ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. B.,** zast. JUDr. Františkem Nunvářem, advokátem se sídlem Šaffova 29, Polička, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5816/11-1102-702767, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2012, č. j. 30 Af 89/2011 - 44,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2012, č. j. 30 Af 89/2011 - 44, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5816/11-1102-702767, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 18 616 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Františka Nunváře, advokáta se sídlem Šaffova 29, Polička.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 29. 8. 2012, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dříve Finančního ředitelství v Brně) ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5816/11-1102-702767. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 11. 2010, č. j. 60602/10/284921700746, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 148 608 Kč a sděleno penále ve výši 29 721 Kč.

Sporné otázky projednávané věci lze rozdělit do *třech okruhů*, ke kterým se vážou i jednotlivé námitky uplatňované stěžovatelem v průběhu správního i soudního řízení. *Prvním* z nich

je stěžovatelem do nákladů zahrnutý daňový odpis sedací soupravy ve výši 8 123 Kč, který správce daně vyhodnotil jako náklad na osobní potřebu, který dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů), nelze uznat jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. *Druhým* sporným okruhem je posouzení uplatnění daňového odpisu skladu ve výši 16 901 Kč a daňového odpisu plynového topení ve výši 3 793 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že se jedná o odpisy technického zhodnocení najatého hmotného majetku, které stěžovatel v postavení podnájemce nemůže s odkazem na ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů uplatnit. *Třetím* sporným bodem je potom stěžovatelem do nákladů zahrnutá tvorba rezervy na opravu hmotného majetku ve výši 900 000 Kč, přičemž stěžovatel dle správce daně neprokázal, že opravy, na které byly rezervy tvořeny, nebudou mít za následek změnu technických parametrů předmětného majetku; správce daně proto dospěl k závěru, že rezerva nebyla tvořena v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o rezervách“), a nebyly tak ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů splněny podmínky pro její zahrnutí do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

II. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud se ve svém rozsudku plně ztotožnil se závěry i odůvodněním, ke kterým dospěl správce daně a žalovaný. Ve vztahu k námitce vyloučení odpisu sedací soupravy poukázal na skutečnost, že stěžovatel v rámci místního šetření (viz protokol o ústním jednání ze dne 30. 3. 2010, č. j. 21832/10/284930710308) uvedl, že je sedací souprava umístěna v obývacím pokoji jeho rodinného domu v D., kde se nacházela rovněž v průběhu kontrolovaných období let 2006 a 2007. Dle krajského soudu tak stěžovatel sám potvrdil závěry správce daně, že se jedná o výdaj na osobní potřebu, který nelze uznat jako způsobilý k daňovému odpisu. Na této skutečnosti dle krajského soudu nic nemění ani účelové tvrzení stěžovatele, že obývacím pokojem jsou myšleny všechny místnosti jeho rodinného domu, a tedy i místnost v domě sloužící jako skladovací prostory pro provozovnu stěžovatele v D., případně ani jeho tvrzení, že otázkám správce daně nevěnoval při místním šetření pozornost, neboť jak dle krajského soudu vyplývá ze spisového materiálu, byl o průběhu daňové kontroly řádně poučen. Odkazem na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), krajský soud odmítl tvrzení stěžovatele o nutnosti uplatnit v daňovém řízení zásadu vyšetřovací. Dle názoru soudu měl správce daně dostatek důkazních prostředků shromážděných v průběhu místního šetření; stěžovatel již neučinil návrh na provedení dalších důkazů (stěžovatel výslech svojí manželky nevyžadoval, ačkoli tomu v rozhodné době nebránily žádné okolnosti). V této souvislosti nepovažoval krajský soud vzhledem k předmětu řízení námitku, že sedací souprava je součástí společného jmění manželů, za relevantní a dále se jí nezabýval.

Ve vztahu k posledně uvedenému spornému bodu týkajícímu se tvorby rezervy na opravu hmotného majetku (obráběcí stroje MCV 1000 CNC a MAHO 1000 CNC) krajský soud po shrnutí relevantní právní úpravy v souladu se závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 136/2003 – 58, konstatoval, že pro zhodnocení, zda konkrétní práce na strojích splňují požadavek zákona na opravu, technické zhodnocení, rekonstrukci nebo modernizaci je vždy nutné zjistit, jaký byl stav věci před provedením těchto prací, a tento stav pak následně porovnat se stavem po provedených pracích. Ze spisového materiálu není zřejmé, že by daňovým subjektem byl dostatečně prokázán původní stav strojů. Postupem správce daně došlo ke shromáždění dostatečného množství důkazů, aby si mohl učinit o provedených pracích fundovaný úsudek; ani z jednoho ze stěžovatelem předložených důkazů nebylo lze jednoznačně dovodit, že se jedná o opravu předmětných strojů, přičemž při nesplnění této povinnosti stěžovatelem nelze důkazní povinnost přenášet na správce daně. K námitce

pokračování

stěžovatele, že správce daně nezohlednil výpověď svědka pana J., která měla vyznívat jednoznačně ve prospěch stěžovatele, krajský soud uvedl, že k výslechu svědka došlo, správce daně provedl i hodnocení tohoto důkazu. Soud se ztotožnil se závěrem správce daně, že se jedná o technické zhodnocení, neboť zmiňovaný důkaz výslechem svědka názor správce daně o technickém zhodnocení předmětných strojů nevyvrátil. Námitku žalobce, že správce daně nedokázal plánovanou opravu rozdělit na část mechanickou a část řídící, soud nepovažoval za relevantní s odůvodněním, že tato povinnost stíhá daňový subjekt, stěžovatel důkazního břemeno neunesl.

Krajský soud uzavřel, že správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a žalobu stěžovatele zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu v obecné rovině zdůraznil, že krajský soud bez dalšího převzal veškeré závěry správce daně, aniž se vypořádal s námitkami stěžovatele uplatňovanými jak v daňovém řízení, tak v žalobě, a současně nesprávně aplikoval ustanovení jednotlivých předpisů.

Stěžovatel dále konkrétně k otázce daňového odpisu sedací soupravy namítl, že v daňovém řízení i v žalobě uváděl, že sedací soupravu používal od samého začátku až do konce měsíce března roku 2009 pro svoji podnikatelskou činnost v provozovně v D. s tím, že tuto skutečnost může potvrdit kterýkoliv z jeho odběratelů (zákazníků), zaměstnanců či jeho manželka. Uvedl, že nebyl plně soustředěn a koncentrován na to, co říká, a plně se tedy neuvědomil, že pokud řekne, že je „sedačka“ umístěna v „obýváku“, má tím na mysli všechny místnosti v domě, ve kterém bydlí, tj. každou místnost, kterou užívá, tedy i místnost v prvním patře jeho domu, která slouží jako sklad pro účely jeho podnikání. Stěžovatel namítl, že k prokázání jeho tvrzení mělo být použito jako důkazního prostředku v následném daňovém řízení výslech svědků, tj. manželky, zaměstnanců, zákazníků.

Dále stěžovatel rovněž vyslovil nesouhlas s posouzením neuznání daňových odpisů skladu a plynového topení. V odvolacím řízení dle svého tvrzení namítal, že k provedení technického zhodnocení (tj. zateplení budovy a provedení plynového topení) byl vázán i dalšími právními předpisy k zajištění sociálních, zdravotních a bezpečnostních podmínek na pracovišti pro své zaměstnance a vynaložené výdaje následně pozitivně ovlivnily výši příjmů. Správce daně dle stěžovatele porušil ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, které stanoví, že výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou také výdaje (náklady), a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejícími za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření, což se také v případě stěžovatel stalo. Odkaz žalovaného na aplikovatelnost citovaného ustanovení pouze v taxativně vyjmenovaných případech uvedených v ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů pokládá stěžovatel za nedostatečné a s poukazem na slovo „zejména“ závěr žalovaného vyvrací. Vedle porušení citovaného ustanovení stěžovatel shledává dále porušení ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. zákona o daních z příjmů, které mezi výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů zahrnuje výdaje vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť pro zaměstnance.

Poslední kasační námitku stěžovatel věnoval otázce posouzení prokázání podmínek pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Dle stěžovatele byly a stále jsou oba předmětné stroje, na které byla rezerva tvořena (obráběcí stroje MVC 1000 CNC a MAHO 1000 CNC), provozuschopné, o čemž se mohl správce daně přesvědčit. Stěžovatel dle svého názoru zákonné podmínky pro tvorbu rezervy dodržel. Změnou technických parametrů strojů by si stěžovatel sám

uškodil, neboť jak vyplývá z technické dokumentace, která je nedílnou součástí dodávky každého stroje, výrobce při zachování technických parametrů garantuje technické ukazatele stroje (např. výkonnost, počet výrobků za hodinu, životnost atd.). Žalovaný se tak mýlí ve svém tvrzení, že při hodnocení charakteru opravy není primárně důležitý její důvod ani cíl. Stěžovatel dále zdůraznil, že rezerva na opravu byla tvořena na základě cenové nabídky od profesního podnikatele pana J., který při její tvorbě zohlednil požadavek stěžovatele na maximální výši ceny opravy připadající na jeden stroj (1 mil. Kč bez DPH) a podmínku, že provedenou opravou nedojde ke změnám technických parametrů, resp. k technickému zhodnocení. Tuto skutečnost potvrdil pan J. jednak svým čestným prohlášením a dále rovněž v průběhu svědecké výpovědi. Stěžovatel namítl, že výpověď svědka pana J. J. nebyla důsledně vyhodnocena. Pokud žalovaný a krajský soud tvrdí, že opravou došlo k technickému zhodnocení, a tedy technických parametrů, musí vyjmenovat, kterých, a uvést rozdíly oproti původním parametrům.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k jednotlivým kasačním námitkám obsáhle shrnul důkazní průběh řízení a s ohledem na obdobnou formulaci námitek stěžovatele uplatněných v daňovém, žalobním i kasační řízení, setrval na svém hodnocení obsaženém v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání. Navrhl proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle §§ 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, písm. b), tj. vady řízení před správními orgány, a písm. d), tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Daňový odpis sedací soupravy

Stěžovatel předně namítal, že k prokázání jeho v odvolání nově uplatněných tvrzení ohledně umístnění a použití předmětné sedací soupravy měl být v daňovém řízení proveden výslech jeho manželky, zaměstnanců a zákazníků, kteří mohli tyto skutečnosti potvrdit. Na tomto místě zdejší soud poukazuje na skutečnost, že v rámci podané žaloby se stěžovatel omezil pouze na výhrady vůči neprovedení svědecké výpovědi jeho manželky; v souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. se tedy zdejší soud dále vyjadřoval k posouzení návrhu pouze tohoto svědka, neboť rozšíření kasačních námitek nad rámec žalobního tvrzení je namítáno nepřípustně.

Nejvyšší správní soud z předloženého spisového materiálu ověřil, že stěžovatel do protokolu o ústním jednání ze dne 30. 3. 2010 k tomuto evidovanému majetku uvedl, že se jedná o vybavení kanceláře v D. 271 v místě sídla firmy s tím, že tuto „sedačku“ vlastní dosud a je umístěna v D. 271. Po následném přesunu správce daně společně se stěžovatelem do objektu D. 271 (nezkolaudovaná dílna) se sedací souprava na tomto místě nenacházela. Na otázku správce daně, kde se sedací souprava v současnosti nachází a kde se nacházela v letech 2006 a 2007, stěžovatel odpověděl, že v „obýváku“ rodinného domu v D. 271; z důvodu rozměru se nevešla do kanceláře. Na základě uvedených skutečností správce daně uplatněný odpis sedací soupravy

vyhodnotil ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů jako náklad na osobní potřebu, který nelze uznat za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Stěžovatel následně v odvolání zcela změnil ohledně předmětného odpisovaného majetku své skutkové tvrzení, neboť uvedl, že sedací souprava byla umístěna a používána pro podnikatelskou činnost v rozmontovaném stavu až do roku 2009, což mohl potvrdit kterýkoli z jeho odběratelů či jeho manželka. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání k této námitce obecně konstatoval, že stěžovatel má ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní"), své odvolání doplňovat a pozměňovat až do doby, než je o odvolání rozhodnuto; současně je však povinen tato tvrzení prokázat. Žalovaný uzavřel, že v rámci odvolání nebyly ze strany daňového subjektu předloženy žádné důkazní prostředky, které by vyvracely zjištění správce daně učiněná v rámci daňové kontroly.

S citovaným závěrem žalovaného se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovatel v podaném odvolání zcela jednoznačně navrhl provedení důkazu výpovědí jeho manželky, která by mohla tvrzené skutečnosti potvrdit. Přestože v textu odvolání nepoužil výslovně termín "svědecká výpověď" či "výslech svědka", výše citovaný obsah jeho podání (odkaz na potvrzení jeho výpovědi manželkou) v tomto smyslu nelze vyložit jinak. Správní orgán má právo určit, který z daňovým subjektem navržených důkazů bude proveden, avšak v případě, kdy se rozhodne takto navržený důkaz v rámci odvolacího řízení neprovést, přestože se ho daňový subjekt domáhá, je povinen důvody tohoto rozhodnutí srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem sdělit. V projednávané věci však žalovaný pouze stroze konstatoval, že stěžovatel k prokázání svého tvrzení nepředložil žádné důkazy, což neodpovídá výše uvedenému obsahu stěžovatelem podaného odvolání. Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře opakovaně vyslovil názor, že povinností odvolacího správního orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi. Pokud tuto povinnost poruší, zatíží tím své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009-70).

Krajský soud se v napadeném rozsudku k námitce stěžovatele, že v daňovém řízení měla být za účelem potvrzení jím uváděných skutečností vyslechnuta jako svědek manželka stěžovatele, omezil pouze na hodnocení řízení v prvním stupni před správcem daně. Konstatoval, že po seznámení s výsledky daňové kontroly již stěžovatel žádné důkazní prostředky nenavrhoval, nepožadoval ani provedení výslechu manželky. Nejvyšší správní soud však z předložené spisové dokumentace ověřil, že návrh důkazu výslechem manželky byl stěžovatelem navržen při podání odvolání. V rámci odvolacího řízení měl být buď proveden, nebo s odpovídajícím odůvodněním odmítnut. Krajský soud se s uplatněním uvedeného důkazního návrhu v odvolacím řízení nijak nevypořádal a zatížil tak své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Nejvyšší správní soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že žalovaný v rozporu se zákonem tvrzení stěžovatele o možném potvrzení jeho nově předestřených tvrzení manželkou nevyhodnotil jako návrh důkazu výslechem svědka a následně tento výslech neuskutečnil a nehodnotil, případně neodůvodnil, z jakého důvodu k jeho provedení nepřistoupil. Též krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť se s námitkou důkazního návrhu vzneseného v odvolacím řízení nijak nevypořádal.

IV. b) Daňový odpis skladu a plynového topení

Ve vztahu k neuznanému daňovému odpisu skladu a plynového topení stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na možnou aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, případně ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů s odůvodněním, že se jednalo o uznatelné výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť pro zaměstnance.

V daném případě se Nejvyšší správní soud nejprve zaměřil na posouzení, jakým způsobem byla předmětná námitka vznesena v řízení před krajským soudem a jak byla ze strany soudu vypořádána. Z obsahu podané žaloby zdejší soud ověřil, že stěžovatel v obecné rovině poukázal na svoji vázanost právními předpisy z oblasti zajištění sociálních, zdravotních a bezpečnostních podmínek pro zaměstnance, ze které dovozoval použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud proto námitku aplikovatelnosti ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů vyhodnotil ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jako námitku nepřípustnou, neboť ji stěžovatel v žalobě neuplatnil, ač tak učinit mohl.

Současně Nejvyšší správní soud dospěl ve smyslu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť absence jakéhokoli hodnocení vznesené námitky týkající se aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů krajským soudem mu znemožňuje předmětnou kasační námitku vypořádat. Ve vztahu k vyloučení odpisů skladu a plynového topení jednalo o jedinou žalobní námitku jedinou, krajský soud byl tedy povinen uvést, zda ji považuje za důvodnou či nikoliv, případně, jaké důvody brání jejímu věcnému přezkumu.

IV. c) Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku

Stěžovatel je přesvědčen, že splnil podmínky pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku a současně namítá, že nebyla dostatečným způsobem zohledněna výpověď svědka pana J., technika společnosti, který vyhotovil cenovou nabídku na opravu předmětných strojů.

Ze spisového materiálu předloženého žalovaným vyplynuly následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Daňový subjekt v rámci prováděné daňové kontroly uvedl, že obráběcí stroje MVC 1000 CNC a MAHO 1000 CNC, na které byly rezervy tvořeny, vykazovaly zhoršení mechanických a elektrických vlastností, kvůli kterým docházelo k nepřesnostem a zmetkovitosti výroby; stěžovatel proto oslovil společnost pana J. Po společné prohlídce strojů byl ze strany stěžovatele vysloven požadavek na opravu do výše 1 mil. bez DPH Kč na jeden stroj s tím, že nedojde ke změnám technických parametrů a vlastností. Pan J. navrhl výměnu řídicího systému a s tím související další opravy (pohony os, lineární vedení os, výměna vřetene, řemenic a šroubů atd.), k čemuž zaslal hrubou cenovou nabídku.

Stěžovatel v průběhu daňové kontroly správci daně k důkazu předložil zápis z návštěvy technika pana J. z obhlídky strojů konané v K. dne 30. 11. 2006, který sám vyhotovil; dále účetní kartu rezervy; předpokládané vyčíslení nákladů sestavené stěžovatelem spolu s tvrzením, že se nejedná a technické zhodnocení; faktury k nákupu strojů; kupní smlouvu a předávací protokol; a technickou dokumentaci strojů.

V rámci daňového řízení byl rovněž jako svědek vyslechnut pan J., který vyhotovil cenovou nabídku na opravu strojů. Svědek potvrdil, že výměnu řídících systému strojů navrhl, a to s ohledem na skutečnost, že řídicí systémy strojů již byly zastaralé a nevyráběly se, v případě stroje MAHO 1000 CNC již výrobce zanikl. Při tvorbě cenové nabídky vycházel z cen dodavatelů řídicích systémů a dalších elektrosoučástek a z hodinových sazeb pracovníků jeho společnosti. Svědek následně obecně specifikoval navrhované řídicí systémy HEIDENHAIN 530 a FANUC Oi s tím, že oproti

pokračování

dosavadním systémům se jedná pouze o nepatrný rozdíl z hlediska zrychlení a komfortu programování. V případě systému FANUC Oi uvedl, že dosavadní řídicí systém PHILIPS nezná a nemůže jej tedy s navrhovaným blíže porovnat. Ve vztahu k cenové nabídce doplnil, že se jedná jen o velice hrubou nabídku, která se specifikuje až při konkrétní zakázce a s tím související specifikací jednotlivých typů součástek. Svědek dále specifikoval jednotlivé položky cenové nabídky a zdůvodnil nutnost výměny některých dalších součástek s tím, že při zachování původních motorů atd. může do budoucna způsobovat poruchovost, jednotlivé komponenty by spolu nekomunikovaly. Změnu technických parametrů stroje je dle svědka možné ovlivnit změnou mechanických dílů stroje, jako jsou např. kluzné plochy, mazací agregáty, jiné typy kuličkových šroubů. Změna řídicího systému u strojů stěžovatele změnu technických parametrů nezpůsobí v případě, že se nebudou měnit zásadní mechanické díly, které byly výše uvedeny, a nebude se jednat o modernizaci. Přesné technické parametry strojů stěžovatele svědek neznal, jak dále specifikoval, jedná se např. o váhu, otáčky vřetene, rozjezdy jednotlivých os, napájecí napětí atd. Na dotaz správce daně, které technické parametry s odvoláním na hrubou cenovou nabídku se případně mohou změnit, svědek odpověděl, nebudou změněny žádné, resp. výměnu patřičných dílů cenová nabídka nezahrnuje. Závěrem svědek uvedl, zůstane stejná rovněž přesnost strojů, v důsledku toho, že nebudou měněny žádné mechanické součástky, bude zachována také rychlost strojů.

Správce daně na základě provedeného dokazování ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 11. 2010 dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že se v případě tvorby rezervy jednalo o opravu hmotného majetku. Předložené písemnosti obsahují pouze obecné tvrzení, že se nejedná o technické zhodnocení, přičemž stěžovatel ke svým tvrzením nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky, které by mohly být osvědčeny jako důkaz tvorby rezervy na opravu. Stěžovatel tak neprokázal, že uvedené opravy, na které jsou tvořeny rezervy, nebudou mít za následek změnu technických parametrů a že nedojde k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti těchto strojů. Ve vztahu k předložené technické dokumentaci správce daně stěžovateli vytkl, že neobsahovala funkce řídicího systému. Ze svědecké výpovědi nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by změnily zjištění správce daně s tím, že odpovědi svědka měly převážně obecný charakter, konkrétně v případě výchozích cen a konkrétních položek zahrnutých do hrubých cenových nabídek. Z vyjádření svědka nevyplynulo, o jaké konkrétní položky se jedná a neprovedl jejich přesnou charakteristiku s odůvodněním, že jedná se pouze o hrubou cenovou nabídku. Dále správce daně poukázal na to, že svědek současné technické parametry strojů nezná a nové technické parametry v hrubé cenové nabídce nebyly stanoveny a známy. Ty budou přesně specifikovány až při konkrétní objednávce. V době, kdy stěžovatel začal tvořit rezervy, tak nebyly stanoveny rozhodující technické parametry jednotlivých částí strojů i řídicích systémů po plánovaném zásahu, tj. stěžovatel nevěděl, zda se bude jednat o opravu či technické zhodnocení.

Žalovaný se ve svém rozhodnutí plně ztotožnil se závěry správce daně. Doplnil, že při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt je současně povinen mimo jiné rovněž prokazovat rozsah předpokládaných prací, a to s ohledem na skutečnost, že je povinen prokázat, že se jedná o opravu (jejich rozsah a hodnotu). Dále žalovaný konstatoval, že bez zjištění stavu před zahájením prací není možno relevantně posoudit charakter těchto prací z hlediska toho, zda se jednalo o opravu či technické zhodnocení, Při zjišťování, zda došlo technickému zhodnocení, je totiž nutné posuzovat konkrétní stav, v němž se předmětná věc nachází po provedení úpravy a konfrontovat ho se stavem, v němž byla před jejím provedením. Provedené práce je nutné zkoumat s ohledem na jejich dopad; určující tak je porovnání počátečního stavu (před započetím prací) a stavu následného. Žalovaný dále uvedl, že pro závěr správce daně o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem postačí, pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních; prioritní povinností

daňového subjektu je dokazovat vše, co sám tvrdí, tedy i prokazovat, že předmětná rezerva je tvořena v souladu se zákonnými normami na hmotný majetek a že se skutečně jedná o opravu a nikoli technické zhodnocení. Ve vztahu k projednávané věci žalovaný uvedl, že stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal, že výsledkem prací, na které byla tvořena předmětná rezerva, bude pouze oprava hmotného majetku. K otázce hodnocení výslechu svědka žalovaný konstatoval, že správce daně veškeré důkazní prostředky řádně hodnotil s tím, že výslech svědka je zachycen v protokolu o ústním jednání a jeho podrobné vyhodnocení správce daně provedl ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný tak uzavřel, že ze strany stěžovatele nebylo prokázáno, jaké následky budou mít plánované zásahy do majetku (oprava, technické zhodnocení).

Z obsahu rozhodnutí žalovaného je dle názoru Nejvyššího správního soudu patrné, že se žalovaný v obecné rovině velmi pečlivě věnoval otázce prokazování splnění podmínek pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. K vlastnímu hodnocení provedeného dokazování však pouze konstatoval, že ze strany daňového subjektu nebylo prokázáno, jaké následky budou plánované opravy mít. Obdobně nelze přesvědčivou odpověď ohledně hodnocení stěžovatelem předložených důkazních prostředků nalézt ani ve správě o daňové kontrole. Správce daně vystavěl své rozhodnutí na prosté negaci veškerých důkazních prostředků předložených stěžovatelem, aniž se jakkoli vypořádal s jejich argumentační rovinou.

Na základě průběhu dokazování lze konstatovat, že stěžejní důkazní prostředky předložené stěžovatelem v průběhu daňového řízení přestavovaly cenové nabídky vypracované panem J. na základě poptávky stěžovatele, technická dokumentace strojů a výslech svědka pana J. Správce daně veškeré předložené důkazní prostředky odmítl s odůvodněním, že nejsou způsobilé prokázat, že plánované opravy nebudou představovat technické zhodnocení. Předloženou technickou dokumentaci pak správce daně odmítl s tím, že neobsahuje funkce řídicího systému. Přestože lze samozřejmě souhlasit se žalovaným i správcem daně, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení nese daňový subjekt, je nutné v situaci, kdy stěžovatel předložil správci daně technickou dokumentaci běžně dodávanou výrobcem s dodávkou strojního zařízení, konstatovat, že se jedná o dokumentaci popisující technické parametry, funkčnost a vlastnosti zařízení. Pokud by dle názoru správce daně tento důkazní prostředek nebyl s to prokázat požadované vlastnosti stroje, byl by povinen nejméně sdělit zcela konkrétně, jaké vlastnosti stroje tímto důkazem nebyly prokázány a náležitě specifikovat a označit skutečnosti, které je nutno za účelem potvrzení povahy plánovaných oprav doložit. Je zřejmé, že se jedná o technicky náročné otázky, nicméně pokud by správce daně dospěl k závěru, že posouzení těchto skutečností je nad rámec jeho technických znalostí a možností, je na místě případně zvolit cestu zadání vypracování znaleckého posudku. Bez dalšího ovšem není možné pouze negovat veškeré stěžovatelem předložené podklady, aniž je z rozhodnutí patrné, že si je správce daně alespoň vědom důkazních limitů stěžovatele.

Žalovaný a správce daně měli k dispozici technickou dokumentaci předmětných obráběcích strojů a dále svědeckou výpověď technika pana J., který opakovaně prohlásil, že součástí cenové nabídky není výměna takových součástek, které by měly za následek změnu technických parametrů stroje. Správce daně a následně ani žalovaný se však s touto argumentací řádně nevypořádali, naopak zavádějícím způsobem interpretovali odpovědi svědka ohledně potenciální změny technických parametrů strojů v důsledku změny mechanických částí strojů. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však z podané výpovědi svědka zcela jednoznačně vyplývá, že předložil správci daně dokumentaci způsobilou podat informaci o vlastnostech předmětných zařízení, ze které lze dovodit, že výměnou mechanických částí strojů za kvalitativně odlišné prvky změny technických parametrů dosáhnout lze, nikoli však v rozsahu úprav zahrnutých do cenové nabídky. V této souvislosti stěžovatel vytýkal žalovanému i správci daně, že nebyli schopni od sebe odlišit mechanické a řídící funkce systému, na což mu bylo žalovaným argumentováno tím, že tato povinnost stíhá daňový subjekt. Žalovaný ovšem posouzení obsahu předmětné námitky (přestože nebyla formulována zcela obratně), nevyhodnotil v kontextu celého důkazního řízení. Z průběhu

důkazního řízení není pochyb o tom, že na předmětných strojích mělo dojít i k výměně mechanických částí, nicméně jak uvedl daňový subjekt, stejně jako svědek, mělo se v daném případě jednat pouze o prostou výměnu, bez vlivu na technické parametry. S touto argumentací stěžovatele a potažmo obsahem výpovědi svědka se však žalovaný dostatečně nevypořádal.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že funkcí odůvodnění správního rozhodnutí je doložit správnost a nepochybně i zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí, přičemž jedna z jeho nejdůležitějších vlastností je přesvědčivost.

Žalovaný ve svém rozhodnutí v obecné rovině správně poukázal na základní atributy prokazování podmínek tvorby rezervy na opravu hmotného majetku. Přitom zdůraznil, že oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 – 59). Správce daně, stejně jako žalovaný nicméně svoji argumentaci nesměřovali k prokázání nezbytnosti plánovaných úprav, ani ve způsobu stanovení jejich výše, správce daně se zaměřil toliko na otázku nedoložení technických parametrů strojů před a po plánové opravě, kterou však dle názoru Nejvyššího správního soudu nebyl schopen náležitým způsobem odůvodnit, případně použitá argumentace odporuje obsahu spisové dokumentace.

Na základě shora uvedených důvodu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že žalovaný, stejně jako krajský soud, který jeho rozhodnutí aproboval, pochybil při hodnocení důkazních prostředků a vyhodnotil kasační námitku jako důvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto jej podle § 110 odst. 2 s. ř. s. zrušil. Zároveň vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného správního rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.].

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen Ing. Václavem Sarajem, daňovým poradcem se sídlem Nerudova 18, Moravská Třebová, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška

č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění platném do 31. 12. 2012 (dále jen „advokátní tarif“). Náklady zastoupení před krajským soudem jsou tvořeny dvěma úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátní tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jímž byla žaloba ke krajskému soudu. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel obligatorně zastoupen advokátem, náklady za zastoupení jsou tedy tvořeny dvěma úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátní tarifu] a písemným podáním soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jímž byla kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bodem 4. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny čtyři úkony právní služby, náleží stěžovateli částka 9 600 Kč (4 × 2 400 Kč). Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zdejší soud proto zvýšil částku odměny o 21 %, tedy na 11 616 Kč.

Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem činí 18 616 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Františka Nunváře, advokáta se sídlem Šaffova 29, Polička, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 11. prosince 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu