



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **P. D.**, zastoupeného Mgr. Petrem Pařilem, advokátem, sídlem Škárova 809/16, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2020, č. j. 29106/20/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2021, č. j. 29 Af 62/2020 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 10. 8. 2017 byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, po provedené daňové kontrole doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 200 963 Kč a současně byl žalobce vyrozuměn o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 40 192 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018 žalovaný zamítl odvolání žalobce a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. Zamítavé rozhodnutí napadl žalobce žalobou, Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 132/2018-37, rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 7. 2020 byla doměřená daň snížena na částku 123 283 Kč a penále na částku 24 656 Kč, neboť žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu, uznal pro účely stanovení základu daně z příjmů výdaje vynaložené na opravu automobilu MAN.

[4] Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2020 žalobce napadl žalobou.

[5] Krajský soud shledal, že rozsah kontroly byl vymezen v souladu se zákonem a kontrola nebyla prováděna nepřiměřeně.

[6] K námitce nezákonnosti snížení výše odpisů majetku „autodílna Zňátky“ z důvodu neuznání technického zhodnocení tohoto majetku dle § 33 zákona o daních z příjmů v podobě instalace úprav na fotovoltaiku a solárních panelů, krajský soud zrekapituloval průběh daňového řízení, přičemž uvedl, že správce daně ohledně této skutečnosti vyjádřil adekvátní pochybnosti. Krajský soud souhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění tohoto výdaje. Tvrzení žalobce, že solární panely byly instalovány na střechu kanceláře pro autodílnu, krajský soud označil za účelové. Krajský soud k této námitce též doplnil, že dle § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou jednotlivé budovy, domy a jednotky samostatným hmotným majetkem, a tedy ani za předpokladu, že by tvrzení žalobce byla prokázána, žalobce by nemohl technické zhodnocení použít ke zvýšení ceny hmotného majetku „autodílna Zňátky“. Budovu, na níž jsou umístěny úpravy pro fotovoltaiku a solární panely, by totiž bylo nutno posuzovat jako samostatný hmotný majetek.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se posouzení výdajů na tesařské práce. Krajský soud s ohledem na liknavost žalobce v daňovém řízení shledal pochybnosti správce daně oprávněnými. Žalobce pouze tvrdil účinnost jím uplatněných výdajů na tesařské práce, nenavrl však důkaz k prokázání svých tvrzení.

[8] K námitce týkající se uplatnění rezerv tvořených na opravu hmotného majetku pro účely úpravy základu daně z příjmů krajský soud zhodnotil, že nebyla splněna jedna z podmínek dle § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Bankovní účet, na němž byly uloženy rezervy pro opravu hmotného majetku, nesplňoval v rozhodném období podmínky pro samostatný účet, neboť nebyl vytvořen výhradně za účelem tvorby rezerv. Nebyly tedy splněny formální podmínky pro uplatnění rezervy ve výdajích pro zjištění základu daně z příjmů fyzických osob.

[9] Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že k technickému zhodnocení majetku „autodílna Zňátky“ skutečně došlo. Stěžovatel má za to, že svá tvrzení prokázal, a namítá, že krajský soud se nevypořádal dostatečně s jeho argumentací.

[12] Stěžovatel uvedl, že solární panely byly nainstalovány na střeše kanceláře autodílny, přičemž součástí obchodního majetku stěžovatele jsou mimo autodílnu i tyto kanceláře jako součást celistvého provozu podnikání stěžovatele. Dle stěžovatele závěr o neoprávněném uplatnění odpisů nelze vystavět na skutečnosti, že během místního šetření

pokračování

dne 7. 4. 2016 stěžovatel jako autodílnu označil budovu, na které nejsou panely umístěny. Stěžovatel uvedl, že pokyn správce daně pochopil tak, že má označit budovu, která slouží jako autodílna. Stěžovatel rovněž namítal, že závěr o neoprávněném uplatnění odpisů nelze dovozovat ani z toho, že stěžovatel platil měsíční platby za dodávky elektřiny na provoz dílny a kanceláře, neboť solární panely samy nemohou postačovat ke spolehlivému zásobování kanceláří a autodílny, proto stěžovatel musí odebírat elektřinu také od dodavatele. Ani argumentace žalovaného, že na budově kanceláří není cedule pro zákazníky nebo že v oknech jsou záclony, nemůže obstát.

[13] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti uplatněných výdajů na tesařské práce. Stěžovatel uvedl, že není povinen u sjednaných dodávek spočívajících ve smlouvě o dílo přesně rozlišovat, evidovat a hlásit správci daně, na kterou z jednotlivých částí díla připadá jaká částka. Správce daně se dle stěžovatele nevypořádal s důkazy předloženými stěžovatelem.

[14] Stěžovatel dále namítal nesprávnost závěru ohledně rezerv na opravy hmotného majetku zahrnutých do daňových výdajů. Namítal, že podmínky dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách byly splněny. Na bankovním účtu byly po celý rok deponovány finanční prostředky ve výši přesahující částku rezerv, pohyby na účtu se týkaly pouze prostředků nad limit tvořené rezervy. Jednalo se o zvláštní účet, na kterém neprobíhaly žádné obchodní transakce ani jiné transakce odporující požadavkům pro uplatňování rezervy, pouze z důvodu lepších bankovních podmínek byly nad limity rezerv optimalizovány prostředky k úročení. Stěžovatel zdůraznil, že veškerý majetek, k němuž byly tvořeny rezervy, existuje a je majetkem stěžovatele. Dle stěžovatele je nesprávná argumentace správce daně, který poukazuje na pohyby na účtu v daném roce, neboť povinnosti týkající se deponovaných peněz se vztahují až k termínu podání přiznání za příslušný rok. Stěžovatel namítal, že chybný postup správce daně dokládá též argumentace, že k položení zámkové dlažby došlo pravděpodobně až v roce 2014. Stěžovatel uvedl, že u každé z rezerv prokázal odůvodněnost tvorby, způsob určení výše rezervy a způsob jejího čerpání. Správce daně ohledně toho nesdělil žádné pochybnosti, ani stěžovatele nevyzval k předložení položkového rozpočtu či jiných důkazních prostředků. Stěžovatel dále konstatoval, že v daňovém řízení požádal správce daně, aby pro případ, že bude trvat na posouzení rezervy jako daňově neúčinné, zohlednil čerpání rezervy ve výši 138 500 Kč na tesařské práce a ve výši 44 600 Kč a 71 500 Kč na oplocení pozemku do výdajů stěžovatele.

[15] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil přezkoumatelnost rozhodnutí správce daně, dle stěžovatele bylo celé řízení před orgány daňové správy zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Odůvodnění rozhodnutí není dostatečné, správce daně ani žalovaný neuvedli konkrétní důvody rozhodnutí, rozhodnutí jsou neurčitá a nesrozumitelná. Stěžovatel rovněž namítal, 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“*. Dle stěžovatele správce daně vytrhával tvrzení stěžovatele z kontextu a interpretoval je v rozporu s jejich smyslem. Zahájení daňové kontroly i její průběh byly v rozporu se zásadami daňového řízení a správních řízení a s ústavně garantovanými právy a svobodami. Orgány finanční správy nesprávně vyhodnotily důkazy a neuvedly ve svých rozhodnutích konkrétnější hmotněprávní ustanovení, na základě kterých byla daň doměřena. Odkazy na zákonná ustanovení jsou lakonické a vágní.

[16] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Souhlasil s krajským soudem, že stěžovatel byl při evidenci značně nedůsledný. Připomněl rovněž, že budova, na které jsou umístěny solární panely, je v katastru nemovitostí vedena jako budova pro bydlení, kterou stěžovatel vlastní společně s manželkou. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením stěžovatele, že nebyl povinen u sjednaných dodávek spočívajících ve smlouvě o dílo rozlišovat a hlásit správci daně jednotlivé částky, ani s tvrzením, že se správce daně nevypořádal s důkazy předloženými stěžovatelem. Stěžovatel podle žalovaného ani konkrétně neuvedl, jaké důkazy zůstaly nevypořádány. Dále žalovaný uvedl, že stěžovatel nesplnil první z formálních podmínek pro uplatnění tvorby rezervy jako účinného výdaje, neboť původní účet, na němž byly rezervy deponovány, sloučil s jiným účtem, nejednalo se tak o samostatný účet. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti a vad řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí 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**.

[20] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že vyjma námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stěžovatel v kasační stížnosti opakuje námitky, které byly obsahem již žaloby podané ke krajskému soudu, a text žaloby byl doplněn pouze formálně. Věcné kasační námitky v této podobě jsou na hraně přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[21] V obdobné věci téhož stěžovatele týkající se zdaňovacího období roku 2013 rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 12. 2020, č. j. 7 Afs 119/2020-36. V nyní projednávané věci neshledal důvod se od tam přijatých závěrů odchýlit.

[22] Nejprve se však Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost či pro nedostatek odůvodnění. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tomto smyslu Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud dostatečně vypořádal všechny žalobní námitky a z odůvodnění rozsudku je seznatelné, na základě jakých úvah ke svým závěrům dospěl. Odůvodnění rozsudku je srozumitelné.

[23] Stěžovatel též uplatnil námitku vad řízení před orgány finanční správy dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Vadami zahrnutými do důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsahu předurčeném formulací námitky (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012,

pokračování

č. j. 1 Afs 57/2011-95). Zároveň Nejvyšší správní soud doplňuje, že rozhodnutí správce daně může být ve správním soudnictví předmětem přezkumu pouze ve spojení s rozhodnutím žalovaného.

[24] Žádnou z namítaných vad odpovídajících § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal. Skutkový stav byl zjištěn dostatečně, spisovým materiálem je podložen a při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, případně jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná, věcně nedostatečná, neurčitá či nesrozumitelná.

[25] Orgány finanční správy se adekvátním způsobem zabývaly námitkami a návrhy stěžovatele, své závěry dostatečně odůvodnily a vyjádřily, jakými úvahami se řídily při hodnocení důkazů. Rozhodnutí rovněž obsahuje identifikaci zákonných ustanovení, jež stěžovatel porušil. Důvody pochybení stěžovatele jsou ve zprávě o daňové kontrole dostatečně vysvětleny.

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani obecně formulovaným stížným námitkám, že zahájení daňové kontroly a její průběh byly v rozporu se zákonnými a ústavními zásadami a že intenzita daňové kontroly byla nepřiměřená. Vzhledem k tomu, že stěžovatel se omezil na obecná tvrzení, Nejvyšší správní soud taktéž pouze v obecné rovině uvádí, že porušení zásad daňového řízení či ústavních zásad neshledal. Neshledal ani, že daňová kontrola byla provedena extenzivně. Základním účelem daňové kontroly je správné 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 stanovený rozsah nezpochybil. Krajský soud přílehlavě s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, uvedl, že přistoupí-li správce daně k daňové kontrole, je povinen ji provádět důsledně tak, aby minimalizoval riziko nutnosti dalšího dodatečného přezkumu daňové povinnosti daňového subjektu.

[27] Nejvyšší správní soud poté přistoupil k přezkumu námitek týkajících se odpisů hmotného majetku, výdajů na tesařské práce a tvorby rezerv.

[28] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[29] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení.*

[30] Výše citovaná ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení, a sice že daňový subjekt je povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být vyzván k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Konstantní

judikatura zdůrazňuje, že s ohledem na tuto důkazní povinnost si má daňový subjekt ve svém vlastním zájmu zajistit důkazy, jimiž může v případě potřeby prokázat svá tvrzení.

[31] Stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelný výdaj mj. odpis dlouhodobého hmotného majetku – autodílny ve Zňátkách – ve výši 31 787 Kč. Dle inventární karty č. 900004 mělo být na tomto majetku dne 31. 12. 2009 provedeno technické zhodnocení (úpravy pro fotovoltaiku) 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 2014 stanoven ze vstupní ceny zvýšené mj. o uvedené technické zhodnocení.

[32] Při místním šetření dne 7. 4. 2016 stěžovatel k pokynu 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) také označil budovu, na které se solární panely nenacházely (označil část budovy sousedící s autodílnou). 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.

[33] Výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 10. 6. 2016 správce daně stěžovatele vyzval k prokázání tvrzených skutečností. Ve vyjádření k této výzvě stěžovatel uvedl, že „*obě budovy jsou zařazeny do podnikání a je za ně placena daň z nemovitostí ve výši 15 Kč/m²*“. V odvolání stěžovatel tvrdil, že „*součástí inventární karty č. 900004 (autodílna Zňátky) je jak budova vlevo od vchodu (vlastní autodílna), tak protější budova, kde byla prováděna úprava pro fotovoltaiku ... za obě tyto budovy je placena daň z nemovitostí jako za budovy pro ostatní podnikání, tj. v té nejvyšší sazbě*“. V žalobě stěžovatel argumentoval, že součástí obchodního majetku je právě i budova kanceláří, na níž byly instalovány úpravy pro fotovoltaiku a na ně solární panely.

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že by k tvrzenému technickému zhodnocení na dlouhodobém hmotném majetku evidovaném na inventární kartě č. 900004 (autodílna Zňátky) skutečně došlo.

[35] V žalobě i v kasační stížnosti stěžovatel argumentoval, že žalovaný dovozuje neprokázání zhodnocení majetku autodílna Zňátky ze skutečnosti, že na dotaz správce daně, který nesprávně pochopil, označil budovu samotné autodílny. Tuto argumentaci je však třeba odmítnout, neboť z protokolu o místním šetření vyplývá, že pokyn správce daně k označení objektu na letecké mapě výslovně směřoval k majetku evidovanému na inventární kartě č. 900004. Právě na inventární kartě č. 900004 (nikoli na jiných) totiž je uvedeno technické zhodnocení „*31. 12. 09, TZ pro fotovoltaiku, 241396,00*“ a „*10. 9. 10, solární panely, 47633,00*“. I Nejvyšší správní soud má tedy za to, že stěžovatel byl při evidenci majetku přinejmenším nedůsledný, přestože evidence a na jejím základě prováděné odepisování majetku má přímý dopad na výši daňové povinnosti stěžovatele.

[36] Část stížní argumentace se pak míjí s důvody, jimiž jsou podepřeny závěry přezkoumávaných rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného ani rozsudek krajského soudu se neopírají o argumenty, že stěžovatel platil měsíční platby za

pokračování

dodávky elektriny na provoz dílny a kanceláře, že na budově kanceláří není cedule pro zákazníky nebo že v oknech jsou záclony.

[37] Nejvyšší správní soud se ztotožnil též se závěrem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o výdajích vynaložených na tesařské práce. Z dokladů nebylo možné určit, jaké konkrétní tesařské práce na jakých konkrétních objektech byly provedeny. Při místním šetření dne 7. 4. 2016 stěžovatel na dotaz úředních osob, na kterých objektech tesařské práce probíhaly a jaké konkrétní práce byly provedeny, odpověděl, že tuto skutečnost „*zmapuje a doloží později*“. Správce daně výzvou ze dne 10. 6. 2016 stěžovatele vyzval, aby prokázal, o jaké konkrétní práce se jednalo, na kterých konkrétních objektech byly tesařské práce provedeny a zda byly fakturovány pouze práce či byly fakturovány práce i materiál. Stěžovatel v reakci na výzvu uvedl, že uvedené položky byly vyplaceny za různé tesařské a stolařské práce, zmínil instalaci polopříčky, příčky, přístřešku a regálu, svá tvrzení však správci daně navzdory výzvě nijak neprokázal. Argumentace stěžovatele, že není povinen konkretizovat či prokazovat jednotlivé části díla uvedeného na daňovém dokladu, je v přímém rozporu s výše citovanými ustanoveními § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[38] 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.

[39] Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách přitom platí, že *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.*

[40] Krajský soud správně vyložil, že pro to, aby bylo možné rezervu na opravu hmotného majetku uplatnit jako daňově účinný výdaj, je nutné splnit mj. podmínku deponování prostředků tvořících rezervu na účtu, který je *určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv.*

[41] Z výpisů z bankovního účtu stěžovatele založených ve správním spise za období od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013 vyplynulo, že účet, na který stěžovatel převedl prostředky na tvorbu rezerv, nebyl určen a stěžovatelem užíván výhradně pro ukládání prostředků rezerv. 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 ...*“. Uvedená částka odpovídá částce odchozí platby ze dne 2. 1. 2013 z účtu stěžovatele, který dle zjištění orgánů finanční správy původně sloužil právě jako účet pro prostředky na rezervy na opravu hmotného majetku. Na spořicímu účtu stěžovatele následně proběhlo v období od 2. 1. 2013 do 30. 11. 2013 několik příchozích a odchozích plateb označených např. jako „*spoření soukromé P. D. ...*“, „*převod spoření...*“. V reakci na výzvu správce daně ze dne 10. 6. 2016 stěžovatel uvedl, že oba účty jsou vedeny jako účty spořicí, oba účty jsou tedy

shodného typu, ke sloučení do jednoho účtu bylo přistoupeno z důvodu zjednodušení, operace na účtu se týkaly pouze částky nad limit prostředků pro rezervu a na účtu bylo vždy dostatek prostředků pro čerpání rezervy.

[42] Stěžovatel tedy ani pro zdaňovací období roku 2014 neprokázal, že podmínky dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách splnil. Přesněji řečeno, stěžovatel ani netvrdil, že účet, na němž byly uloženy prostředky rezervy tvořené podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách, byl určen výhradně pro tvorbu rezervy, nýbrž pouze argumentoval, že po celou dobu měl na bankovním účtu vyšší finanční prostředky, než byla výše rezerv. Zákon však podmínku samostatného účtu pro tvorbu rezervy jako daňově uznatelného výdaje koncipuje na základě jiných kritérií, než je dostatečná výše zůstatku. Dostatečná výše zůstatku ve smyslu uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání je další podmínkou stojící vedle podmínky samostatného účtu, přičemž obě tyto podmínky dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách musí být splněny kumulativně. Tuto skutečnost se stěžovateli pokusil vysvětlit i krajský soud (bod 25 rozsudku krajského soudu).

[43] V této souvislosti proto není z hlediska podmínek dle § 7 odst. 4 zákona o rezervách relevantní stěžovatelova argumentace optimalizací prostředků k úročení, ani argumentace, že veškerý majetek, ke kterému byly rezervy tvořeny, existuje a patří stěžovateli a že stěžovatel prokázal odůvodněnost tvorby rezervy, způsob určení výše rezervy a způsob jejího čerpání. Vzhledem k nedodržení podmínek pro tvorbu rezervy jako daňově uznatelného výdaje se Nejvyšší správní soud k námitkám týkajícím se dalších okolností tvorby jednotlivých rezerv vyjádřil jen nad rámec nezbytného. Ani důvodnost těchto námitek by totiž nemohla odstranit výše konstatované nesplnění zákonné podmínky. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně srozumitelně vysvětlil, že nebyly předloženy inventární karty některého hmotného majetku, na jehož opravy byla tvořena rezerva, některá rezerva byla tvořena opakovaně na stejné opravy stejného majetku nebo byly tvořeny rezervy na opravu nového majetku, k rezervám nebyl předložen položkový rozpočet na materiál a práce související s opravami hmotného majetku (str. 40). Žalovaný mj. konstatoval, že stěžovatel rezignoval na své zákonné povinnosti za účelem prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku (str. 8 rozhodnutí žalovaného). S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[44] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl a Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, pročež nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu