



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2020, č. j. 29106/20/5200-10422-711473

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1391087/17/2912-50522-701318, kterým správce daně doměřil žalobci podle

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 7. 2017, daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 2014 ve výši 200 963 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 192 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že žalobci vyloučil daňové výdaje, uplatněné jím v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti odpisy hmotného majetku žalobce a rezervy, vytvářené žalobcem na opravy hmotného majetku a další výdaje, uplatněné žalobcem jako položky snižující základ daně (výdaje na tesařské práce). Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů.
3. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 132/2018-37, bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43166/18/5200-10424-709063, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadený dodatečný platební výměr. Změna napadeného dodatečného platebního výměru ze strany žalovaného tak spočívala v uznání výdajů na opravu automobilu MAN, které žalobce vynaložil, neboť žalovaný byl vázán právním názorem, vysloveným v rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 132/2018-37, že žalobce prokázal splnění podmínek pro uplatnění tohoto výdaje. Žalovaný tak na základě uznání předmětného výdaje snížil žalobci doměřenou DPFO na 123 283 Kč a povinnost uhradit penále z doměřené daně na 24 656 Kč. Ve zbytku žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadený dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě tvrdí, že napadený platební výměr užívá namísto odůvodnění Zprávu o daňové kontrole, ačkoliv tato zpráva nesplňuje požadavky na odůvodnění správního rozhodnutí, zejména z ní není možno seznat, kterým námitkám žalobce správce daně vyhověl či nevyhověl, chybí v ní konkrétní přezkoumatelné závěry správce daně, na základě kterých dospěl k výroku napadeného platebního výměru, správce daně nezohlednil v daňové zprávě vše, co vyšlo v daňovém řízení najevo, ani se nevypořádal se všemi navrženými důkazy. Stejnými vadami pak trpí taktéž napadené rozhodnutí, proto žalobce napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné. Žalobce dále uvádí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu žalobce v tak neurčitě, široce a nekonkrétně vymezeném rozsahu, že byla daňová kontrola zahájena v rozporu se zásadou přiměřenosti.
4. Správce daně i žalovaný pak rozhodli o doměření DPFO žalobci nezákonně, neboť k rozhodnutí o doměření DPFO dospěli na základě chybně vyhodnocených důkazů a zjištěného skutkového stavu, a dospěli tak k nesprávným závěrům. Žalobce také poukazuje na skutečnost, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole k údajným pochybením žalobce pouze poukázal na to, že měl žalobce porušit § 24 zákona o daních z příjmů, aniž by blíže specifikoval, v čem mělo porušení tohoto ustanovení spočívat. Dále žalobce tvrdí, že správce daně nedostal své povinnosti prokázat skutečnosti, vyvracející věrohodnost,

průkaznost, správnost či úplnost evidencí, účetních záznamů a jiných záznamů, listin a důkazů, předložených žalobcem, neboť tyto své pochybnosti založil pouze na ničím nedoložených subjektivních domněnkách.

5. Následně se žalobce vyjadřuje ke konkrétním položkám daňového přiznání žalobce, z nichž byla následně žalobci doměřena daň. Ve vztahu k odpisům hmotného majetku Autodílna ve Z. žalobce uvádí, že pro správce daně je matoucí, že kanceláře, související s Autodílnou Z. jsou ve dvou budovách, jedna část kanceláří je evidována v inventární kartě 900001 („Kancelář autodílny Z.“) a druhá je evidována na inventární kartě 900004 („Autodílna Z.“). Žalobce již v předchozím řízení tvrdil, že součástí obchodního majetku, zahrnutého do inventární karty 900004 je i budova kanceláří Autodílny Z., na níž bylo instalováno předmětné technické zhodnocení (úpravy pro fotovoltaiiku a solární panely), jež správce daně neuznal jako technické zhodnocení, které by zvyšovalo cenu majetku pro účely stanovení výše odpisů. Sám žalovaný pak konstatoval, že součástí Autodílny Z. je jednak autodílna samotná, ale také kanceláře této autodílny, které jsou, stejně jako samotná autodílna, napojeny na solární panely, a které svojí funkcí zásobují elektřinou a teplem právě kanceláře jako „čistý provoz“ a samotnou autodílnu jako prostor produkující znečištění. Žalobce přitom odebírá další elektřinu z důvodu, že solární panely nevystačí k zásobování provozovny žalobce elektrickou energií ze 100 %. Žalovaný však tyto skutečnosti pominul i přesto, že sám dospěl k závěru, že součástí Autodílny Z. jako součástí obchodního majetku žalobce jsou i kanceláře jako obchodně související součást celistvého provozu podnikání žalobce. K povaze budovy, v níž se mají nalézat kanceláře Autodílny Z., pak žalobce uvádí, že to, že na budově nejsou žádné cedule pro zákazníky nebo jsou v oknech umístěny záclony, pak není pro nyní projednávanou věc relevantní, neboť zákazníci do kanceláří žalobce nemají přístup a taktéž skutečnost, že část budovy může být užívána třetí osobou, nevyvrací skutečnost, že je součástí obchodního majetku žalobce.
6. K uplatňovaným rezervám na opravy hmotného majetku žalobce uvádí, že ve věci není sporu o tom, že veškerý majetek, na nějž měly být uplatňovány rezervy, existuje a je ve vlastnictví žalobce. Správce daně však dle Zprávy o daňové kontrole vyloučil tyto rezervy, tvořené žalobcem, z položek, upravujících základ DPFO, aniž by však svá tvrzení ohledně neuplatnitelnosti těchto rezerv dostatečně určitě specifikoval. Z rozhodnutí správce daně tak není zjevné, která zákonná ustanovení měl žalobce porušit. Co se týče jednotlivých položek, na které byly žalobcem vytvářeny rezervy, tak k opěrné zdi žalobce uvádí, že tato je součástí hmotného majetku Autovrakoviště V. P., avšak ačkoliv správce daně při místním šetření u žalobce pořídil fotografie této zdi, přesto uvádí, že žalobce nepředložil žádné důkazy o existenci či pořízení zdi. Dále dle žalobce není možno vyloučit rezervu na základě tvrzení, že plot nemá výšku 3 metry. Správce daně navíc ve vzájemném rozporu uvádí, že celé oplocení má výšku 2,2 metru, a že totéž oplocení má výšku 2 metry. I v tomto případě pak dle správce daně nebyla předložena inventární karta, avšak oplocení je součástí hmotného majetku Provozovna N. K. m., jehož karta byla doložena.
7. Co se týče účtu, na němž byly deponovány prostředky, představující rezervy na opravy hmotného majetku, k těm žalobce uvedl, že původní účet, na němž byly rezervy deponovány, sloučil s jiným účtem z důvodu optimalizace úroků, přičemž však na tomto účtu byly po celou dobu prostředky, vymezené jako rezervy pro opravu hmotného majetku v plné výši.

8. K samotným tvorbám rezervy pak dle správce daně nesdělil žalobci žádné pochybnosti a další důkazní prostředky po žalobci ani nepožadoval. Správcem daně nebyla dle žalobce učiněna žádná výzva, která by nebyla žalobcem vypořádána. Správce daně navíc nevyhověl žádosti žalobce, aby v případě, že bude trvat na vyloučení rezerv z daňově uznatelných výdajů, zohlednil v rámci doměřovacího řízení do výdajů čerpání této rezervy. Další námitka žalobce směřuje k neuznání rezervy na opravu oplocení s poukazem na skutečnost, že se v případě plotu jednalo o pořízení majetku, nikoliv o opravu, aniž by správce daně vyzval žalobce k prokázání svých tvrzení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že na základě právních závěrů krajského soudu v rozsudku č. j. 29 Af 132/2018-37 uznal výdaje žalobce na opravu nákladního automobilu MAN. K dalším námitkám žalovaný uvádí, že jsou totožné s námitkami v předchozím řízení před krajským soudem, vedeném pod sp. zn. 29 Af 132/2018, přičemž tyto ostatní námitky již v přechodném řízení krajský soud shledal nedůvodnými.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
11. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
12. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného

rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce ostatně ani nenamítá, v čem spatřuje nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí, když jím tvrzené skutečnosti jsou až otázkou přezkumu meritu věci, nikoliv způsobu, jakým k posouzení meritu věci dospěl v napadených rozhodnutích žalovaný.

13. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí staví na značně nekonkrétní a povšechné argumentaci, že napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněno, zejména z něj není seznatelné, kterým námitkám žalobce žalovaný vyhověl, a kterým nikoliv. K tomu nicméně krajský soud uvádí, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že úvahám žalovaného porozuměl. Taktéž skutečnost, že ve zvýrazněných částech Zprávy o daňové kontrole správce daně vždy jako důvod doměření daně uvádí porušení § 24 zákona o daních z příjmů, nepůsobí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť důvody pochybení žalobce jsou dostatečně rozvinuty v částech Zprávy o daňové kontrole, předcházejících konstatování porušení tohoto ustanovení. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně tak není důvodná.
14. Co se týče věcného přezkumu, krajský soud v první řadě opakuje, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v navazujícím řízení poté, co krajský soud zrušil citovaným rozsudkem č. j. 29 Af 132/2018-37 původní rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43166/18/5200-10424-709063 a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V citovaném rozsudku přitom krajský soud shledal jako důvodnou jedinou námitku žalobce, a sice námitku nezákonného neuznání výdajů na opravu nákladního automobilu MAN pro účely stanovení základu DPFO. Ostatní námitky shledal krajský soud nedůvodnými. V nyní projednávané věci žalobce v podstatě doslovně opakuje své námitky, vyjádřené v předchozím řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval, že krajský soud již tyto námitky shledal nedůvodnými. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán vázán právním názorem soudu, vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, přitom platí, že „[p]rávní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozhodnutí je závazný pro správní orgán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku některou žalobní námitku neshledal důvodnou, znamená to pro správní orgán, že posouzení této otázky není povinen měnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje.“ To však dle citované judikatury Nejvyššího správního soudu neznamená, že by se nemohl žalobce bránit stejnými námitkami proti rozhodnutí žalovaného. V opačném případě by totiž bylo zamezeno přezkumu zákonnosti závěrů krajského soudu, dle kterých jsou námitky žalobce nedůvodné, neboť kasační stížnost pouze proti odůvodnění rozhodnutí soudu není přípustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 80/2008-67).
15. Zároveň to však neznamená, že by krajský soud musel k námitkám, které již byly dřívějším rozsudkem shledány nedůvodnými, přdestřít zcela novou argumentaci, obzvláště za situace, kdy žalovaný v navazujícím řízení nezměnil svůj náhled na posouzení otázek, které jsou předmětem nyní projednávané věci. Krajský soud tak shledává, že

žalovaný postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku č. j. 29 Af 132/2018-37, avšak pro účely umožnění kasačního přezkumu důvodů, pro které shledal námitky žalobce nezákonnými a napadené rozhodnutí žalovaného v souladu se zákonem, považuje za nezbytné opětovně námitky žalobce vypořádat, byť tak učiní obdobným způsobem a za použití téměř totožné argumentace, kterou užil již v odůvodnění zrušujícího rozsudku č. j. 29 Af 132/2018-37, neboť žalobce nepředestřel žádné nové argumenty a tvrzení (v mezích žalobních bodů), které by přiměly krajský soud změnit své původní stanovisko.

16. K namítanému excesivnímu zahájení daňové kontroly tak krajský soud (stejně jako v rozsudku č. j. 29 Af 132/2018-37) uvádí, že správce daně je při volbě rozsahu daňové kontroly nadán značnou diskrečí, a není přitom ani vázán prvotním vymezením rozsahu daňové kontroly. Podstatnou skutečností pro zákonnost rozsahu daňové kontroly je, že správce daně vymezil rozsah daňové kontroly tak, aby dosáhl cíle správy daní, aniž by přitom daňový subjekt nepřiměřeně zatěžoval. Správce daně v nyní projednávané věci vymezil rozsah daňové kontroly jako skutečnosti, nezbytné pro správné zjištění DPFO, daně z přidané hodnoty a silniční daně za zdaňovací období 2013 až 2014, přičemž žalobce nijak relevantně takto stanovený rozsah nezpochybnil. Vzhledem k tomu, že správce daně pak skutečně věcně polemizuje se správností stanovení DPFO autoaplikací daňových předpisů ze strany žalobce ve vymezených daňových obdobích, ani krajský soud nemá důvod pochybovat o přiměřenosti vymezení rozsahu daňové kontroly. Námitka je tak nedůvodná.
17. K námitce žalobce, že správce daně nedůvodně zkoumal dokumentaci žalobce „příliš do hloubky“ krajský soud (taktéž shodně s posouzením v rozsudku č. j. 29 Af 132/2018-37) uvádí, že v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), je správce daně 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). Námitka je tak nedůvodná.
18. Jestliže žalobce namítal nezákonnost snížení výše odpisů majetku Autodílna Z. pro neuznání technického zhodnocení tohoto majetku ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů v podobě instalace úprav pro fotovoltaiiku a solárních panelů na střechu této stavby, krajský soud k tomu uvádí následující. Z protokolu o místním šetření u žalobce ze dne 7. 4. 2016, č. j. 623093/16/2912-60562-703930, vyplývá, že správce daně se jej dotazoval na identifikaci majetku (popsaného na inventární kartě žalobce jako Autodílna Z.) na letecké mapě. Tato potřeba správci daně patrně vyplynula z důvodu, že na inventárních kartách žalobce je vždy uváděn k jednotlivému dlouhodobému majetku pouze velmi obecný popis bez bližší specifikace, přičemž v areálu staveb ve vlastnictví žalobce nebylo zjevné, o kterou stavbu se jedná. Žalobce přitom jako stavbu Autodílna Z. k dotazu správce daně uvedl jinou budovu, než na které byly dle letecké mapy a fotodokumentace z místního šetření umístěny solární panely. Nadto budova, na které jsou umístěny solární panely, je v katastru nemovitostí vedena jako budova pro bydlení. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda k technickému zhodnocení, pro které žalobce uplatňoval z majetku Autodílna Z. vyšší odpisy pro účely stanovení základu DPFO, skutečně došlo, a vyzval žalobce k prokázání této skutečnosti.
19. Žalobce v následném vyjádření pouze uvedl, že předmětná budova, na níž jsou instalovány solární panely, je používána k podnikání žalobce. Žalobce tak nepřímou potvrdil, že solární

panely nejsou umístěny přímo na budově Autodílna Z. V odvolání pak žalobce uvedl, že stavba, na níž jsou umístěny solární panely, je kanceláří Autodílny Z., a jako taková spadá do majetku, vedeného na inventární kartě Autodílna Z., a to přesto, že žalobce disponuje i inventární kartou, která je přímo popsána jako karta hmotného majetku Kancelář autodílny Z.. Žalobce k tomu uvedl, že pro původní kanceláře Autodílny Z. nebyla vytvořena samostatná inventární karta, neboť se tyto kanceláře vedly jako součást majetku Autodílna Z. Krajský soud se s námitkou žalobce neztotožňuje, a to hned ze dvou důvodů.

20. Zaprvé, z výše popsaného skutkového stavu je zjevné, že žalobce byl značně nedůsledný při evidenci majetku, u kterého na veškerých inventárních kartách uvádí pouze velmi obecný popis, ačkoliv inventární karty přímo vybízejí k přesnějšímu popisu majetku (obsahují například kolonku „Umístění“), a to přesto, že evidence a odepisování majetku má přímý dopad na výši daňové povinnosti žalobce. Při takto liknavém přístupu pak považuje krajský soud pochybnosti správce daně za zcela oprávněné. K otázce správce daně, která budova je Autodílnou Z. (je zjevné, že správce daně neuváděl konkrétní důvod svého dotazu, neboť by tím směřoval žalobce k uvedení pro něj potencionálně výhodné odpovědi), žalobce uvedl jinou stavbu, než na které je dle provedených důkazů umístěno žalobcem v odpisech uplatňované technické zhodnocení. Následně žalobce argumentoval tvrzením, že se v případě budovy, na níž bylo předmětné technické zhodnocení provedeno, jedná o kanceláře Autodílny Z., a když byl konfrontován se skutečností, že pro kanceláře Autodílny Z. existuje samostatná inventární karta, do níž technické zhodnocení není promítnuto, uvedl, že se jedná o kanceláře, pro které není vedena samostatná inventární karta. Toto tvrzení žalobce považuje krajský soud za zjevně účelové. Navíc je to žalobce, který je povinen prokázat svá tvrzení, jsou-li tato relevantním způsobem zpochybněna ze strany správce daně, což v daném případě žalobce nesplnil.
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je totiž povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
22. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve

vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Dle krajského soudu žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil tvrzení žalobce o důvodnosti uplatnění výdaje na zhodnocení majetku. Byl to tedy žalobce, na komž leželo důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro uplatnění tohoto výdaje.

23. Dalším důvodem, proč se krajský soud neztotožnil s námitkou žalobce, je skutečnost, že dle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou jednotlivé budovy, domy a jednotky samostatným hmotným majetkem. I kdyby tudíž byla tvrzení žalobce prokázána, na nezákonnost odpisu po zvýšení ceny majetku Autodílna Z. technickým zhodnocením by tato skutečnost neměla vliv, neboť v takovém případě by se budova, na níž jsou umístěny úpravy pro fotovoltaiiku a solární panely, posuzovala jako samostatný hmotný majetek, a žalobce by v konečném důsledku ani tak nemohl technické zhodnocení použít pro zvýšení ceny hmotného majetku Autodílna Z. – technické zhodnocení by musel použít pro zvýšení ceny hmotného majetku (budovy), na němž k technickému zhodnocení skutečně došlo. Námitka žalobce tak není důvodná.
24. Při hodnocení důvodnosti uplatnění výdajů v podobě tesařských prací, poskytnutých žalobci, pak krajský soud taktéž souhlasí se závěry žalovaného. Z již citovaného protokolu o místním šetření ze dne 7. 4. 2016 vyplývá, že správce daně požadoval po žalobci identifikaci toho, o jaké tesařské práce se jednalo. Žalobce na tuto otázku odpověděl tak, že zmapuje, o jaké práce se jednalo a následně situaci okolo provedení tesařských prací správci daně objasní. Do doručení výzvy k prokázání skutečností ze dne 10. 6. 2016, ř. j. 1152790/16/2912-60562-703930, žalobci, však žalobce správci daně skutečnost neobjasnil. Krajský soud tak s ohledem na liknavost žalobce v daňovém řízení opět považuje pochybnosti správce daně za důvodně vyjádřené, neboť správce daně ani po předchozí součinnosti s žalobcem nebyl schopen potvrdit účinnost výdajů žalobce. Za této situace pak v souladu s již výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání účinnosti výdajů v podobě tesařských prací zpět na žalobce, který však v následujícím řízení toliko tvrdil účinnost jím uplatňovaných tesařských prací, aniž by navrhl jakýkoliv důkaz k prokázání svých tvrzení. Ostatně žalobce tak nečiní ani v nyní projednávané žalobě, když pouze konstatuje skutečnost, že mu výdaje v podobě tesařských prací ve výši 138 500 Kč nebyly správcem daně uznány, aniž by se správce daně vypořádal s důkazními prostředky. Žalobce však neuvádí, o jaké důkazní prostředky se mělo jednat, když byl žalobce i přes výzvy správce daně při prokazování účinnosti předmětného výdaje nečinný.
25. Konečně se krajský soud zabýval námitkou důvodnosti uplatnění žalobcem tvořených rezerv na opravu hmotného majetku pro účely úpravy základu DPFO. Krajský soud se v první řadě zabýval otázkou splnění formální podmínky pro uplatnění rezerv na opravu hmotného majetku pro zjištění základu daně dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Dle tohoto ustanovení platí, že „[v]e zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy

připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.“ Proto, aby mohla být tvorba rezervy výdajem, je tudíž potřeba splnit dvě formální podmínky, a sice: i) disponovat samostatným účtem v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 7 zákona o rezervách, a ii) mít na tomto účtu prostředky v plné výši rezervy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

26. Po přezkoumání nyní projednávané věci krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nenaplnil první z uvedených formálních podmínek pro uplatnění tvorby rezervy jako účinného výdaje. Ve správním spise (č. l. 52) se nachází výpis z bankovních účtů žalobce, z období v rozmezí od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013. Z tohoto výpisu se podává, že dne 2. 1. 2013 byla na bankovní účet žalobce č. 670100-2208974524/6210 přijata částka ve výši 1 443 700 Kč s popisem „ZRUSENI UCTU REZERVY PREVOD NA SPORENI MBANK FIREMNI X VS:X“. Tato částka pak odpovídá částce, která odešla dne 2. 1. 2013 z účtu žalobce č. X, který dle zjištěného skutkového stavu, původně sloužil jako účet pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku. Po převedení výše uvedené částky z účtu žalobce, určeného pro tvorbu rezerv na spořicí účet žalobce pro, jak žalobce sám uvedl, optimalizaci úroků na bankovním účtu, pak došlo v období od 2. 1. 2013 do 30. 11. 2013 k několika dispozicím s tímto bankovním účtem, zejména k převodu peněžních prostředků na spoření či k osobním výběrům. Je tak zjevné, že bankovní účet, na němž se nacházely rezervy pro opravu hmotného majetku, nesplňoval v rozhodném období podmínky pro samostatný účet dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, neboť nebyl vytvořen výhradně za účelem tvorby rezerv. Pokud není splněna podmínka existence samostatného účtu ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách, je zjevné, že na takový účet nemohou být uloženy prostředky pro tvorbu rezervy (neboť tento účet neexistuje), a nastoupí tak dispozice druhé věty citovaného ustanovení, dle které se takto tvořená rezerva zruší ve zdaňovacím období, za které je podáváno daňové přiznání.
27. Jinými slovy, rezervy na opravu majetku ze strany žalobce nebyly skládány na zákonem předepsaný účet, v důsledku čehož nebyly splněny formální podmínky pro uplatnění takové rezervy ve výdajích pro zjištění základu DPFO, a tyto rezervy proto měly být ve zdaňovacím období, za které se podávalo daňové přiznání (2013) zrušeny. V takové situaci je zjevné, že žalobce tyto rezervy nemůže zahrnout do výdajů pro zjištění základu DPFO.
28. K jednotlivým položkám tvořených rezerv pak krajský soud považuje za dostatečné vyjádřit se již ve stručnosti. Ve vztahu k žalobcem tvořené rezervě na opravu autoservisu P. D., N. K. k. 307, N. n. O., krajský soud uvádí, že ve vztahu k plánované opravě střechy tohoto autoservisu správce daně poukázal na skutečnost, že žalobce na opravu střechy tohoto hmotného majetku tvořil rezervu již v roce 2010 a 2011. S ohledem na odpisovou třídu stavby se dle § 7 odst. 9 písm. b) zákona o rezervách tvoří rezervy na opravu takového majetku až na 10 zdaňovacích obdobích, přičemž žalobce ani v žalobě ani v rámci

daňového řízení oproti tvrzení správce daně, že rezervu na opravu tohoto hmotného majetku již tvořil, neprokázal, že by dřívější rezerva na opravu stavby spotřebována.

29. K tvorbě rezerv na opravu oplocení a zámkové dlažby hmotného majetku Autoservis P. D., N. K. k. 307, N. n. O., a k opravě oplocení, kovového plotu a opěrné zdi hmotného majetku Autovrakoviště P. D., V. P. 317, K. n. O., pak krajský soud uvádí, že všechny tyto „položky“ oprav jsou samostatným hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou hmotným majetkem stavby, s výjimkou „1. provozních důlních děl 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.“ Za stavbu je přitom třeba považovat „veškeré stavby, bez zřetele na jejich stavebně-technické provedení - např. budovy, věže, stožáry, zásobníky, nádrže, studny, komunikace, tunely, mosty a lávky, nástupiště a rampy, jeřábové dráhy, podzemní i nadzemní vedení, tribuny, zdi, oplocení, pomníky -, na jejich účel - např. stavby pro bydlení, občanského vybavení, stavby pro výrobu a skladování, pro dopravu, rozvod energií, stavby pro vodní hospodářství, stavby a zařízení pro civilní obranu, stavby pro rekreaci -, a bez zřetele na jejich dobu trvání. Stavby mohou být trvalé, dočasné, u nichž se předem omezí doba jejich trvání, např. stavby zařízení staveniště, stavby zřizované ke krátkodobému účelu, stavby umísťované na pozemcích výhledově určených k jinému využití apod.“ (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2015, s. 764-788). S těmito závěry ostatně koresponduje i skutečnost, že žalobce disponuje kartou hmotného majetku Oplocení. Aby pro tento hmotný majetek mohly být tvořeny rezervy ve smyslu § 7 zákona o rezervách, je nezbytné, aby tento hmotný majetek byl v době zahájení tvorby rezerv ve vlastnictví žalobce [§ 7 odst. 1 písm. a)]. Jinými slovy, hmotný majetek musí nejprve vzniknout, dále k němu musí daňový subjekt získat vlastnické právo, a až následně je možno zahájit tvorbu rezervy. Vzhledem k tomu, že žalobce ani u jednoho z výše uvedených dlouhodobých majetků neprokázal, kdy došlo k jejich vzniku, nelze dle krajského soudu ověřit ani splnění tohoto formálního požadavku pro zákonnost tvorby rezervy na opravy hmotného majetku. Postupu žalovaného, resp. správce daně, který s ohledem na pochybnosti neuznal v těchto případech tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku jako výdaj pro účely zjištění základu daně, proto nelze ničeho vytknout.

V. Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Brno 15. prosince 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu