



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobce: **P. B.**, zastoupen JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Blansko, Čelakovského 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2016, č. j. 30 Af 29/2014 – 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 11. 2010, č. j. 60602/10/284921700746, vydaným Finančním úřadem v Boskovicích (dále jen „správce daně“), byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 148.608 Kč. Současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29.721 Kč. Žalobce se odvolal, ovšem Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5816/11-1102-702767, jeho odvolání zamítlo. Následnou žalobu Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 29. 8. 2012, č. j. 30 Af 89/2011 – 44. Žalobce proti rozsudku podal kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 76/2012 – 34 (dále „původní rozsudek NSS“) a zrušil předmětné rozhodnutí krajského soudu i Finančního ředitelství v Brně a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu rozhodnutí. Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, rozhodoval jako odvolací orgán v dalším řízení žalovaný namísto Finančního ředitelství v Brně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9077/14/5000-14102-702767 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil dodatečný platební výměr tak, že daň byla doměřena ve výši 147.296 Kč a penále stanoveno ve výši 29.459 Kč. V pořadí druhá žaloba ke krajskému soudu byla opět zamítnuta rozsudkem ze dne 18. 2. 2016, č. j. 30 Af 29/2014 – 55 (dále jen „napadený rozsudek“).

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z následujícího skutkového a právního stavu: U žalobce byla dne 2. 12. 2009 zahájena správce daně kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, jejímž důsledkem bylo vydání výše zmíněného dodatečného platebního výměru. Ve vztahu k němu žalobce vznesl tři námitky. Trval na odpisu nákladů na pořízení sedací soupravy v hodnotě 8123 Kč, který správce daně odmítl jako náklad na osobní potřebu. Dále trval na uplatnění daňového odpisu skladu ve výši 16.901 Kč a daňového odpisu plynového topení ve výši 3.793 Kč, vůči nimž správce daně namítl, že jde o odpisy technického zhodnocení najatého hmotného majetku, které žalobce v pozici podnájemce nemůže uplatnit s odkazem na § 28 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Poslední sporný bod představovala tvorba rezerv na opravu hmotného majetku ve výši 900.000 Kč, kde žalobce, podle správce daně, neprokázal, že opravy nebudou mít za následek změnu technických parametrů hmotného majetku. Rezerva proto nebyla podle správce daně tvořena v souladu s § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), a nebyly tak ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů splněny podmínky pro její zahrnutí do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V původním rozsudku Nejvyšší správní soud, s odkazem na § 104 odst. 4 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), vyhodnotil námitku žalobce o návaznosti odpisu skladu a plynového topení na ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů jako nepřijatelnou. Současně však krajskému soudu vytkl dílčí nepřezkoumatelnost rozsudku pro absenci jakéhokoliv hodnocení námitky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona. Ve vztahu k poslednímu problematickému bodu, tvorbě rezerv, tehdy zdejší soud uvedl, že žalovaný se v obecné rovině velmi pečlivě věnoval otázce prokazování splnění podmínek pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku, avšak v bodě hodnocení provedení dokazování pouze konstatoval, že ze strany žalobce nebylo prokázáno, jaké následky budou plánované opravy mít. Přesvědčivou odpověď nebylo podle původního rozsudku NSS možné najít ani ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně tak podle zdejšího soudu vystavěl své rozhodnutí „na prosté negaci veškerých důkazních prostředků předložených žalobcem, aniž se jakkoliv vypořádal s jejich argumentační rovinou“. V této souvislosti zdejší soud označil za stěžejní důkazní prostředky cenové nabídky vypracované panem J. na základě poptávky žalobce, technickou dokumentaci strojů, na jejichž opravu byly rezervy tvořeny a výslech svědka (pana J.).

Nejvyšší správní soud dal původnímu žalovanému i správci daně za pravdu v tom, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení nese žalobce, avšak za situace, kdy předložil správci daně technickou dokumentaci běžně dodávanou výrobcem s dodávkou strojního zařízení, je nutné 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“. S výpovědí svědka se správce daně ani původní žalovaný nevypořádali. Naopak odpovědi svědka ohledně potenciální změny technických parametrů strojů v důsledku změny mechanických částí interpretovali zavádějícím způsobem. Žalobce argumentoval, že má dojít k prosté výměně mechanických částí bez vlivu na technické parametry. Zdejší soud v původním rozsudku uzavřel, že žalovaný vystavěl svou argumentaci, v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 – 59, na konstatování, 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. Současně však správce daně ani původní žalovaný nesměřovali svou argumentaci k prokázání nezbytnosti plánovaných oprav, ani ke způsobu stanovení jejich výše.

pokračování

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.

V (následném) napadeném rozhodnutí žalovaný vyhověl námitkám žalobce směřujícím k vyloučení odpisů sedací soupravy ve výši 8.123 Kč a doměřenou daň, včetně penále, v tomto smyslu změnil. Ve zbývajících dvou sporných otázkách argumentaci žalobce nevyhověl.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že se závěrem o nemožnosti daňově odpisovat technické zhodnocení hmotného majetku podnájemcem, ve smyslu § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, se žalobce v daňovém řízení ztotožnil. Namítl však, že správce daně nevzal do úvahy § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že „[v]ýdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.“ Krajský soud uvedl, že byť je § 25 citovaného zákona skutečně demonstrativní (viz pojem „zejména“), je zřejmé, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů odkazuje pouze na výdaje uvedené v § 25 téhož zákona a nikoli na všechny možné daňově neuznatelné výdaje. Uplatňované daňové odpisy přitom v předmětném ustanovení nejsou. Krajský soud poznamenal, že to, že předmětné výdaje uplatňované žalobcem nebyly uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů neznamená, že jsou výdaji podle § 25 téhož zákona. Odkázal přitom na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 95/2004 – 35. Krajský soud rovněž zdůraznil, že uvedené náklady by nebylo možné uznat, ani pokud by nebyly nahlíženy optikou daňových odpisů, ale jako technické zhodnocení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů.

Ve vztahu k § 25 citovaného zákona krajský soud dodal, že ani skutečnost, že toto ustanovení zahrnuje technické zhodnocení, neznamená bez dalšího aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 80, nepředstavuje totiž § 25 téhož zákona homogenní skupinu nákladů, ale je třeba mezi nimi diferencovat s tím, že některé z nákladů uvedených v tomto ustanovení nebude možné prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů daňově uplatnit. Krajský soud v této souvislosti vyšel z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 – 125, který řešil daňovou uznatelnost nákladů na pořízení hmotného majetku. I když v nynějším případě jde o technické zhodnocení hmotného majetku, vyjádřil krajský soud přesvědčení o uplatnitelnosti podstaty předmětného právního názoru na nyní projednávanou věc. Pro dané náklady existuje zvláštní režim pro jejich uplatnění – daňové odpisy, přičemž aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů by vedla k obcházení tohoto zvláštního režimu, což rozšířený senát v souvislosti s nabýváním hmotného a nehmotného majetku v citovaném usnesení odmítl. Na vysloveném právním názoru nemění nic ani ta odlišnost nynějšního případu, že zde žalobce nemohl skutečně vynaložené náklady na provedené technické zhodnocení jako podnájemce v podobě daňových odpisů uplatnit.

V případě žalobní námitky, že se správce daně, potažmo žalovaný, nevypořádali s ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bodem 1 zákona o daních z příjmů, týkající se nákladů vynaložených na pracovní a sociální podmínky ve smyslu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, krajský soud uvedl, že není sporu v tom, že došlo ke zlepšení pracovního prostředí žalobce jako takového. Citované ustanovení však výslovně hovoří o výdajích vynaložených na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť. Podle krajského soudu nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona o daních z příjmů vykládat přehnaně extenzivně

a subsumovat pod něj v podstatě jakékoliv „*zvelebení*“ výrobních, resp. skladových prostor. Cílí naopak na problematiku osobních ochranných pracovních prostředků apod., stejně jako na prostředky kolektivní ochrany (např. ochranná zábradlí, či záchytná lešení). Krajský soud nad rámec uvedeného doplnil, že ani není zřejmé, jaký byl stav ochrany zdraví zaměstnanců před provedenými úpravami; navíc pracovněprávní předpisy nestanoví povinnost zajistit vytápění všech prostor, ve kterých se zaměstnanci nacházejí (srovnej § 7 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci). Pozornosti krajského soudu neunikl ani fakt, že žalobce otázku výdajů na pracovní podmínky ve vztahu k bezpečnosti a ochraně zdraví při práci vůbec nevznesl a uznatelnost nákladů dovozoval prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a nijak ji nekonkretizoval. To nasvědčuje závěru, že výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci ve skutečnosti neměl na mysli.

V otázce tvorby rezerv na opravu strojů MVC 1000 CNC a MAHO 1000 CNC poukázal krajský soud na § 7 odst. 2 zákona o rezervách, podle kterého se za opravy nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Podle § 7 odst. 4 téhož zákona se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Krajský soud odkázal na argumentaci rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138, zdůrazňující nutnost odůvodnění nezbytnosti tvorby každé rezervy na opravu hmotného majetku a prokázání způsobu výpočtu její výše, což je možné pouze označením konkrétního hmotného majetku určeného k opravě, jeho stavu před opravou a konečně charakteru plánované opravy. K pojmu „*oprava*“, který žalovaný vymezil odkazem na zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy platném znění, krajský soud podotkl, že v souladu s judikaturou zdejšího soudu je pro daňové účely namíste vycházet z pojmu „*oprava*“ podle účetních předpisů (rozsudek ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 414/2007 – 83). Konkrétně § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvádí, že „*[o]pravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“ Naproti tomu, pojem technické zhodnocení upravuje § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, stejně jako navazující pojmy „*rekonstrukce*“ (odst. 2) a „*modernizace*“ (odst. 3). Bylo přitom na žalobci, aby prokázal, že plánované práce naplňují definici pojmu oprava, resp. nespádají pod pojmy rekonstrukce a modernizace.

V souvislosti s tvorbou rezerv na opravu strojů krajský soud ze spisového materiálu zdůraznil, že žalobcem oslovený pan J., navrhl výměnu řídicího systému a provedení s tím souvisejících dalších oprav, k čemuž zaslal hrubou cenovou nabídku. Jelikož šlo o výměnu za řídicí systémy vyšších vývojových řad, vznikly správci daně pochybnosti, zda nejde o technické zhodnocení. Zaměřil se proto na dodržení technických parametrů před a po plánovaných pracích. Žalobce v této otázce předložil řadu důkazních prostředků – zápis z návštěvy technika pana J., který žalobce sám vyhotovil, účetní kartu rezervy, předpokládané vyčíslení nákladů sestavené žalobcem spolu s tvrzením, že se nejedná o technické zhodnocení, faktury k nákupu strojů, kupní smlouvu, předávací protokol a technickou dokumentaci strojů. V rámci daňového řízení byl pak jako svědek vyslechnut sám pan J., který vyhotovil cenovou nabídku na opravu strojů.

Z perspektivy původním rozsudkem NSS zdůrazněných klíčových důkazních prostředků – cenové nabídky, technické dokumentace strojů a výslechu svědka – krajský soud aproboval závěry žalovaného, že z předložených hrubých cenových nabídek není zřejmé, jaké technické parametry měly původní stroje (jejich části) a jaké mají mít části nové. Rovněž technické dokumentace strojů, byť obecně popisující základní technické parametry, neumožňují učinit si úplný obrázek o technických parametrech strojů, zejména o řídicích systémech, které mají stěžejní roli. Žalovaný přitom konkrétně vymezil, jaké vlastnosti nebyly prokázány (zejména

pokračování

funkce řídicích systémů a velikost paměti). Význam těchto parametrů konečně potvrdila podle krajského soudu i výpověď svědka.

Shodně s žalovaným vyhodnotil krajský soud též výpověď svědka, kterou označil za neprůkaznou, neboť zejména odpovědi týkající se řídicích systémů, které sám svědek označil za jeden z nejdůležitějších technických parametrů strojů, byly nekonkrétní a nejasné. Svědek především neznal klíčovou hodnotu velikost paměti jednotlivých řídicích systémů. Výměnu řídicího systému v jednom ze strojů pak svědek zdůvodnil dostupností náhradních dílů na dalších 15 let, nikoliv tím, že by se původní (nahrazovaný) systém již nevyráběl. Tím si nebyl jist. Krajský soud k tomu zdůraznil, že pakliže by se ale původní systém vyráběl, nebylo by tím spíše možné výměnu řídicího systému za systém vyšší řady označit za opravu. U druhého stroje pak svědek původní řídicí systém PHILIPS neznal vůbec a nemohl ani posoudit, zda zavedením nového řídicího systému dojde ke změně parametrů či nikoli. Svědek nebyl schopen specifikovat výkon motorů s odůvodněním, že jím předložená nabídka je pouze přibližná. Svědecká výpověď proto neumožnila s určitostí zjistit, že nedojde ke zvýšení výkonu motorů. Krajský soud proto zdůraznil, že závěry svědka o tom, že nedojde ke změně technických parametrů, je třeba nahlížet ve světle naznačených nejasností, z toho, že svědek neznal bližší specifikaci původních ani navrhovaných řídicích systémů, přičemž však sám označil řídicí systém za jeden z nejdůležitějších technických parametrů stroje. Bylo proto ze strany správce daně, při výměně řídicího systému za novější/vyšší vývojové řady, zcela legitimní žádat prokázání, že nedojde k technickému zhodnocení strojů, ale pouze k jejich opravě. To však žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat.

Závěrem napadeného rozsudku krajský soud vypořádal námitku použitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení. S odkazem na rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 – 30, zdůraznil, že čestné prohlášení nelze ignorovat, zároveň však připomněl, že v nynějším případě jeho předložení vedlo k výsledku osoby, která jej vyhotovila (pana J.). Neosvědčení čestného prohlášení tak nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť tvrzení jmenované osoby byla zachycena ve svědecké výpovědi a žalovaným vyhodnocena. K námitce, že žalovaný neuvedl, které parametry se změny oproti původním, krajský soud podotkl, že žalovaný ani netvrdil, že ke změně skutečně dojde. Zdůraznil totiž jen to, že žalobce neprokázal, že plánované práce mají povahu pouhé opravy hmotného majetku. K poslední námitce – potřebnosti znaleckého posudku – krajský soud uvedl, že žalovaným konkrétně položené otázky svědčí o kompetentnosti úředních osob, co do schopnosti klást relevantní otázky. Odpovědi svědka pak neobsahovaly žádné vysoce odborné či technické pojmy. K závěru o neprůkaznosti předložených důkazů postačovala žalovaným zmíněná běžná zkušenost a znalosti správce daně. Přizvání znalce by proto bylo nadbytečné.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti napadenému rozsudku podal kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní namítl, že krajský soud se při rozhodování neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, konkrétně tím, že rozhodnutí nelze vystavět na pouhé negaci veškerých důkazních prostředků předložených stěžovatelem. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že v případě předložení důkazních prostředků potřebných k prokázání jím tvrzených skutečností přechází důkazní břemeno na správce daně. Obzvláště zdůraznil význam svědecké výpovědi, která vyznívá jednoznačně v jeho prospěch, avšak krajský soud ji opětovně interpretoval zavádějícím způsobem. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na „rozsudek 9 Afs 53/2012“, v němž měl zdejší soud uvést, že „z podané výpovědi 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“. Krajskému soudu dále vytkl, že svědeckou výpověď hodnotil jednostranně, vybíral

konkrétní výroky, aniž by ji hodnotil jako celek. Uvedené demonstroval na velikosti paměti řídicích systémů, kterou podle stěžovatele svědek, oproti tvrzení krajského soudu, nepodmiňoval srovnáním obou systémů, a kterou údajně neznal. Svědek naopak jasně uvedl, že systémy jsou „naprosto obdobné“ a „že to bude stejné“.

Stěžovatel ke svědkovi dále podotkl, že „*znalosti [svědka] s oběma systémy mu, dle názoru stěžovatele, umožňují posoudit rychlost a komfort programování, a to zda došlo k jeho zdokonalení i bez znalosti naprosto konkrétních údajů o velikosti paměti*“. Přesná velikost paměti je navíc určena až podle specifikace jednotlivých typů součástek, které jsou použity v konkrétní zakázce, a není ji tedy možné obecně pro daný systém určit. V případě stroje MCV 1000, kde byl měněn systém HEIDENHAIN 426 za systém HEIDENHAIN 530, stěžovatel namítl, že „*systém se dle výpovědi svědka skutečně nevyrábí*“. Jeho využití pro opravu by tak i v případě jeho výroby v době tvorby cenových nabídek bylo značně nevhodné pro nedostupnost náhradních dílů. Přestože řídicí systém HEIDENHAIN 530 je vyšší výrobní řadou, zůstává dle svědecké výpovědi funkce nového systému „*naprosto stejná*“, což však krajský soud nevzal do úvahy. U stroje MAHO 1000, kde byl nahrazován systém PHILIPS, stěžovatel podotkl, že tento systém již zanikl, a byla proto navrhována nejlevnější varianta. Podle svědka se při ponechání zásadních mechanických dílů nebude jednat o modernizaci stroje.

Otázku, zda jde o opravu, či modernizaci stroje lze podle názoru stěžovatele určit „*i bez znalostí konkrétních specifikací strojů*“, zvláště když je svědek profesionálem v oboru. Výpověď svědka i vyjádření stěžovatele vedly k závěru, že šlo o pouhou výměnu částí strojů bez vlivu na jejich technické parametry, přičemž krajský soud se s tímto argumentem nevyporádal a pouze negoval předložené důkazní prostředky. V otázce (ne)potřeby znaleckého posudku k posouzení povahy navržených prací stěžovatel uvedl, že krajský soud svým postupem „*v podstatě potvrdil tvrzení správce daně, který argumentoval tím, že ve věci není třeba využít znaleckého posudku, kdy postačoval zdravý rozum a běžná zkušenost*“. Co je myšleno „*zdravým rozumem*“ však krajský soud nevyšvětlil.

V druhém okruhu námitek stěžovatel napadl posouzení otázky odpisů majetku podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uvedl, že krajský soud vyložil toto ustanovení velmi restriktivně a rezervovaně, „*navíc způsobem, pro který se stává toto soudní rozhodnutí nepřezkoumatelným*“, neboť podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nyní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), správce daně mimo jiné dbá o správné stanovení daně. Správce daně tak měl být podle stěžovatele aktivní a upozornit a poučit daňový subjekt o tom, že veškeré náklady měly být podle § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů uplatněny v celkové výši a ne odpisem. Tuto povinnost má správce daně podle stěžovatele ze zákona, neboť jeho cílem je správné zjištění a stanovení daně. Svou povinnost nenaplnil a soud se touto otázkou nezabýval. Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k novému projednání.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný k námitce stěžovatele o poučovací povinnosti správce daně namítl, že stěžovatel argument neuvedl ve své žalobě, ač tak učinit mohl, a jde tak o námitku nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Námitku, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, označil za nepravdivou. Odkázal na str. 6-13 napadeného rozhodnutí, kde provedl podrobné vyhodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Stran napadeného rozsudku poznamenal, že z jeho textu nelze seznat, že by krajský soud vyhodnotil výpověď svědka jednostranně, ale naopak se jí věnoval podrobně. To, že ji označil za neprůkaznou, nelze ztotožnit s nerespektováním závazného právního názoru. Ke stěžovatelem zmíněnému rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 53/2012 zdůraznil, že uvedené rozhodnutí se netýká nyní posuzované problematiky ani stěžovatele. Vůči přesvědčení

pokračování

stěžovatele, že důkazní břemeno u tvorby rezerv přešlo na správce daně, poznamenal, že i tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, a jde tak o námitku nepřijatelnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad to podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně je povinen prokázat skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy „*nikoliv opak toho co tvrdí daňový subjekt*“. U otázky potřebnosti znalce setrval žalovaný na stanovisku, že posuzování důkazních prostředků nevyžadovalo řešení složitých technických otázek.

Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného názorem, že k zateplení skladu došlo z důvodu zlepšení pracovních podmínek na pracovišti, neboť zde byl umístěn jeden z obráběcích strojů. Jednalo se tedy o úpravu podmínek na pracovišti, které bylo plně odůvodněné. Provedl dané úpravy proto, aby naplnil zákonné požadavky ochrany zdraví zaměstnanců. Tyto skutečnosti musely být správcem daně známé, neboť při kontrole prováděl fotodokumentaci. U vytváření rezerv stěžovatel zdůraznil, že „*postupoval přesně dle znění § 7 zákona o rezervách, tudíž z jeho strany nemohlo dojít ke žádnému pochybení*“, což potvrzuje výpověď svědka, pana J.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s. Následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Zdejší soud dále neopomněl, že ze strany stěžovatele jde o opakovanou kasační stížnost, kdy však stěžovatel v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Nejedná se proto o nepřijatelnou kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Konstantní judikatura zdejšího soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srovnej rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44). Zároveň nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumání napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 – 85).

Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v souvislosti s interpretací § 24 zákona o daních z příjmu, kterou měl soud realizovat restriktivně a „*navíc způsobem, pro který se stává toto soudní rozhodnutí nepřezkoumatelným*“. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou nemůže ztotožnit. Krajský soud naopak věnoval předmětnému ustanovení obsáhlou pasáž (str. 7-10 napadeného rozsudku), kde velmi podrobně vysvětlil, z jakých skutkových okolností vycházel, jak je třeba vykládat jednotlivá aplikovaná ustanovení, a neopomněl odkázat rovněž na relevantní judikaturu správních soudů. Nejvyšší správní soud se na tomto místě

přirozeně nevyjadřuje k otázce správnosti závěrů učiněných krajským soudem. Takové úvahy jsou obsaženy teprve v další části tohoto rozhodnutí.

Úvodem považuje zdejší soud za nezbytné odkázat na svou ustálenou judikaturu, podle které platí, že míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (srovnej rozsudky ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, a ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81). Jejich závěry jsou přílehlivé jak pro podanou žalobu, tak i nynější kasační stížnost, kdy obecná argumentace stěžovatele (žalobce), neumožnila zcela konkrétní vypořádání přednesených námitek.

Ve vztahu k námitce stěžovatele o nenaplnění poučovací povinnosti správcem daně se zdejší soud ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že stěžovatel předmětnou námitku nevznesl v žalobě, ač tak učinit mohl. Námitka je proto v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná a zdejší soud se jí nezabýval.

Nejvyšší správní soud dále posoudil stěžovatelovu námitku, že krajský soud ve svém rozhodování nerespektoval závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v původním rozsudku NSS. Konkrétně připomněl názor tohoto soudu, že rozhodnutí nelze vystavět na pouhé negaci veškerých důkazních prostředků předložených stěžovatelem. V případě této námitky je ovšem třeba vnímat právní názor vyslovený zdejším soudem v odkazovaném rozsudku v jeho komplexnosti. „*Pouhá negace důkazních prostředků bez dalšího*“ totiž byla vyslovena v tom smyslu, že žalovaný *de facto* pouze stručně odmítl důkazní prostředky předložené stěžovatelem v původním řízení, aniž by však náležitě vyslovil, jak je hodnotí, respektive proč jsou nedostatečné. Jinými slovy, zdejší soud v původním rozsudku vyslovil, že souhlasí se žalovaným v tom, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení nese stěžovatel, avšak za situace, kdy stěžovatel předložil technickou dokumentaci běžně dodávanou výrobcem, byl správce daně povinen sdělit stěžovateli konkrétně, jaké vlastnosti stroje nebyly prokázány.

Žalovaný však nyní již hodnocení důkazních prostředků velmi podrobně rozvedl na str. 9-13 napadeného rozhodnutí. Za základ jeho úvah lze považovat rozbor významu řídicího systému, jehož důležitost byla potvrzena i výpovědí svědka J. Ten jednak uvedl, že kompletní řídicí systém představuje „*určitě největší cenu z cenové nabídky*“, a jednak vyslovil, že řídicí systém a velikost paměti patří mezi hlavní technické parametry, podle kterých si zákazník vybírá nový CNC stroj. Žalovaný proto zcela důvodně kladl důraz na prokázání technických parametrů tohoto klíčového komponentu strojů. Předložená dokumentace, respektive výpověď svědka, přitom právě v tomto směru potřebné informace neposkytuje. Ve výpovědi, která podle stěžovatele jednoznačně vyznívá v jeho prospěch, svědek k původnímu systému PHILIPS uvedl, že je zastaralý, a že jej nezná. Nemůže jej proto porovnat s novým systémem Fanuc 0i – MD, který jej má nahradit. Rovněž o původním řídicím systému v druhém stroji (HEIDENHAIN 426) neuvedl konkrétní informace. Nevěděl například velikost paměti, zda umožňuje programování v 3D rozlišení, či zda se vyráběl v době tvorby cenových nabídek. K systému novému (HEIDENHAIN 530) uvedl, že jde o vyšší vývojovou řadu. Zdejší soud rovněž ve výpovědi svědka nepřehlédl, že s výměnou řídicích systémů souvisí výměna dalších součástí strojů (konkrétně motory), jejichž výkon však nedokázal konkrétně porovnat; jestli to souviselo se zjednodušenou povahou nabídek, nemá pro posuzovaný aspekt věci žádný význam.

Ve světle uvedeného se zdejší soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že ze strany správce daně, při výměně klíčového prvku v podobě řídicích systémů za novější/vyšší vývojové

pokračování

řady, bylo zcela legitimní žádat prokázání, že nedojde k technickému zhodnocení strojů, ale pouze k jejich opravě. Výše nastíněnými skutečnostmi žalovaný, resp. správce daně, důvodně zpochybnil tvrzení stěžovatele, že jde o pouhou opravu strojů, přičemž, jak uvedl Nejvyšší správní soud již v původním rozsudku, důkazní břemeno spočívalo na daňovém subjektu, tedy stěžovateli. Nejvyšší správní soud má tak najisto postaveno, že žalovaný sledoval právní názor vyslovený zdejší soudem, své pochybení ohledně nedostatečného hodnocení předložených důkazních prostředků napravil, a dostatečně konkrétně uvedl, z jakého důvodu považuje důkazní prostředky za nedostatečné, respektive jaké konkrétní klíčové parametry nebyly prokázány. Jak uvedl již krajský soud, jednalo se především o velikost paměti, či funkce řídicího systému, jehož význam byl zdůrazněn výše. Zcela obecná vyjádření svědka, na která stěžovatel poukazuje, že systémy budou „naprosto obdobné“ a „že to bude stejné“ nemohou vytykanou nekonkrétnost důkazních prostředků nahradit. Sám stěžovatel připustil, že hrubá cenová nabídka neobsahuje specifikaci jednotlivých typů součástí, která nevyplývá ani z ostatních předložených důkazních prostředků. Taková nekonkrétnost důkazních prostředků jde ovšem k tíži stěžovatele, neboť je to on, kdo nese důkazní břemeno, a je tedy povinen prokázat, že plánované práce mají povahu oprav, nikoliv technického zhodnocení. Stejně tak skutečnost, že svědek je profesionálem v oboru, nemůže bez dalšího překlentnout nedostatečnou konkrétnost jeho výpovědi o technických parametrech původních a nových řídicích systémů a dalších (navazujících) součástí strojů, na které byly rezervy tvořeny, zvláště když o nich, jak sám uvedl, zčásti nic neví. Zdejší soud se proto neztotožňuje s kasační námitkou, že krajský soud hodnotil svědeckou výpověď jednostranně a interpretoval ji zavádějícím způsobem.

Stěžovatel v prvním okruhu kasačních námitek souvisejících s tvorbou rezerv na opravu konečně namítal, že krajský soud „*v podstatě potvrdil tvrzení správce daně, který argumentoval tím, že ve věci není třeba využít znaleckého posudku, kdy postačoval zdravý rozum a běžná zkušenost*“, aniž by vysvětlil, co je myšleno zdravým rozumem. I tato kasační námitka je nedůvodná. Krajský soud zcela srozumitelně vyslovil, že předložené důkazy, včetně výpovědi svědka, neobsahovaly vysoce odborné či technické pojmy, a že otázky předkládané svědkovi prokázaly kompetentnost úředních osob. Zdůraznil rovněž, že vyhodnocení důkazních prostředků neobsahovalo nic technicky složitějšího i proto, že správce daně ani žalovaný netvrdili, že se jednalo o zamýšlené technické zhodnocení, ale jen to, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Argumentace krajského soudu byla tedy srozumitelná, logická a v souladu s obsahem správního spisu. Subjektivní nesouhlas stěžovatele, aniž by současně konkrétně namítl, v čem mělo být posouzení žalovaným po odborné stránce nedostatečné, není způsobilé založit potřebu doplnění řízení znaleckým posudkem.

V druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel mířil do problematiky interpretace § 24 zákona o daních z příjmů. Námitku zanedbání poučovací povinnosti správce daně zdejší soud vyhodnotil jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. K samotné interpretaci zákonných ustanovení stěžovatel pouze obecně uvedl, že výklad krajského soudu byl „*velmi restriktivní a rezervovaný*“ a soud jej vyložil „*způsobem pro který je soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné*“. Takto nanejvýš obecně formulovaná kasační námitka neumožňuje zdejšímu soudu než zopakovat, že krajský soud se s předmětným ustanovením, stejně jako s § 25 zákona o daních z příjmů, zaobíral velmi podrobně na str. 7-10 napadeného rozsudku. V této souvislosti současně odkázal i na relevantní judikaturu správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 95/2006 – 80, případně také rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Ca 95/2004 – 35). Z pohledu zdejšího soudu tedy krajský soud zcela dostal požadavkům soudního přezkumu, všechny námitky stěžovatele vypořádal v rozsahu jejich uplatnění a zároveň přesvědčivě. Proto je i tato kasační námitka nedůvodná.

Nejvyšší správní soud tedy závěrem konstatuje, že důvodná nebyla žádná z kasačních námitek. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

Při úvaze o nákladech řízení o kasační stížnosti je třeba vycházet z toho, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 22. března 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu