



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **P. D.**, zastoupen Mgr. Petrem Pařilem, advokátem se sídlem Škárova 809/16, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 131/2018 - 43,

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1391042/17/2912-50522-701318 (dále též „dodatečný platební výměr“), byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“) po provedené daňové kontrole doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 244 001 Kč a současně byl žalobce vyrozuměn o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 48 800 Kč.

[2] K odvolání žalobce byl dodatečný platební výměr rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43147/18/5200-10424-709063 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), změněn tak, že doměřená daň byla snížena na částku 236 127 Kč a penále bylo sníženo na částku 47 226 Kč. Žalovaný doměřenou daň snížil, neboť se ztotožnil s jednou z odvolacích námitek žalobce (tato není předmětem nynějšího řízení - pozn. Nejvyššího správního soudu); ostatním odvolacím námitkám však nepřisvědčil. Ztotožnil se zejména s tím, že bylo namístež vyloučit z daňově účinných výdajů žalobce výdaje související se studiem

žalobce na slovenské vysoké škole v Dubnici nad Váhom (a náklady za jízdné žalobce do místa této vysoké školy); náklady na tesařské práce dle faktur vystavených dodavatelem R. H.; odpisy dlouhodobého hmotného majetku související s instalací fotovoltaiických panelů a konečně i rezervy na opravy hmotného majetku (mj. nákladního automobilu MAN).

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, jež byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí orgánů finanční správy a stran přespříliš extenzivního rozsahu provedené daňové kontroly. Za důvodné krajský soud nepovažoval ani námitky týkající se snížení daňově účinných výdajů žalobce. Soud přisvědčil orgánům finanční správy, že bylo namístě snížit odpisy majetku Autodílna Zňátky pro neuznání technického zhodnocení toho majetku v podobě instalace úprav pro fotovoltaiiku a solárních panelů. Krajský soud v této souvislosti zrekapituloval průběh daňového řízení a shledal, že správce daně ohledně této skutečnosti vyjádřil adekvátní pochybnosti, které žalobce nerozptýlil. Jeho tvrzení, že solární panely byly ve skutečnosti instalovány na střechu kanceláře pro autodílnu, krajský soud označil za účelové. Za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pak krajský soud nepovažoval ani výdaje žalobce související s jeho studiem na slovenské vysoké škole. Soud ve shodě s orgány finanční správy akcentoval, že žádá ze žalobcem vykonávaných činností není podmíněna dosažením vysokoškolského vzdělání. Namítal-li přitom žalobce, že dané vzdělání bylo potřebné pro jeho jmenování znalcem, soud uvedl, že žalobce nebyl do dne rozhodování soudu jmenován znalcem a ani o tomto v soudním řízení nepředložil žádný důkaz. S orgány finanční správy se soud ztotožnil i v posouzení výdajů na tesařské práce. Žalobce při prokazování těchto výdajů postupoval liknavě a neprokázal jejich daňovou účinnost. Krajský soud pak konečně souhlasil i s tím, že žalobce při uplatňování rezerv na opravu hmotného majetku nepostupoval v souladu se zákonem. Poukázal na § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o rezervách“) a uvedl, že žalobce nesplnil podmínky daného ustanovení, když účet, na kterém měl deponovány finanční prostředky pro rezervy, používal i k jiným (soukromým) účelům. Žalobce proto nesplnil formální zákonné podmínky, protože rezervy nebylo možno považovat za daňově účinné výdaje. Z tohoto důvodu se krajský soud již nezabýval jednotlivými položkami tvořených rezerv detailně, nýbrž tak učinil pouze ve stručnosti. Neshledal pochybení orgánů finanční správy ohledně žádné z daných položek s výjimkou rezervy tvořené na opravu nákladního automobilu MAN. Tuto položku krajský soud považoval na rozdíl od orgánů finanční správy za zákonně tvořenou (nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že nebylo prokázáno, že by dané vozidlo existovalo a že by jej žalobce vlastnil). S ohledem na nesplnění podmínky existence samostatného účtu dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách nicméně soud uvedené pochybení nepovažoval za důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť toto nic neměnilo na správnosti závěru o neoprávněném uplatnění dané rezervy. Krajský soud neshledal důvodné ani další žalobní námitky, a žalobu proto zamítl. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

pokračování

III.

[4] Proti citovanému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že důvodem podání kasační stížnosti je zaprvé nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení zákonnosti postupu orgánů finanční správy, které neuznaly stěžovatelem uplatněné výdaje jako daňově účinné, a zadruhé vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž orgány finanční správy vycházely, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi ve sporu. Krajský soud se nadto dostatečně nevypořádal s argumentací stěžovatele, v důsledku čehož dospěl k nesprávným závěrům.

[5] Konkrétně pak stěžovatel nesouhlasil s tím, že orgány finanční správy a krajský soud z výpočtu odpisů majetku Autodílna Zňátky vyloučily technické zhodnocení v podobě instalace úprav pro fotovoltaiické panely a instalace samotných solárních panelů. Stěžovatel tvrdil, že solární panely byly nainstalovány na střeše kanceláře autodílny Zňátky, která je součástí obchodního majetku Autodílna Zňátky evidovaného na inventární kartě č. 900004, a je rozdělena do dvou budov (jedna část je evidována na inventární kartě č. 900004 a další na inventární kartě č. 900001). Dle stěžovatele nelze závěr o neoprávněném uplatnění odpisů vystavět na tom, že během místního šetření dne 7. 4. 2016 stěžovatel jako autodílnu označil budovu, na které nejsou panely umístěny. Stěžovatel pokyn správce daně pochopil tak, že má označit budovu, která reálně slouží jako autodílna. Solární panely jsou umístěny na budově kanceláře, která však taktéž jako autodílna tvoří obchodní majetek Autodílna Zňátky, a taktéž slouží k podnikání stěžovatele.

[6] Stěžovatel pak dále rozporoval i závěry týkající se výdajů na jeho vysokoškolské vzdělání na slovenské vysoké škole (školné a cestovné). Byl přesvědčen, že dané výdaje jsou výdaji na dosažení, udržení a zajištění příjmů, neboť předmět studia se bezprostředně týká podnikatelské činnosti stěžovatele (opravy vozidel, klempířství a oprava karoserií). Na tom nic nemění, že stěžovatel není doposud zapsaný v seznamu znalců. Vysokoškolské vzdělání v daném oboru je pro stěžovatele přínosné pro zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů v současnosti a i v budoucnosti, o čemž svědčí mj. sdělení Krajského soudu v Brně o zahájení řízení ve věci jmenování znalcem a další správcem daně provedené důkazy.

[7] Krajský soud a orgány finanční správy pak dle stěžovatele pochybily i co se týče výdajů na tesařské práce. Stěžovatel prokázal daňovou účinnost těchto výdajů. Není jeho povinností u dodávek sjednaných na základě smlouvy o dílo přesně rozlišovat, evidovat a hlásit správci daně, na kterou z jednotlivých částí díla (na kterou příčku, regál atd.) připadá jaká částka. Zda a jak stěžovatel evidoval materiál použitý na danou zakázku je irelevantní. Stěžovatel dále dodal, že závěry správce daně, kterými zpochybnil oprávněnost výdajů na tesařské práce, jsou nepodloženými domněnkami. Byl přesvědčen, že výdaje za tesařské práce ve výši 90 000 Kč jsou přiměřené velikosti a charakteru provozoven stěžovatele. Správce daně se přitom v místě provozoven stěžovatele mohl přesvědčit o tom, že tesařské práce byly skutečně provedeny.

[8] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s tím, jak byla vyhodnocena otázka jím do daňových výdajů zahrnutých rezerv na opravy hmotného majetku. Byl názoru, že podmínky § 7 odst. 4 zákona o rezervách byly splněny. Na bankovním účtu byly po celé zdaňovací období roku 2013 deponovány finanční prostředky ve výši

přesahující částku rezerv, a pohyby na daném účtu se tedy týkaly pouze prostředků nad limit tvořené rezervy. Jednalo se přitom o zvláštní účet, kde neprobíhaly žádné obchodní transakce, pouze z důvodu lepších bankovních podmínek byly nad limity rezerv optimalizovány prostředky k úročení. Dále pak stěžovatel tvrdil, že veškerý majetek, ke kterému byly rezervy tvořeny, existuje a patří stěžovateli. Stěžovatel u každé z rezerv prokázal odůvodněnost tvorby, způsob určení výše rezervy a způsob jejího čerpání. Správce daně ohledně tohoto nesdělil žádné pochybnosti ani stěžovatele nevyzval k předložení důkazních prostředků (položkového rozpočtu). Stěžovatel se pak dále věcně vyjádřil k jednotlivým rezervám na opravu hmotného majetku (rezerva na opěrnou zeď, na tesařské práce a na oplocení pozemku). Detailně se pak stěžovatel vyjádřil k rezervě na opravu nákladního automobilu MAN. Zopakoval svůj nesouhlas se závěrem krajského soudu, že nebyla splněna podmínka samostatného účtu dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Krajský soud se nezabýval námitkou stěžovatele, ve které uvedl, že v daňovém řízení požádal správce daně, aby, bude-li trvat na posouzení dané rezervy jako daňově neúčinné, čerpání této rezervy ve výši 554 600 Kč zohlednil do výdajů stěžovatele. Vzhledem k tomu, že stěžovatel prokázal existenci a své vlastnictví daného nákladního automobilu, měly orgány finanční správy dané výdaje na opravu automobilu MAN uznat. Ze stejného důvodu je dle stěžovatele nesprávné i neuznání výdajů na opravu automobilu MAN ve výši 53 000 Kč. Stěžovatel pak dodal i to, že v řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 (vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 132/2018) bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušeno, a to právě s odkazem na důvodnost žalobní námitky týkající se rezervy na opravu nákladního automobilu MAN. V nyní posuzované věci krajský soud takto nepostupoval (nezrušil rozhodnutí o odvolání), aniž by tento svůj postup odůvodnil.

[9] Závěrem kasační stížnosti pak stěžovatel obecně namítl celou řadu pochybení orgánů finanční správy. Tvrdil například, že *„celé řízení vedené se stěžovatelem před orgány daňové správy je zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti“*. Byl názoru, že rozhodnutí orgánů finanční správy jsou neurčitá a nesrozumitelná a jejich odůvodnění je nedostatečné. Stěžovatel měl také za to, že *„faktická intenzita daňové kontroly byla zcela nepřiměřená, správce daně tuto prováděl neodůvodněně do hloubky a podrobně, z čehož pak vyplynuly i nepřiměřené a neoprávněné požadavky na míru dokazování“*. Správce daně nadto vytrhával jednotlivá tvrzení stěžovatele z kontextu a interpretoval je v rozporu s jejich smyslem. Stěžovatel pak dále tvrdil například, že došlo k porušení zásad daňového řízení a ústavních zásad, že orgány finanční správy nesprávně vyhodnotily důkazy a že neuvedly ve svých rozhodnutích konkrétní hmotněprávní ustanovení, na základě kterých byla daň doměřena.

[10] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a aby věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas se závěry rozsudku krajského soudu. Poukázal ve shodě s krajským soudem na liknavý přístup stěžovatele při evidenci majetku ve vztahu k odpisům na technické zhodnocení spočívající v instalaci solárních panelů. S krajským soudem se žalovaný ztotožnil i stran posouzení výdajů na vysokoškolské vzdělání stěžovatele a na tesařské práce. Žalovaný dále ve shodě s krajským soudem uvedl, že stěžovatel nesplnil podmínku § 7 odst. 4 zákona o rezervách,

pokračování

pročež stěžovatelem vytvářené rezervy nebylo lze uznat jako daňově účinné výdaje. Co se pak týče stěžovatelem poukazovaného rozsudku krajského soudu týkajícího se stěžovatelovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovacích období roku 2014 (rozsudek ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 132/2018 - 37), žalovaný uvedl, že oba případy se skutkově liší. V roce 2014 totiž byla provedena oprava nákladního automobilu MAN. Krajský soud byl přitom názoru, že výdaje na tuto opravu měly být zahrnuty do daňově účinných výdajů stěžovatele. Vzhledem k tomu, že orgány finanční správy takto nepostupovaly, soud zrušil rozhodnutí žalovaného. V roce 2013 (kterého se týká nyní projednávaná věc) však nebyla oprava vozidla MAN provedena. Žalovaný odmítl i kasační námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, nesprávného hodnocení důkazů a extenzivnosti daňové kontroly. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, když uvedl, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s argumentací stěžovatele, zabýval se kasační soud předně tímto stížním důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[15] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[16] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[17] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Krajský soud své závěry náležitě zdůvodnil a uvedl, proč považuje žalobní námitky za liché. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval

rozhodnou právní úpravu. Rozsudek je podrobně odůvodněn (čítá 10 stran) a není nesrozumitelný. Ostatně sám stěžovatel s argumentací krajského soudu polemizuje a vyvrací jeho závěry. Nejde tedy o situaci, kdy by nebylo z rozsudku seznatelné, jakými úvahami se krajský soud řídil. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, či ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). Nejvyšší správní soud také připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu důvodnou.

[18] Stěžovatel dále poukazoval na stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Obecně tvrdil, že daňové řízení bylo zatíženo vadami řízení spočívajícími v tom, že skutková podstata, z níž orgány finanční správy vycházely, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi ve sporu. Poukazoval i na nedostatečnost, neurčitost a nesrozumitelnost rozhodnutí orgánů finanční správy.

[19] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

pokračování

[20] Namítaný kasační důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za prvé může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[21] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru kasačního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně (k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2014, č. j. 5 As 126/2011 - 68) a má oporu ve správním spisu, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná, věcně nedostatečná, neurčitá či nesrozumitelná. Tato odpovídají konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012 - 41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013 - 25). Orgány finanční správy se adekvátním způsobem zabývaly námitkami a návrhy stěžovatele a své závěry náležitě odůvodnily. Stejně tak přezkoumatelně vyjádřily, jakými úvahami se řídily při hodnocení důkazů. Není přitom pravdivé ani tvrzení stěžovatele, že by orgány finanční správy ve svých rozhodnutích (tj. v rozhodnutí o odvolání a ve zprávě o daňové kontrole, která tvoří odůvodnění prvostupňového rozhodnutí) neuvedly, na základě kterých konkrétních hmotněprávních ustanovení rozhodovaly. Jak správce daně, tak žalovaný ve svých rozhodnutích zcela specifikovali, která zákonná ustanovení stěžovatel porušil (viz např. bod 41 a bod 56 rozhodnutí o odvolání a stranu 7, stranu 12 či stranu 13 zprávy o daňové kontrole č. j. 1347349/17/2912-60562-703930). Skutečnost, že nezřídka je odkazováno na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je způsobena tím, že dané ustanovení obsahuje obecné podmínky daňové uznatelnosti výdajů, a dopadá proto na velké množství situací. Nadto, jak uvedl již krajský soud, důvody pochybení stěžovatele jsou dostatečně rozvinuty v ostatních částech zprávy o daňové kontrole, předcházejících konstatování porušení ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ostatně, stěžovatel proti závěrům správce daně a žalovaného v kasační stížnosti zcela konkrétně brojí. Je tedy zřejmé, že si je plně vědom, jaká porušení zákonných ustanovení jsou mu vytýkána. Námitky, ve kterých stěžovatel tvrdil důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tudíž kasační soud neshledal důvodnými. Pro úplnost pak (ve shodě s krajským soudem) dodává, že stěžovatel svá obecná tvrzení o vadách daňového řízení, o neurčitosti, o nesrozumitelnosti atd. rozhodnutí orgánů finanční správy povětšinou nepodepřel žádnou konkrétní argumentací. Omezil se na obecná konstatování. Obsah,

rozsah a kvalita kasační stížnosti však předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, či ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99).

[22] Optikou právě uvedeného Nejvyšší správní soud nahlížel i na další kasační námitky a neshledal je důvodnými.

[23] Předmětem věci je zejména otázka unesení důkazního břemene.

[24] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[25] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[26] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[27] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých*

pokračování

tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[28] Orgány finanční správy dopěly k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost u několika jím v daňovém přiznání uplatněných výdajů. Krajský soud jim přisvědčil.

[29] Stěžovatel považuje závěry orgánů finanční správy a krajského soudu za nesprávné. Zaprvé nesouhlasí s tím, že orgány finanční správy při výpočtu odpisů stěžovatele odmítly do vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku - autodílny ve Zňátkách - zahrnout finanční částky za technické zhodnocení mající spočívat v úpravě pro fotovoltiku a instalaci solárních panelů.

[30] Nejvyšší správní soud k uvedenému ze spisového materiálu zjistil, že stěžovatel uplatnil v daňově uznatelných výdajích mj. odpis dlouhodobého hmotného majetku - autodílny ve Zňátkách - ve výši 31 787 Kč. Dle předložené inventární karty 900004 mělo být na tomto majetku dne 31. 12. 2009 provedeno technické zhodnocení (úpravy pro fotovoltiku) v částce 241 396 Kč a dne 10. 9. 2010 mělo být provedeno další technické zhodnocení (solární panely) v částce 47 633 Kč. Odpis autodílny byl v roce 2013 stanoven ze vstupní ceny zvýšené mj. o uvedené technické zhodnocení. Při místním šetření u stěžovatele proběhnuvším dne 7. 4. 2016 stěžovatel na dotaz úředních osob, aby na letecké mapě označil budovu autodílny ve Zňátkách zařazenou dle inventární karty č. 900004 dne 30. 6. 1995 do obchodního majetku stěžovatele, označil jinou budovu, než tu, na které byly dle letecké mapy a fotodokumentace z místního šetření umístěny solární panely. Jako hmotný majetek dle inventární karty č. 900001 (Kancelář autodílny Zňátky) pak taktéž označil budovu, na které se solární panely nenachází (označil část budovy vedle budovy, kterou označil jako autodílnu). Správce daně dále zjistil, že budova, na které jsou umístěny solární panely, je v katastru nemovitostí vedena jako budova pro bydlení. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda k technickému zhodnocení, které stěžovatel uplatňoval na inventární kartě č. 900004 (Autodílna Zňátky), došlo tak, jak stěžovatel tvrdil. Výzvou ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1152790/16/2912-60562-703930, proto správce daně stěžovatele vyzval k odstranění těchto pochybností. Ve vyjádření k této výzvě stěžovatel pouze uvedl, že jak budova, kterou označil jako autodílnu, tak budova, na které se nacházejí solární panely, jsou „zařazeny do podnikání“ a je za ně placena daň z nemovitostí ve výši 15 Kč/m². V odvolání pak stěžovatel tvrdil, že součástí inventární karty č. 900004 (Autodílna Zňátky) je jak budova vlevo od vchodu (vlastní autodílna), tak i budova naproti, na které jsou umístěny solární panely. Za obě budovy je placena daň z nemovitostí jako pro budovy pro podnikání. Poté, co žalovaný v rozhodnutí o odvolání označil dané tvrzení stěžovatele za účelové, stěžovatel v žalobě (stejně jako v nyní podané kasační stížnosti) tvrdil, že v budově, na které jsou umístěny solární panely, se nachází kanceláře pro autodílnu. Kanceláře jsou přitom rozděleny do dvou budov, jedna část je vedena pod inventární kartou č. 900004 a jedna pod inventární kartou č. 900001. Za této situace nelze než souhlasit s krajským soudem, že stěžovatel pochybnosti správce daně v průběhu daňového řízení nevyvrátil. Jeho tvrzení ohledně technického zhodnocení

v podobě přípravy a instalace solárních panelů byla kusá a proměnlivá. Stěžovatel svým postupem do věci vnesl další závažné pochybnosti. Poukázáno budiž např. na to, že na přímý dotaz správce daně ohledně umístění autodílny evidované na inventární kartě č. 900004 označil jinou budovu, než tu, na které bylo provedeno předmětné technické zhodnocení (pokud přitom nyní tvrdí, že dotaz správce daně pochopil tak, že má označit vlastní provoz autodílny, je nutné uvést, že správce daně se zcela konkrétně dotazoval na majetek evidovaný na inventární kartě č. 90004). V této situaci je pak nutné ve shodě s krajským soudem zmínit i nedůslednost stěžovatele, který při evidenci odpisovaného hmotného majetku na inventárních kartách uvádí pouze velmi obecný popis, ačkoliv inventární karty přímo vybízejí k přesnějšímu popisu majetku (obsahují například kolonku „Umístění“), a to přesto, že evidence a odepisování majetku má přímý dopad na výši daňové povinnosti stěžovatele. Přehlédnout přitom nelze ani to, že tvrzení stěžovatele o tom, že část kanceláří je evidována na inventární kartě č. 900001 a část na kartě č. 900004 (zdůvodněné stěžovatelem tvrzeními různými daty vzniku těchto částí kanceláří) stěžovatel jakkoli konkrétně nedoložil. Za této situace je nutno přitakat orgánům finanční správy i krajskému soudu v jejich nosném závěru, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že by k danému technickému zhodnocení došlo na dlouhodobém hmotném majetku evidovaném na inventární kartě č. 900004.

[31] Kasační soud se ztotožnil se závěry krajského soudu a orgánů finanční správy i co se týče výdajů na vysokoškolské vzdělání stěžovatele.

[32] K této námitce kasační soud ze spisového materiálu zjistil, že stěžovatel v daňovém přiznání za zkoumané zdaňovací období uplatnil částku ve výši 71 470,29 Kč související se studiem stěžovatele na vysoké škole v Dubnici nad Váhom (školné Dubnickému technologickému institutu, Dubnica nad Váhom ve výši 10 998,29 Kč a cestovné Zňátky – Dubnica nad Váhom ve výši 60 472 Kč). Stěžovatel v prvostupňovém řízení tvrdil, že uvedené studium absolvoval za účelem jmenování znalcem; cestovné pak dle stěžovatele „*přímo souvisí se studiem, které je nutné k výkonu činnosti znalce*“. Studoval na Slovensku, neboť „*tato škola nevyžaduje pro jmenování znalcem 10 let praxe po skončení studia, ale praxi v oboru, v němž má p. D. již 35 let praxe*“. Stěžovatel v této souvislosti správci daně předložil přípis Krajského soudu v Brně č. j. Spr 227/2017 - 15, ve kterém je uvedeno, že k žádosti stěžovatele bylo zahájeno řízení o jmenování stěžovatele znalcem v oboru doprava, odvětví doprava městská a silniční, specializace dopravní (silniční) nehody a v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace motorová vozidla, stroje a zařízení, zemědělská a manipulační technika, a dále pak listinu, ze které plyne, že znalec v oboru doprava, odvětví doprava městská, doprava silniční, specializace dopravní (silniční) nehody musí mít vysokoškolské vzdělání. V odvolání pak stěžovatel ve vztahu k předmětnému výdaji uvedl následující: „*studium na VŠ na Slovensku absolvuji proto, že pro jmenování znalcem musím toto vzdělání mít a nevyžadují zde 10 let praxe po skončení studia, ale 7 let praxe v oboru, což mám. Po jmenování znalcem budu tuto činnost vykonávat za úplaty, tudíž dle mého názoru studuji za účelem dosažení, zajištění a udržení vyšších příjmů*“. Nejvyšší správní soud souhlasí s orgány finanční správy a krajským soudem, že dané výdaje nebylo možno uznat jako daňově účinné. Jak uvedl žalovaný, žádná ze stěžovatelem již vykonávaných činností není podmíněna dosažením vysokoškolského vzdělání. Stěžovatel ostatně v daňovém řízení ani netvrdil souvislost daného studia s jím provozovanou podnikatelskou činností. Nejvyšší správní soud nepochybně, že studium může být zaměřeno rovněž na otázky související s oborem, v němž stěžovatel podniká, avšak stěžovatel studium dle svých

pokračování

tvrzení uplatněných v daňovém řízení neabsolvoval v souvislosti se svým podnikáním, ale za účelem dosažení zcela nové a samostatné působnosti, odlišné od jím aktuálně vykonávané podnikatelské činnosti (činnosti znalce). Na tom nic nemění, že zkušenosti stěžovatele nabyté při výkonu jeho podnikatelské činnosti mohou být pro výkon této další působnosti přínosné. Tato skutečnost totiž nepředstavuje nezbytnou vazbu mezi podnikatelskou činností stěžovatele a daným studiem. Stěžovatel tedy adekvátně netvrdil ani neprokázal přímou souvislost mezi danými výdaji a zdanitelnými příjmy, které mu plynou z podnikatelské činnosti. Odkázáno pak budiž i na bod 33 rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný vysvětlil, proč předmětné výdaje nelze považovat za daňově uznatelné ani na základě zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů. Stran tvrzeného studia a znalecké činnosti nelze přehlédnout ani obecnost argumentace stěžovatele. Stěžovatel nevysvětlil ani žalovaným akcentované rozpory, netvrdil (a to ani v kasační stížnosti), že by studium dokončil a po jeho ukončení byl zapsán do seznamu znalců. Stejně tak ani netvrdil, že by splnil zákonné podmínky pro zápis do seznamu znalců, ale přesto nebyl do seznamu znalců zapsán [soud dodává, že na zápis do seznamu znalců nebyl podle tehdejší právní úpravy právní nárok: „Tomu, kdo požádá o jmenování znalcem, nevzniká, a to ani při splnění všech zákonných podmínek, právní nárok na to, aby znalcem jmenován skutečně byl“ (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 4137/18 ze dne 12. 2. 2019, či usnesení sp. zn. III. ÚS 2245/10 ze dne 16. 9. 2010 a v něm citovaná rozhodnutí)]. V podrobnostech odkazuje soud stran předmětných výdajů na rozhodnutí orgánů finanční správy.

[33] Orgánům finanční správy (a návazně pak i krajskému soudu) je pak nutno přisvědčit, i co se týče výdajů na tesařské práce. Ani v případě těchto stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

[34] Žalovaný v bodech 38 až 41 rozhodnutí o odvolání podrobně vysvětlil, proč výdaje na tesařské práce (tvrzeně provedené R. H.) ve výši 90 000 Kč nebylo možno uznat jako daňově účinné. Ve shodě s ním kasační soud připomíná, že ze souvisejících dokladů nebylo lze určit, jaké konkrétní tesařské práce byly provedeny na jakých konkrétních objektech (v popisu je uvedeno pouze „tesařské práce“ za ten který měsíc). Při místním šetření dne 7. 4. 2016 stěžovatel k dotazu úředních osob uvedl, že tuto skutečnost doloží později. To však neučinil. Správce daně proto vydal výzvu ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1152790/16/2912-60562-703930, kterou stěžovatele vyzval, aby doložil, o jaké konkrétní práce se jednalo, a na kterých konkrétních objektech tyto byly provedeny, a zda byly fakturovány pouze práce, či byly fakturovány práce i materiál. Stěžovatel v reakci na výzvu sdělil pouze obecné údaje stran předmětných prací (obecně tvrdil, jaké práce měly být rámcově provedeny). Tato svá tvrzení však blíže nekonkretizoval, resp. neprokázal. Důkazní břemeno nesl stěžovatel (viz výše). Nutno pak dodat i to, že stěžovatel komplexně nevyvrátil ani zjištění orgánů finanční správy, že neevidoval jako zásoby dostatečný materiál, který by pořídil v předchozích letech, a mohl jej tak využít na jím tvrzené tesařské práce provedené v roce 2013. Je tedy nutné ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem uzavřít, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal veškeré okolnosti nutné pro daňovou uznatelnost jím uplatňovaných výdajů na tesařské práce. Na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani tvrzení stěžovatele, že částka 90 000 Kč je přiměřená velikosti provozoven stěžovatele. Nic na věci pak nemění ani polemika stěžovatele s některými závěry prvostupňového správce daně (ohledně toho, že část daných výdajů mohla být použita na opravy, na které byly tvořeny rezervy, a toho,

že správce daně měl být názoru, že veškeré tesařské práce byly provedeny pouze za účelem vybudování dvou přístřešků, kteréžto měly být hmotným majetkem). Tyto závěry správce daně uvedl nad rámec věci, žalovaný ani krajský soud je pak do svých rozhodnutí nepřevzali, případně je taktéž uvedli nad rámec svého nosného závěru ohledně neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. S tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně daných výdajů, se přitom kasační soud ztotožňuje (viz výše). Kasační námitky týkající se výdajů na tesařské práce tudíž nejsou důvodné.

[35] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s tím, jak byla vyhodnocena otázka jím do daňových výdajů zahrnutých rezerv na opravu hmotného majetku.

[36] Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými výdaji také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon, kterým je zákon o rezervách

[37] Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách: *Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.*

[38] Z citované právní úpravy tedy skutečně plyne, jak uvedl krajský soud, že proto, aby bylo lze rezervu na opravu hmotného majetku uplatnit jako daňově účinný výdaj, je nutné splnit mj. podmínku deponování prostředků tvořících rezervu na tzv. samostatném účtu, tj. na účtu v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel danou podmínku nesplnil. Z výpisů z bankovního účtu stěžovatele (založených ve správním spise) za období od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013 plyne, že dne 2. 1. 2013 byla na bankovní účet stěžovatele č. X přijata částka ve výši 1 443 700 Kč s popisem „ZRUŠENÍ ÚČTU REZERVY PŘEVOD NA SPOŘENÍ MBANK FIREMNÍ X VS: X“. Uvedená částka přitom odpovídá částce, která odešla dne 2. 1. 2013 z účtu stěžovatele č. X, který dle zjištění orgánů finanční správy původně sloužil právě jako účet pro prostředky na rezervy na opravu hmotného majetku. Na spořicí účet stěžovatele č. X následně proběhlo v období od 2. 1. 2013 do 30. 11. 2013 několik transakcí. Zejména došlo k příchozí platbě peněžních prostředků na spoření („SOUKROMÉ SPOŘENÍ P. D. ST.“) a k odchozí platbě („PŘEVOD SPOŘENÍ“) či k platbám k osobním účelům stěžovatele („SPOŘENÍ SOUKROMÉ P. D. ST. OSOBNÍ VÝBĚR“).

[40] Za této skutkové situace (kterou stěžovatel ostatně ani nezpochybňuje) je nutno aprobovat závěr krajského soudu, že stěžovatel nesplnil podmínky § 7 odst. 4 zákona

pokračování

o rezervách, neboť účet, na který převedl prostředky na tvorbu rezerv, nebyl určen *výhradně pro ukládání prostředků rezerv*. Stěžovatel tedy nebyl oprávněn dané prostředky uplatnit jako daňově účinné výdaje. Na uvedeném závěru přitom nic nemění tvrzení stěžovatele, že po celou dobu měl na daném bankovním účtu vyšší finanční prostředky, než byla výše rezerv. Právní úprava není koncipována tímto způsobem; nestanoví, že by se omezení dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách týkající se bankovního účtu vztahovalo pouze na částky přesahující částku rezerv. Nerozhodné přitom jsou i důvody, které stěžovatele k nedovoleným transakcím vedly. Stejně tak jsou nerozhodná tvrzení stěžovatele, že veškerý majetek, ke kterému byly rezervy tvořeny, existuje a patří stěžovateli a že stěžovatel u každé z rezerv prokázal odůvodněnost tvorby, způsob určení výše rezervy a způsob jejího čerpání. Stěžovatel nesplnil zákonné podmínky zcela jednoznačně stanovené § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Rozhodl-li se účet používat i k jiným, než zákonem o rezervách dovoleným účelům (v kasační stížnosti tvrdí, že tak učinil za účelem optimalizování prostředků k úročení), musí nyní nést důsledky tohoto jednání (k případné tvrdosti daného závěru srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 4. 2020, č. j. 9 Afs 14/2020 - 31).

[41] Vzhledem k nedodržení podmínek § 7 odst. 4 zákona o rezervách již není nutné se dále vyjadřovat ke kasačním námitkám týkajícím se dalších okolností tvorby jednotlivých rezerv. Ani jejich důvodnost by totiž nemohla odstranit výše konstatované porušení zákona o rezervách. Pro úplnost pak kasační soud odkazuje na strany 15 až 18 zprávy o daňové kontrole č. j. 1347349/17/2912-60562-703930, na strany 11 až 13 rozhodnutí o odvolání a taktéž na strany 9 až 10 rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud dodává, že správce daně přezkoumatelně vyjádřil své pochybnosti stran stěžovatelem uplatněných rezerv. Ze správního spisu plyne, že správce daně stěžovatele vyzval k odstranění vzniklých pochybností, a to výzvou ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1152790/16/2912-60562-703930 (ve které výslovně upozornil mj. i na to, že k žádné z rezerv nebyl předložen položkový rozpočet na materiál a práce). Tyto pochybnosti přitom byly podloženy adekvátními skutkovými zjištěními správce daně. Ke zrušení napadených rozhodnutí pak nevedou ani kasační námitky týkající se rezervy na opravu nákladního automobilu MAN. Stěžovatel v této souvislosti namítal, že krajský soud se nevypořádal s jeho námitkou, ve které uvedl, že v daňovém řízení požádal správce daně, aby, bude-li trvat na posouzení dané rezervy jako daňově neúčinné, čerpání této rezervy ve výši 554 600 Kč zohlednil do výdajů stěžovatele. K tomuto tvrzení je nutno uvést, že argumentace týkající se dané okolnosti, tj. možnosti zohlednění výdajů vynaložených stěžovatelem na opravy automobilu MAN, které původně vykázal jako nedaňové výdaje z důvodu čerpání rezervy, nebyla otázkou řešenou v daňovém řízení týkajícím se nyní zkoumaného zdaňovacího období (tj. období roku 2013), nýbrž ve zdaňovacím období následujícím, tj. zdaňovacím období roku 2014. Žalovaný v této souvislosti ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ve zdaňovacím období roku 2013 nebyla oprava automobilu MAN provedena. Tato byla provedena ve zdaňovacím období následujícím, tj. ve zdaňovacím období roku 2014. Pro zdaňovací období roku 2014 správce daně přitom tento postup odmítl s odkazem na to, že stěžovatel neprokázal, že by vozidlo MAN vložil do obchodního majetku (viz strana 42 zprávy o daňové kontrole). Ze stejného důvodu pak správce daně ve zdaňovacím období roku 2014 odmítl uznat jako účinně uplatněné i výdaje na opravu daného automobilu ve výši 53 000 Kč (viz strany 43 až 44 zprávy o daňové kontrole). Otázka, jak se správce daně s danými skutečnostmi (týkajícími se zdaňovacího období roku 2014) vypořádal, je však pro nynější řízení (týkající se zdaňovacího období

roku 2013) irelevantní. Návazně pak tedy skutečnost, že krajský soud se v rozsudku explicitně nevyjádřil k souvisejícím žalobním tvrzením, nezakládá nezákonnost jeho rozsudku. Nutno pak dodat i to, že právě nezákonnost postupu orgánů finanční správy týkající se finančních prostředků vynaložených na opravu automobilu MAN v roce 2014 byla důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období roku 2014 rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 132/2018 - 37. Jelikož se však jednalo o opravy provedené v roce 2014, nelze dovozovat, jak činí stěžovatel, že by bylo nutno zrušit i nyní napadené rozhodnutí. Jinými slovy, nynější věc a věc vedená krajským soudem pod sp. zn. 29 Af 132/2018 nejsou (co se týče skutkového stavu a právních závěrů ohledně nákladního automobilu MAN) shodné, což odůvodňuje odlišné výsledky obou řízení. Nelze tedy krajskému soudu vytýkat, že v nynější věci postupoval odlišně a nepřistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[42] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že neshledal uplatněné kasační námitky důvodnými. Ztotožnil se se závěry orgánů finanční správy a krajského soudu, na které v podrobnostech odkazuje. Nemohl proto shledat důvodnou ani polemiku stěžovatele s těmito závěry. Pro úplnost pak dodává, že nepřisvědčil ani zcela obecně formulovaným kasačním námitkám stěžovatele o přílišné extenzivnosti daňové kontroly, o porušení zásad daňového řízení a ústavních zásad, o vytrhávání tvrzení stěžovatele z kontextu atd. (viz část 6 kasační stížnosti). Jak již bylo uvedeno, je na stěžovateli, aby svoje kasační námitky rozvedl a argumentačně podepřel. Stěžovatel se však omezil na pouhá obecná tvrzení. K těmto povšechným námitkám kasační soud taktéž pouze v obecné rovině uvádí, že neshledal porušení základních zásad daňového řízení, či ústavních zásad. Stejně tak není názoru, že by orgány finanční správy tvrzení stěžovatele vytrhávaly z kontextu a tato interpretovaly v rozporu s jejich smyslem, či že by daňová kontrola byla provedena přespříliš extenzivně. Jak již ostatně uvedl krajský soud, správce daně je při volbě rozsahu daňové kontroly nadán značnou diskrecí, a to za účelem naplnění základní funkce daňové kontroly, kterou je mj. správně zjištění daně. Správce daně v nyní projednávané věci vymezil rozsah daňové kontroly jako skutečnosti nezbytné pro správné zjištění daně z příjmů fyzických osob, daně z přidané hodnoty a silniční daně za zdaňovací období 2013 až 2014, přičemž stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti nijak relevantně takto stanovený rozsah nezpochybnil. Krajský soud pak příhodně s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, dodal i to, že správce daně je povinen, přistoupí-li již k daňové kontrole, tuto provádět co nejdůsledněji tak, aby minimalizoval riziko nutnosti dalšího dodatečného přezkumu daňové povinnosti daňového subjektu (například provedením opakované daňové kontroly).

[43] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[44] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. prosince 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu