má být opraven, bude zjištěn jeho stav před opravou a především bude specifikován charakter opravy, na kterou se rezerva tvoří.

V projednávané věci však stěžovatel dle krajského soudu důkazní břemeno neunesl. Předložené souhrnné rozpočty ze dne 20. 12. 2002, 18. 12. 2004 a 12. 12. 2006, není možné považovat za důkazy prokazující jednotlivé druhy prací a materiálů, které měly být při opravách nemovitosti udělány a použity. Obdobné závěry lze vztáhnout i k později předloženým položkovým rozpočtům. Ty jsou sice podrobnější, ale znějí na jiné částky, než byly uvedeny v původních rozpočtech a než v jakých byly tvořeny rezervy v letech

2005 a 2006. Vysvětlení těchto rozdílů stěžovatelem se krajskému soudu jeví jako účelové, a to nejen pro nesprávný postup při snížení částek tvořených rezerv dle poměru podlahové plochy, jež byla užívána pro soukromé účely. Stěžovatel si přitom protiřečí, uvádí-li, že až do roku 2007 chtěl všechny opravované prostory pronajmout, a 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 stěžovatel dle svého tvrzení neměl v letech 2005 a 2006 povědomí. Podnikatelský záměr s opravenými prostorami domu stěžovatel nijak neprokázal.

Neprůkaznost předložených dokladů spolu s nedostatečným zdokumentováním stavu nemovitosti a jednotlivých prostor vede k tomu, že nelze posoudit odůvodněnost tvorby rezerv a jejich výše a v návaznosti na uvedenou judikaturu rozlišit, zda se jedná o opravu či o technické zhodnocení. Na opakované dotazy správce daně stěžovatel neuvedl a neprokázal, v jakém stavu byla nemovitost před zahájením tvorby rezerv, na jaké práce byly rezervy tvořeny a jaké práce byly provedeny.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele vztahující se k protokolu o místním šetření na městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem dne 27. 1. 2009. Nešlo o výsledky svědků, jak se stěžovatel mylně snaží dovodit, ale předmětem jednání bylo obstarání listin, které se týkaly stavebních řízení u předmětné nemovitosti s cílem zjistit průběh oprav.

Stěžovatel sice měl být o konání tohoto úkonu správcem daně vyrozuměn, nicméně s ohledem na skutečnost, že předmětem místního šetření bylo obstarání listin, které byly adresovány samotnému stěžovateli a byly mu tedy známy, nemělo toto pochybení vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Stěžovatel nesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k prokázání odůvodněnosti a výši tvořených rezerv. Bylo proto na něm, aby správci daně prokázal stav nemovitosti odůvodňující provedení konkrétních oprav (tedy nikoliv technických zhodnocení).

K třetímu okruhu námitek týkajícímu se podnikatelské činnosti stěžovatele krajský soud uvedl, že v souvislosti s ukončením provozu pekárny společností Bonner, s. r. o., prodal stěžovatel zařízení pekárny, které dosud pronajímal, a prodal rovněž budovu pekárny. Na konci roku 2006 tedy stěžovatel neevidoval žádný movitý ani nemovitý majetek. Příjmy plynoucí z prodeje cenných papírů v roce 2006 nepovažoval krajský soud shodně s žalovaným za příjmy dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože stěžovatel neprokázal, že by se jednalo o podnikání podle zvláštních právních předpisů či o obchodování s cennými papíry zahrnutými v obchodním majetku stěžovatele. Stěžovatel tyto příjmy (případně ztrátu) neuváděl v přiznání k dani, cenné papíry neměl zahrnutý v daňové evidenci, neupřesnil ani o jaké cenné papíry se jedná. Jedinými doklady vztahujícími se k nákupu a prodeji cenných papírů v roce 2006 jsou sestavy o obchodech stěžovatele od brokera. Ty však nemohou nahradit daňovou evidenci. Nejsou z nich zjištělné údaje o příjmech a výdajích, druh cenných papírů ani další podstatné skutečnosti.

pokračování

S ohledem na absenci jakýchkoliv jiných příjmů pocházejících z činnosti vykonávané soustavně, svým jménem a na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku a na základě platných živnostenských oprávnění, dospěly správní orgány ke správnému závěru, že stěžovatel již v roce 2006 fakticky ukončil podnikání a jeho povinností tak bylo při zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji postupovat podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Krajský soud souhlasí se stěžovatelem v tom ohledu, že s ukončením, resp. přerušением podnikatelské činnosti jsou spojeny jak povinnosti podle živnostenského zákona, tak podle zákona o správě daní a poplatků. Ovšem jen ze skutečnosti, že stěžovatel neoznámil přerušení ani nepožádal o zrušení živnostenského oprávnění, stejně jako nepostupoval podle § 33 odst. 2 a 7 zákona o správě daní a poplatků, nelze dovodit, že svoji podnikatelskou činnost nepřerušil či neukončil. Rozhodným je totiž faktický stav, tedy jakou činnost stěžovatel v určeném období skutečně vykonával.

Z uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru o nedůvodnosti žaloby, a proto ji podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Namítá, že rozsudek krajského soudu spočívá na vadném posouzení věci a některé jeho skutkové závěry nemají oporu ve spisovém materiálu.

Namítá, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, bez jakýchkoliv požadavků vůči stěžovateli jako daňovému subjektu. Dne 11. 2. 2008 byly správci daně předány pouze sestavy a žádné konkrétní doklady. Nezákonným byl i průběh vlastní daňové kontroly, která pokračovala až po devíti měsících, kdy správce daně vznesl vůči stěžovateli pochybnosti, a to v důsledku nepředložení konkrétních dokladů, které však po stěžovateli nepožadoval. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého se tento postup správce daně s ohledem na souběžně probíhající kontrolu u společnosti Bonner, s. r. o., s níž je stěžovatel personálně propojen, jeví jako logický. Jedná se totiž o zcela samostatný daňový subjekt. Stěžovatel rovněž namítá, že mu nelze vytýkat, že nepožadoval po uplynutí zákonné lhůty vrácení dokladů od správce daně. Jde totiž o povinnost právě správce daně, nikoliv povinnost daňového subjektu. Stejně tak nelze stěžovateli vytýkat, že v průběhu prodlevy nevyužil opatření proti nečinnosti.

K otázce tvorby rezerv v letech 2005 a 2006, které správce daně neuznal jako daňově uznatelné výdaje, stěžovatel uvádí, že domněnka, že veškeré dokumenty tvořil až následně, aby tak neoprávněně snížil základ daně, není pravdivá a ani nemá oporu ve spise. Předložené rozpočty vycházely z jeho vlastních výpočtů, proto výsledné procento nemusí být totožné se zjištěním správce daně při kontrole. Spor tedy může být veden o výši procent, kterými měly být kráceny výdaje při tvorbě rezerv, není však možné paušálně odmítnout vytvořenou rezervu v plné výši.

Je logické, že v kontrolovaném období, tj. v letech 2005 a 2006, neexistují žádné doklady o skutečném zahájení prací. Smyslem rezerv je tvořit prostředky na budoucí výdaje a nikoliv vytvářet rezervy v téže době, kdy by byly prováděny opravy.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že rozpočty byly vyhotoveny podle stavu nemovitosti při zahájení tvorby rezerv a nikoliv podle stavu při provádění kontroly. Zdůvodnil přitom jejich nezbytnost, stejně jako prokázal způsob výpočtu jejich výše. Předmětné rezervy byly čerpány v roce 2008, což je zohledněno v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období. Provedení oprav, které ostatně sám správce daně na nemovitosti shledal, je toho důkazem.

Při místním šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem byli pracovníci úřadu poučeni jako svědci, čímž byl stěžovatel zkrácen na svém právu být přítomen a klást svědkům otázky. Protokol o tomto místním šetření je tedy dle stěžovatele nezákonný.

Za zásadní stěžovatel považuje námitku týkající se ukončení jeho podnikání a neuvedení cenných papírů v jeho obchodním majetku. Toto tvrzení nemá oporu ve spise. Stěžovatel konstantně tvrdí, že je podnikatelem a podle toho i jedná. Dle jeho názoru je podstatná skutečnost, že je držitelem živnostenského oprávnění a řádně plní z toho vyplývající povinnosti vůči státu. Cenné papíry nakupuje a prodává za účelem zisku a sám je považuje za cenné papíry v obchodním majetku. Není pravdivé tvrzení, že je nevedl v daňové evidenci, tuto evidenci mu vedl přímo broker, což doložil. Způsob vedení evidence je zákonem upraven pouze ve vztahu k předmětu evidence. Je tedy stanoveno, co se eviduje, nikoliv však kdo a kde tuto evidenci vede. S názorem krajského soudu, že předložené sestavy od brokera daňovou evidenci nenahrazují, stěžovatel zásadně nesouhlasí.

Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení.

Žalovaný se v krátké replice ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, přičemž odkázal na svá předešlá vyjádření. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

Námitky uplatněné v kasační stížnosti lze rozčlenit do tří okruhů. Prvním z nich jsou námitky týkající se zahájení daňové kontroly, resp. zákonnosti některých úkonů správce daně provedených v jejím průběhu (místní šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem). Dalším okruhem jsou pak námitky ohledně tvorby rezerv v letech 2005 a 2006 a posledním okruhem námitek uplatněných v kasační stížnosti jsou námitky směřující proti závěrům krajského soudu o ukončení podnikání stěžovatele.

Stěžovatel namítá, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, přičemž další úkony správce daně následovaly až s odstupem devíti měsíců.

Z předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Dne 11. 2. 2008 proběhlo u správce daně ústní jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly podle § 16 zákona a správě daní a poplatků u daňového subjektu L. M. Z předloženého protokolu o tomto ústním jednání, č. j. 19/08/193930/6129, lze dále zjistit, že daňová kontrola byla zahájena na dani z příjmů fyzických osob (které se týká nyní vedeného řízení) a dani z přidané hodnoty, obě za období roku 2005 a roku 2006. V průběhu ústního jednání byl stěžovatel správcem daně dotazován na určité aspekty jeho podnikatelské činnosti (vedení skladové či cenové evidence, zisková marže, počet provozoven, ztratiné), správci daně byly předloženy ke kontrole některé doklady. Konkrétně šlo o Výsledovku – peněžní deník za období 1. 1. 2005 – 31. 12. 2005 – 2 strany; Peněžní deník roku 2005 – 15 stran; Výsledovku – peněžní deník za období 1. 1. 2006 – 31. 12. 2006 – 2 strany a Peněžní deník roku 2006 – 7 stran. Stěžovatel předání těchto dokumentů stvrdil svým podpisem. Následujícím úkonem správce daně pak byla výzva vydaná podle ustanovení § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků dne 11. 11. 2008 pod č. j. 28714/08/193930/6129. Správce daně v ní uvádí, že s ohledem na omezené množství předložených dokladů nemohl porovnat údaje v nich uvedené s doklady prokazujícími příjmy a výdaje. Nemohl tak ověřit správnost údajů uvedených v daňových přiznáních a získal tak pochybnost o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v nich uvedených. Vyzval proto stěžovatele, aby předložil doklady či další důkazní prostředky prokazující vyjmenované skutečnosti, mimo jiného smlouvy, karty rezerv a jiné doklady související s jeho podnikatelskou činností.

K otázce zákonnosti zahájení daňové kontroly z hlediska existence správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud odkazuje na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Ústavní soud v něm konstatuje, 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 při 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 autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 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.“

Neexistence konkrétních pochybností o krácení daňové povinnosti tedy nemá sama o sobě za následek nezákonné zahájení daňové kontroly. V projednávané věci je z protokolu o zahájení daňové kontroly dostatečně zřejmé, že zahájení daňové kontroly nebylo pouhým bezobsažným úkonem, jehož jediným účelem by bylo formální obnovení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření kontrolovaných daňových povinností. Stěžovatel byl správcem daně při zahájení daňové kontroly dotazován na jeho podnikatelskou činnost, na způsob vedení evidencí, počet provozoven, správce daně od stěžovatele převzal shora uvedené doklady. Stěžovatel nebyl schopen správci daně přesné údaje sdělit, často odkazoval na činnost sdružení a činnost společnosti Bonner, s. r. o., v níž je společně s manželkou společníkem.

Mimo výše uvedeného je vhodné připomenout, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 93/2006 – 183 či rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 34) platí, že pokud správce daně formálně zahájí daňovou kontrolu pouhým sepsáním protokolu o daňové kontrole, je nutno kontrolu považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který je učiněn v souladu se zákonem. Je zřejmé, že podmínku souladu se zákonem nemůže splňovat úkon, který by byl správcem daně učiněn po uplynutí prekluzivní lhůty. V projednávané věci byl další úkon správce daně, tj. výzva ze dne 11. 11. 2008, v níž jsou již explicitně uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti přiznané daně, proveden před uplynutím prekluzivní lhůty. Ta ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005 uplynula dnem 31. 12. 2008, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2006 pak o rok později.

Ohledně namítané prodlevy mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně v listopadu 2008, stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, zda či jaký vliv měla mít tato skutečnost na zákonnost doměřené daně. Nejvyšší správní soud proto pouze zcela obecně k této otázce podotýká, že v případě, že se stěžovatel cítil být v průběhu daňové kontroly dotčen touto prodlevou, nic mu nebránilo v tom, aby uplatnil veškeré odpovídající právní prostředky, které měl k dispozici a domáhal se tak rychlejšího či efektivnějšího postupu správce daně. Ze spisového materiálu však neplyne, že by byl stěžovatel v tomto ohledu jakýmkoliv způsobem činný, avšak ani z něj neplyne, že by tento postup správce daně měl jakýkoliv dopad do zákonem zaručených práv stěžovatele.

Ze spisového materiálu naopak vyplývá, že stěžovatel do roku 2004 provozoval pekárnu, jejíž činnost k 1. 1. 2005 převedl na společnost Bonner, s. r. o., kde byli s manželkou jedinými společníky a jednateli, přičemž zůstal sám vlastníkem budovy pekárny, zásob a zařízení pekárny. V kontrolovaných obdobích dosahoval stěžovatel za poskytování obchodního majetku této společnosti příjmy (v roce 2005 např. příjem za pronájem pekárny ve výši 480 000 Kč). Společnost Bonner, s. r. o., ukončila činnost pekárny v červenci roku 2006, zařízení pekárny, které bylo do této doby ve vlastnictví stěžovatele, bylo prodáno této společnosti, která jej následně za stejnou cenu prodala třetí osobě. Námitka stěžovatele, dle které nemá kontrola prováděná u této společnosti s

pokračování

kontrolou prováděnou u jeho osoby žádnou souvislost, neboť jde o zcela jiný daňový subjekt, proto nemůže obstat. Ostatně na účetnictví této společnosti odkazoval sám stěžovatel při zahájení kontroly v nyní projednávané věci.

K námitce týkající se nezákonnosti protokolu z šetření na Městském úřadu v Novém Městě pod Smrkem kasační soud uvádí, že pracovníci stavebního úřadu nebyli poučeni jako svědci, jak ostatně již správně uvedl krajský soud. Z protokolu neplyne, že došlo k jejich poučení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Naopak z předmětného protokolu plyne, že správce daně se pracovníků stavebního úřadu dotazoval pouze na úřední postup, resp. stav řízení podle stavebního zákona týkajícího se předmětné nemovitosti a obstaral potřebné listiny. Ostatně podle toho i tyto osoby v protokolu označil a jednal s nimi jako s třetími osobami ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků (osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení). Jak však správně uvedl krajský soud, stěžovatel měl být o tomto postupu vyrozuměn.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že toto dílčí pochybení správce daně samo o sobě nepůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jak konstatoval osmý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, k povaze místního šetření s obstaráním listin, *„pokud je jediným účelem místního šetření převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé“*. Právě tak se stalo i v projednávané věci, neboť z napadených rozhodnutí žalovaného lze ověřit, že jako důkazy byly použity pouze listiny, které správce daně při tomto šetření zajistil (ohlášky, projektová dokumentace, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí).

Veškeré dokumenty, které byly správci daně při tomto úkonu poskytnuty, byly primárně adresovány stěžovateli; musely mu tudíž být známy. Stěžovatel byl se zjištěnými skutečnostmi správcem daně řádně seznámen, a ačkoliv se vyjádřil v tom smyslu, že své stanovisko k uvedenému podá písemně, nic takového neučinil. Stěžovatel navíc tuto námitku uplatňuje pouze obecně, netvrdí, jaký konkrétní vliv mělo mít toto dílčí pochybení správce daně na správnost výše doměřené daně. Námitky týkající se nezákonnosti daňové kontroly proto nebyly shledány důvodnými.

Nejvyšší správní soud dále posoudil druhý okruh námitek týkající se zákonnosti tvořených rezerv.

Rezervy představují časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově

výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu. Rezerva na opravu hmotného majetku, na rozdíl od rezervy na modernizaci či rekonstrukci majetku, je rezervou, která je dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona daních z příjmů považována za výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře obsáhle zabýval povahou rezerv na opravu hmotného majetku, stejně jako kritérii pro jejich daňovou uplatnitelnost.

Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku je upravena zejména v zákoně o rezervách, konkrétně jeho ustanovení § 7. Poplatník, který rezervy na opravu hmotného majetku tvoří, nese důkazní břemeno ohledně nezbytnosti tvorby rezervy, prokázání způsob výpočtu její výše, způsobu jejího používání, jakož i toho, že byla tvořena na opravu hmotného majetku a nikoliv na jeho technické zhodnocení. Prokázání této skutečnosti je pak výchozím předpokladem pro to, aby vůbec bylo možno posuzovat oprávněnou výši vytvořené rezervy, která je potom stanovena v závislosti na konkrétním hmotném majetku určenému k opravě a charakteru takové opravy.

Hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná. V rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak i technické zhodnocení nemovitosti. Proto je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečných důkazních prostředků, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt. Znamená to, že daňový subjekt musí být připraven na výzvu správce daně doložit, jaký byl stav nemovitosti k okamžiku zahájení tvorby rezerv na opravu hmotného majetku a odpovídajícím způsobem prokázat způsob výpočtu její výše a následně prokázat i způsob použití takových finančních prostředků.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému názoru jako žalovaný i krajský soud, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno vztahující se k oprávněnosti tvorby rezerv na opravu hmotného majetku týkajících se nemovitosti v Novém Městě pod Smrkem.

Nejvyšší správní soud ověřil z předloženého spisového materiálu, že správci daně byly předloženy obecné nabídky na provedení určitých prací v nemovitosti v Novém Městě pod Smrkem (oprava elektroinstalace, vnitřních omítek, podlahy, schodů, odpadů, rozvodů vody a nátěrů, oprava vnější střechy, oken, dveří, fasády, klempířských prací a výměny hromosvodů) obsahující odhad nákladů. Nebyly však jakkoliv konkretizovány či rozděleny na jednotlivé položky, ze kterých by bylo možno ověřit, o jaké konkrétní práce se jedná. Pro uvedené posouzení nemůže být relevantní, že v cenových nabídkách je slovně zdůrazněno, že se jedná o opravy, neboť žádný konkrétní popis, z něhož by šla tato skutečnost ověřit, předložené nabídky neobsahují. Není ani zřejmé, zda se práce vztahují k celé nemovitosti, k částem, které byly pronajímány, či k částem u nichž stěžovatel tvrdí, že měl v úmyslu je pronajmout, nicméně je od poloviny roku 2007 užíval pouze k soukromým účelům. Tento úmysl ostatně mimo prosté tvrzení ani stěžovatel nijak neprokázal. Nelze ani opomenout, že předložené nabídky nepostačují k prokázání splnění zákonných předpokladů pro oprávněnost tvorby rezerv i v důsledku absence dokladu o

pokračování

skutečném stavu předmětné nemovitosti, jenž by odůvodňoval nezbytnost vytvoření rezervy. Stěžovatel tak v dané věci neunesl důkazní břemeno, které nesl. Nebyl totiž schopen dostát své důkazní povinnosti právě proto, že již při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku nepostupoval v intencích právní úpravy a zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost tvorby rezervy, včetně její výše. Logicky pak nebyl v rámci daňové kontroly schopen tento nedostatek zhojit.

Neunesl-li stěžovatel v projednávané věci důkazní břemeno ve věci vlastní oprávněnosti tvorby rezervy, pak z povahy věci nelze ani polemizovat o způsobu jejího výpočtu v závislosti na určení poměrů ploch užívaných k bydlení a k podnikání. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že námitky týkající se tvorby rezerv na opravu hmotného majetku stěžovatelem nejsou důvodné.

Podstatou třetího okruhu námitek stěžovatele je skutečnost, že žalovaný neuznal příjmy, které stěžovateli plynuly z prodeje cenných papírů za příjmy ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů (příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů), ale za příjmy ve smyslu ustanovení § 10 tohoto zákona (ostatní příjmy). Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel již v roce 2006 ukončil svoji podnikatelskou činnost a jeho povinností bylo ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů upravit základ daně o výši pohledávek vykazovaných za zdaňovací období předcházející dni ukončení podnikatelské činnosti, tj. ve zdaňovacím období roku 2006. Stěžovatel v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 uvedl jako příjem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů pohledávku za společností Bonner s. r. o., č. 2006009 ze dne 15. 7. 2006, ve výši 58 480 Kč bez DPH, nicméně správce daně a následně i žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že stěžovatel fakticky ukončil podnikatelskou činnost již v roce 2006 a měl tedy postupovat podle výše uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel namítá, že podnikatelskou činnost vykonával i po roce 2006, konkrétně že obchoduje s cennými papíry. Cenné papíry však neeviduje v obchodním majetku, nicméně je za svůj obchodní majetek považuje, daňovou evidenci mu vede přímo broker, což je dostatečné. Jako podnikatel plní i další povinnosti vůči státu, které z tohoto postavení vyplývají. Mezi účastníky řízení je nesporné, že stěžovatel je držitelem oprávnění k provozování živnosti, přičemž provozování některých z nich má přerušené. Příjmy z těchto činností mu neplynou. K obchodování s cennými papíry nedisponuje zvláštním povolením od České národní banky a nejde rovněž o držbu cenných papírů ve smyslu § 8 zákona o daních z příjmů.

V průběhu řízení před správními orgány stěžovatel nejprve vypověděl, že obchodováním s cennými papíry se zabývá sdružení, poté označil za provozovatele společnost a nakonec uvedl, že se sám zabývá spekulativním nákupem cenných papírů, přičemž veškerou evidenci mu vede broker. O jaké cenné papíry se má jednat, neupřesnil, jeho výpovědi se v tomto směru rozcházejí. Ve vztahu k daňovým záznamům o této

činnosti přímo uvedl, že protože si ztrátu z obchodování s cennými papíry nemůže uplatnit jako výdaj, nezohledňuje tuto činnost v daňovém přiznání.

Úkolem Nejvyššího správního soudu je tedy posoudit otázku, zda stěžovatel prokázal, že ve zdaňovacím období roku 2007 dosahoval příjmů ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, a proto se na něj ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 neuplatní povinnost stanovená v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za podstatné zdůraznit, že rozhodujícím kritériem pro posouzení, zda dochází k podnikání či nikoliv, je faktická stránka věci, tj. není rozhodné, zda daňový subjekt řádně plní i své povinnosti plynoucí mu z dalších právních předpisů (např. nahlásí přerušení provozování živnosti živnostenskému úřadu). Znamená to, že fakticky může být podnikatelská činnost ukončena i v době, kdy daňový subjekt má formálně platné živnostenské oprávnění, nicméně fakticky žádnou podnikatelskou činnost neprovádí. K otázce daňových dopadů překročení povoleného rozsahu živnostenské činnosti, tj. částečnému neoprávněnému podnikání, z hlediska určení příjmů dle zákona o daních z příjmů, kasační soud pro úplnost odkazuje na rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 79, publikovaný pod č. 1266/2007 Sb. NSS.

Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů se v posuzovaném období jako příjmy z podnikání rozuměly 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.

V případě stěžovatele přicházejí v úvahu příjmy dle písm. b) či c) citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zákon o daních z příjmů nepodává definici podnikání osob uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona. Je proto třeba v návaznosti na ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyjít ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Podle ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona je „živnostenským podnikáním (živností)“ soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Jde o obdobnou definici, kterou uvádí i zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Podmínky, resp. předpoklady, stanovené živnostenským zákonem jsou uvedeny v následujících ustanoveních tohoto zákona (zejm. v ustanoveních § 6 a § 7). Skutečností prokazující naplnění předpokladů daných tímto zákonem, tj. že daná osoba splňuje zákonné podmínky pro provozování živností, jsou pak veřejné listiny - živnostenský list (příp. nahrazený osvědčením vydaným živnostenským úřadem) a koncesní listina s údaji podle živnostenského rejstříku; do jejího vydání pravomocné rozhodnutí, jímž byla udělena koncese.

Pouze za splnění shora uvedených kumulativních podmínek lze hovořit o tom, že osoba uvedená v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů podniká ve smyslu zákona o živnostenském podnikání. Proto jen příjmy, které mají svůj původ v živnostenském

pokračování

podnikání, tj. v soustavné činnosti provozované samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem o živnostenském podnikání (příjmy z živnosti), a plynou osobám uvedeným v § 2 zákona o daních z příjmů, lze podřadit pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

S ohledem na skutečnost, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2007 nevykazoval žádné příjmy plynoucí mu z platných živnostenských oprávnění, nelze dovodit, že by vykazoval nějaké příjmy ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Pro posouzení nyní projednávané věci přitom není rozhodné, zda stěžovatel dosud disponuje některými platnými živnostenskými oprávněními či nikoliv, ale zda fakticky vykonává (resp. v rozhodném období vykonával) některou z činností, ze které by mu plynuly příjmy ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Stejně tak není rozhodné, zda stěžovatel platí sociální a zdravotní pojištění jako osoba samostatně výdělečně činná. Cílem daňové kontroly je totiž vyměřit daň ve správné výši, tj. v souladu se skutečným, a nikoliv pouze formálně vedeným, stavem věci.

Co se týče ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, stěžovatel nedisponuje oprávněním České národní banky k činnosti obchodníka s cennými papíry. Ze spisového materiálu je patrné, že sám stěžovatel s cennými papíry přímo neobchodoval, ale využíval služeb brokera.

Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že stěžovatel cenné papíry nevedl ve svém obchodním majetku a ani tak s nimi nenakládal. Daňovou evidenci vedenou podle § 7b zákona o daních z příjmů, ve které by byly cenné papíry zahrnuty, stěžovatel k výzvě správce daně nepředložil. Doložil pouze sestavy od brokera, které však nevyhovují požadavkům stanoveným § 7b zákona o daních z příjmů na daňovou evidenci. Z takové evidence totiž musí být ve smyslu citovaného ustanovení zákona zjištělný základ daně, tj. musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích, majetku daňového subjektu a jeho závazcích. To však předložené sestavy od brokera neobsahují, nelze tedy mít za to, že stěžovatel cenné papíry vykazoval jako svůj obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud tyto skutečnosti ze spisového materiálu ověřil, vyvrátil tak tvrzení stěžovatele, že tento závěr krajského soudu nemá oporu ve spise.

Nelze rovněž opomenout, že stěžovatel v průběhu řízení ani na dotaz správce daně neupřesnil, o jaké cenné papíry se má jednat, měnil své tvrzení týkající se subjektu provádějícího obchodování s cennými papíry. Kupříkladu v protokolu o ústním jednání ze dne 27. 2. 2009 je zachycena odpověď stěžovatele na dotaz správce daně, týkající se určení společností, se kterými stěžovatel v letech 2006 - 2008 obchodoval při spekulativním nákupu a prodeji cenných papírů. Stěžovatel uvedl: „v roce 2006 CMS (*Capital Market Service*) možná LTD New York (domnívám se, ale myslím, že ano). Potom v průběhu doby možný *Partie*. Obchodoval jsem s ní jako právnická osoba a nepamatuji se, jestli jsem s ní neuzavřel obchody jako fyzická osoba. Obchodoval jsem přes českého brokera (*AFIN Brokers*,

ale nevím, jestli se tak jmenovali celou dobu, oni se buď přejmenovali nebo vyhlásili úpadek, už si to přesně nepamatuji). Pak jsem měl jen pár obchodů s anglickým brokerem, jmenovali se asi Keyford Investments“. Odpovědi stěžovatele jsou značně neurčité. Stěžovatel nebyl schopen specifikovat, zda obchodoval jako právnická nebo fyzická osoba, nebyl schopen přesně určit, prostřednictvím jakého brokera měl obchodovat.

Nezbývá než konstatovat, že stěžovatel žádným hodnověrným způsobem neprokázal tvrzení, že i po roce 2006 dosahoval příjmů z podnikatelské činnosti. Závěr žalovaného i krajského soudu týkající se úpravy základu daně z příjmů za období roku 2006 o pohledávky za společností Bonner, s. r. o., tak nelze hodnotit jinak, než jako správný.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. února 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu