



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: T. a. s., zastoupeného ing. S. K., daňovým poradcem, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2005, čj. 2713/120/2005, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 12. 2005, čj. 10 Ca 184/2005 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- I. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce ing. S. K., daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 8. 2005, čj. 2713/120/2005, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 15. 2. 2005, čj. 779/05/086930/6510. Tímto rozhodnutím správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce a snížil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 původně doměřenou dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 14. 10. 2004, čj. 68802/04/086910 z částky 707 110 Kč na částku 33 170 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 24. 10. 2005 žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž mj. namítal, že správce daně i žalovaný

porušili zákon, jestliže neuznali odpisy uplatněné pro druhý rok odpisování na kalolis a tlakovou nádobu jakožto součásti technologie čistírny odpadních vod žalobce. Žalovaný postavil své rozhodnutí na závěru, že uvedená zařízení se nestala součástí hmotného majetku žalobce a nebylo tudíž možné zahájit jejich odpisování dříve, než bylo příslušným stavebním úřadem v roce 2002 rozhodnuto o zkušebním provozu stavby, jímž byla v daném případě rekonstrukce předmětné čistírny odpadních vod. Žalobce uváděl, že v daném případě bylo uvedení těchto technologických součástí do užívání (provozu) bezprostředně po jejich výměně v roce 2001 nezbytné pro dodržování povolených limitů pro vypouštění odpadních vod při jinak nepřerušeném procesu čištění odpadních vod. Bezprostředním uvedením do užívání byly podle žalobce zabezpečeny všechny technické funkce těchto zařízení a zároveň byly splněny všechny povinnosti stanovené právními předpisy pro zajištění nepřerušného provozu čistírny odpadních vod. Dle názoru žalobce neměla být uvedená zařízení žalovaným posouzena jako stavby, ale jako samostatné movité věci ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že správce daně zvýšil základ daně o částku odpovídající hodnotě daru poskytnutého odborové organizaci žalobce s odůvodněním, že se jedná o zastřený právní úkon ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jehož cílem je snížení daně. Žalobce poukazoval na to, že předmětná darovací smlouva byla platně uzavřena, přičemž nebyla motivována snahou snížit daňovou povinnost, ale důstojně ocenit členky odborové organizace a ostatní zaměstnankyně žalobce ke Dni matek. Forma zvolená po dohodě s odborovou organizací byla v souladu se zákonem a respektovala i dřívější zvyklosti, které zdůrazňovaly pozici odborů při stejných či obdobných příležitostech. Správce daně v jiném řízení již tuto smlouvu posoudil a neměl o obsahu tohoto právního úkonu žádné pochybnosti.

Žalobce konečně také namítal, že správce daně v rozporu se zákonem neuznal náklad žalobce vynaložený na získání kvalifikace jeho zaměstnance potřebné pro obsluhu čistírny odpadních vod. Správce daně v průběhu daňového řízení nezpochybnil, že se v tomto případě jednalo o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že žalobce tento náklad skutečně vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů v rozhodném období. Naopak správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že za daňově uznatelné náklady na vzdělávání zaměstnanců se považují náklady na vzdělávání, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a pracovním zařazením zaměstnance. Žalobce měl za to, že splnil podmínky ust. § 24 odst. 1 i § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů, neboť se jednalo o výdaje na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníka žalobce. Závěr správce daně a žalovaného, že náklady na dosažení vyššího stupně vzdělání formou studia středoškolského či vysokoškolského nelze uznat a že se musí jednat o

účast na školení nebo o studium při zaměstnání za účelem prohloubení kvalifikace k výkonu práce ve smyslu ust. § 126 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), nemá podle žalobce v zákoně o daních z příjmů oporu.

Krajský soud v Českých Budějovicích uznal žalobu v uvedených žalobních bodech důvodnou a rozsudkem ze dne 16. 12. 2005, čj. 10 Ca 184/2005 - 40, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že rekonstrukce čistírny odpadních vod probíhala v daném případě při jejím provozu, neboť nedošlo k odstávce výroby žalobce a bylo tedy třeba dodržet příslušná vodoprávní povolení, jinak by žalobci hrozila sankce za porušení povinností při vypouštění odpadních vod. Žalobce tedy měl povinnost vyměněná technologická zařízení provozovat od okamžiku jejich instalace, byť byla jinak součástí stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod. Kalolis s tlakovou nádobou byl tedy samostatně užíván od roku 2001, přičemž toto zařízení nebylo závislé na dokončení celé stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod a bylo možné ho samostatně provozovat ještě před zahájením zkušebního provozu rekonstruované čistírny. I v případě poruchy či znehodnocení takového zařízení by bylo třeba ho opravit jako celek, je tedy třeba ho považovat za soubor movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nikoli za součást stavby ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud rovněž přihlédl k účelu a smyslu odpisů, jejichž pomocí vstupuje hodnota pořízených věcí do nákladů daňového subjektu, přičemž daňově uznatelným nákladem se vždy rozumí náklad vynaložený pro účely dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Prováděl-li žalobce výrobu a provozoval-li čistírnu odpadních vod i v době stavby rekonstrukce čistírny odpadních vod a pro tento účel využil již v roce 2001 kalolis s tlakovou nádobou, pak tak činil v zájmu dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů již v roce zařazení majetku do užívání a odpis tohoto majetku v roce 2001 ani v roce následujícím tedy neodporuje právní úpravě odpisování hmotného majetku. Žalobce navrhl v daňovém řízení důkaz výsledkem pracovníka vodoprávního úřadu, tento důkaz však proveden nebyl, přestože by mohl přispět k objasnění povinností žalobce podle vodoprávních předpisů v době rekonstrukce čistírny odpadních vod. Krajský soud tedy uzavřel, že uvedená zařízení byla od roku 2001 řádně užívána, a proto bylo možné již v tomto roce zahájit jejich odpisování.

Pokud jde o posouzení daru žalobce, krajský soud poukázal na to, že ustanovení § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů umožňuje odečíst od daňového základu hodnotu daru, přičemž může jít i o dar nepeněžitě povahy. Takový dar byl žalobcem odborové organizaci předán. Rovněž finanční orgány uznaly, že formálně se darování uskutečnilo zcela v souladu s ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Z okolností, že obdarovaný poskytl dar ke Dni matek nejen členkám odborů, ale

všem zaměstnankyním žalobce, nelze podle krajského soudu dovozovat, že dar byl poskytnut s úmyslem obejít zákon. Při použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu je nezbytné zjišťovat skutečný obsah právního úkonu, jímž je darovací smlouva, zabývat se tedy tím, zda uzavření této smlouvy mělo být spekulativní a zda důvodem navození formálně právního stavu byla snaha vyhnout se uhrazení daně ve správné výši. Simulovaným právním úkonem je pak takový úkon, kdy jeho účastníci projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí. Je tedy třeba se zabývat skutečným obsahem právního úkonu, přičemž jeho dokazování je v takovém případě na žalovaném. Jeho úkolem je prokázat, co bylo skutečně sledováno a co bylo předstíráno. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, čj. 5 Afs 29/2003 - 85. Krajský soud zdůraznil, že v předmětné věci měly finanční orgány k dispozici pouze darovací smlouvu, písemnosti osvědčující existenci obdarovaného subjektu a zjištění o tom, jak bylo s darem naloženo. Na základě těchto podkladů nebylo podle názoru krajského soudu možné učinit úsudek o tom, že věcný dar, jehož předání odborové organizaci bylo prokázáno, byl učiněn s úmyslem snížit nedovoleně daňový základ. Za uvedené důkazní situace nelze bez dalšího učinit závěr, že jinak formálně bezvadný právní úkon ve formě darování zastírá ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jinou skutečnost.

K otázce nákladů vynaložených žalobcem na vzdělávání jeho zaměstnance krajský soud konstatoval, že podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů jsou daňovými výdaji také mimo jiné výdaje na pracovní podmínky zaměstnanců vynaložené na provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy. V daném případě žalobce přispíval k úhradě školného na soukromé střední škole za tím účelem, aby jeho zaměstnanec zařazený při obsluze čistírny odpadních vod získal úplné střední vzdělání. Žalovaný podle krajského soudu při svém rozhodování vyšel z toho, že se jedná o zvýšení kvalifikace pracovníka žalobce, avšak nezabýval se tím, zda takové zvyšování kvalifikace souvisí s činností žalobce a pracovním zařazením daného pracovníka. Žalovaný se rovněž nezabýval tím, zda se jedná v daném případě o zařízení, jehož provoz je povinen hradit příslušný orgán státní správy. Z odůvodnění zprávy o daňové kontrole není zcela zřejmé, zda došlo v daném případě k odlišení výdajů na pracovní podmínky zaměstnance a výdajů na pracovní cesty zaměstnance, neboť účast na studiu v zájmu splnění podmínek určitého povolání pracovní cestou není. Krajský soud proto uzavřel, že výdaj ve formě školného vynaložený na zajištění úplného středoškolského vzdělání pracovníka žalobce nebyl posouzen se zřetelem ke všem podmínkám podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel zdůraznil, že správce daně nepodřadil kalolis s tlakovou nádobou stavbám ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, nýbrž uvedl, že pokud pro rekonstrukci čistírny odpadních vod bylo vydáno stavební povolení, může být stavební i technologická část stavby užívána pouze na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí, případně na základě rozhodnutí o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu, vydaného ve správním řízení. V daném případě bylo takové rozhodnutí vydáno až v roce 2002. Stěžovatel poukazoval na ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož se odpisováním rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka. Evidováním v majetku se rozumí uvedení majetku do užívání podle účetních předpisů. Uvedení do užívání účetní předpisy definují jako zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, bezpečnostními a hygienickými.

V případě uvedené rekonstrukce čistírny odpadních vod bylo vydáno stavební povolení, a proto pro uvedení tohoto majetku do užívání, a to jak jeho technologické, tak jeho stavební části, bylo nutné splnit povinnosti, které stanovil zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“). Podle stavebního zákona může být po vydání stavebního povolení stavba nebo její část užívána jen na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí, případně pro posouzení způsobilosti stavby k užívání vydá stavební úřad rozhodnutí o prozatímním užívání stavby ke zkušebnímu provozu. Podle stěžovatele nemůže být stavba ani její součást užívána pouze na základě předání stavby dodavatelem a jejího převzetí stavebníkem. Kalolis s tlakovou nádobou byly nedílnou součástí technologického zařízení čistírny odpadních vod dodaného na základě smlouvy o dílo na rekonstrukci této čistírny. Zprovoznění jednotlivých částí technologie bylo nutné ke spuštění zkušebnímu provozu, který by jinak nemohl být stavebním úřadem povolen. Stěžovatel měl za to, že zařazením části technologie do hmotného majetku před vydáním rozhodnutí o prozatímním užívání ke zkušebnímu provozu žalobce porušil účetní i daňové předpisy a neoprávněně uplatnil v roce 2001 odpisy i odčitatelnou položku z tohoto majetku dle ust. 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů, což mělo samozřejmě dopad i do roku následujícího. Provedení důkazu výsledkem pracovníka vodoprávního úřadu by bylo podle stěžovatele nadbytečné, neboť takový důkaz by ve vztahu k závěrům správce daně nemohl přinést nic nového. Správce daně nezpochybňoval povinnosti žalobce z hlediska vodoprávních předpisů, tedy zejména splnění předepsaných limitů pro vypouštění odpadních vod, ale z hlediska uplatňování odpisů z majetku i reinvestičního odpočtu musí být splněny podmínky stanovené daňovým předpisem. Pro tyto účely není podstatné, zda je již majetek využíván k podnikatelské činnosti, ale zda byl uveden do užívání, k čemuž může dojít teprve po splnění všech povinností vyplývajících z právních předpisů.

Ke druhé sporné otázce stěžovatel poukázal na to, že správce daně nezpochybňoval možnost uplatnění odčitatelné položky dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů na poskytnutí věcného daru. Dar ovšem musí být použit pro účely vymezené v tomto ustanovení. V darovací smlouvě je uvedeno, že dar (ložní soupravy) je určen k sociálně-kulturnímu účelu a že jde o dar všem zaměstnankyním žalobce, nikoli pouze členkám odborové organizace. Dárce tedy v darovací smlouvě přesně vymezil účel použití daru a obdarovaný s tím souhlasil, přičemž tento účel není podle názoru stěžovatele v souladu s ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a navíc hlavním posláním odborové organizace není poskytování věcných darů zaměstnancům. Z uvedeného podle stěžovatele vyplývá, že darovací smlouva byla uzavřena účelově s cílem využít ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a snížit tak daňový základ žalobce. Pokud by žalobce daroval ložní soupravy přímo, nemohl by snížit základ daně podle citovaného ustanovení. Ložní soupravy byly ve skutečnosti určeny a použity na zlepšení sociálních podmínek zaměstnanců, i když k jejich darování formálně došlo prostřednictvím odborové organizace. Cílem tohoto zastřeného stavu byla snaha o snížení základu daně, přičemž tato skutečná vůle jednajících stran byla z uvedeného jasně seznatelná. Stěžovatel tedy nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že správce daně při aplikaci ust. § 2 odst. 7 daňového řádu neprokázal skutečný obsah právního úkonu, co bylo skutečně sledováno a co předstíráno. Důkazem byla v daném případě samotná darovací smlouva, která vymezovala skutečný obsah právního úkonu – tedy poskytnutí daru žalobcem jeho zaměstnankyním. Tento důkaz koresponduje s následným faktickým plněním ze strany žalobce, stěžovatel se tudíž domníval, že nebylo ve věci nutné provádět další dokazování a že další důkaz pro účely uplatňování ust. § 2 odst. 7 daňového řádu by jen stěží v předmětné věci bylo možné nalézt. Závěry stěžovatele podle jeho názoru plně korespondují s argumentací Nejvyššího správního soudu v rozsudku, na nějž odkazoval krajský soud.

K otázce daňových nákladů na vzdělávání zaměstnanců stěžovatel uváděl, že za takové náklady dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů se považují náklady na vzdělávání, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance, ale obecně těmito náklady nejsou náklady vynaložené na dosažení vyššího stupně vzdělání formou studia středoškolského nebo vysokoškolského. V tomto případě získání středoškolského vzdělání zaměstnance bylo předpokladem pro jeho pracovní zařazení, avšak zaplacené školné na soukromém gymnáziu nelze považovat za daňový náklad ve smyslu citovaného ustanovení. Správce daně podle stěžovatele nezpochybnil tvrzení žalobce, že na dané pracovní zařazení bylo zapotřebí středoškolského vzdělání a že tato skutečnost souvisí s činností stěžovatele. V daném případě však považuje stěžovatel za rozhodující, že se jednalo o zvyšování kvalifikace zaměstnance, nikoliv o její prohlubování (viz § 126 a § 141a zákoníku práce). Podle závěrů krajského soudu by si každý zaměstnavatel mohl obsadit pracovní pozice, na něž je vyžadován určitý typ vzdělání, zaměstnanci s nižším stupněm vzdělání a po té jim zaplatit dosažení vyššího stupně vzdělání a tyto

náklady uplatnit jako daňové, čímž by se soukromoprávní záležitost každého zaměstnance přenášela na stát formou snížení daňové povinnosti zaměstnavatele. Krajský soud nutí stěžovatele zjišťovat, zda v daném případě zvyšování kvalifikace daného pracovníka souvisí s jeho pracovním zařazením a tudíž i s činností žalobce, byť taková souvislost je dána, není však ve věci rozhodující. Rovněž požadavek soudu zjišťovat, zda provoz předmětného vzdělávacího zařízení je povinen hradit příslušný orgán státní správy, nesouvisí s meritem věci. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů je třeba rozlišovat náklady na provoz vzdělávacího zařízení, o něž se zde nejedná, neboť žalobce žádné vzdělávací zařízení neprovozoval, od nákladů na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečované jinými subjekty. Stěžovatel měl rovněž za to, že z žalobou napadeného rozhodnutí i z celého správního spisu jasně vyplývá, že se v daném případě jednalo o náklad na dosažení vyššího stupně vzdělání u zaměstnance. Stěžovatel tedy nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle něhož není zcela zřejmé, zda došlo k odlišení výdajů na pracovní podmínky zaměstnanců a výdajů na jejich pracovní cesty.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti opětovně zdůraznil, že uvedení kalolisu a tlakové nádoby do užívání bezprostředně po jejich výměně bylo nezbytné pro zajištění nepřetržitého čištění odpadních vod a tímto postupem byly podle žalobce splněny veškeré povinnosti stanovené právními předpisy i správními orgány. V názoru na druhou spornou otázku se stěžovatel podle žalobce opírá pouze o své tvrzení, že darovací smlouva byla uzavřena účelově s cílem snížit základ daně. Současně nebyl stěžovatel schopen žádným způsobem zdůvodnit skutečnost, že správce daně v jiném daňovém řízení stejnou darovací smlouvu již posoudil a neměl o obsahu tohoto právního úkonu žádné pochybnosti. Názor stěžovatele, že náklady, při nichž dochází ke zvyšování kvalifikace zaměstnance, nejsou daňově uznatelné, nemá oporu v zákoně o daních z příjmů a současně je v rozporu se společenskou potřebou zvyšování kvalifikace.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil takto:

K první sporné otázce Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že je třeba pečlivě rozlišovat význam právních pojmů „stavba“, „nemovitá“ či „movitá věc“ i dalších souvisejících pojmů ve smyslu občanskoprávním (§ 119 až 121 občanského zákoníku), stavebně právním (§ 139b stavebního zákona) a ve smyslu daňovém a účetním (mj. § 26 zákona o daních z příjmů). Jak vyplývá z tradiční judikatury správních i civilních soudů, občanské právo chápe stavbu jako samostatnou nemovitou věc z hlediska statického, stavební právo pojímá naopak stavbu z hlediska dynamického, ustanovení § 139b odst. 1 stavebního zákona jím tedy rozumělo jakékoli stavební dílo, ať již se z hlediska občanského práva jednalo o samostatnou nemovitou věc, či nikoli. V daném případě je tedy třeba rozlišovat „stavbu“ čistírny odpadních vod žalobce, včetně součástí a příslušenství z hlediska

občanskoprávního a „stavbu“, přesněji řečeno změnu dokončené stavby čistírny odpadních vod, již byla v daném případě rekonstrukce uvedené čistírny a na níž bylo vydáno stavební povolení. Samostatný význam pak mají rovněž pojmy, s nimiž pracuje pro účely daňových odpisů zákon o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 13. 12. 2004, čj. 5 Afs 130/2004 - 62, publikovaný pod č. 1018/2007 Sb. NSS). Podle ust. § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí mj. budovy a jiné stavby a dále samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, přičemž za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, které s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.

Správce daně ani stěžovatel v daném případě nezpochybňovali, že byla nová technologická zařízení, instalovaná v rámci rekonstrukce čistírny odpadních vod, evidována v hmotném majetku žalobce a tudíž i odpisována odděleně od technického zhodnocení budov čistírny odpadních vod. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí ani v kasační stížnosti rovněž netvrdil, že by kalolis s tlakovou nádobou nemohly být vůbec považovány za soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, že by tedy nemohly být považovány za dílčí část technologického celku čistírny odpadních vod dle tohoto ustanovení, tedy že by v žádném případě nemohly být v hmotném majetku žalobce samostatně evidovány a odpisovány. Touto otázkou se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť stěžovatel v kasační stížnosti výslovně označil v souvislosti se zahájením odpisování žalobcem za sporný pouze okamžik uvedení kalolisu a tlakové nádoby do užívání a k tomuto bodu se soustřeďuje jádro argumentace stěžovatele.

Se stěžovatelem lze souhlasit, že pro určení okamžiku zařazení určité položky do hmotného majetku daňového subjektu a tedy pro zahájení odpisování byly v rozhodném období použitelné účetní předpisy, konkrétně pro rok 2001 tehdy platné opatření FMF čj. V/20 100/1992 a pro rok 2002 opatření MF čj. 281/89 759/2001, která stanovila účtovou osnovu a postupy účtování pro podnikatele a podle nichž se dlouhodobým hmotným majetkem stávají věci uvedené do užívání, čímž se rozumí mj. splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními, hygienickými. Nyní je tento požadavek vyjádřen přímo v ust. § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Na rozdíl od stěžovatele se však Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v daném případě nebylo užívání předmětných zařízení od okamžiku jejich instalace, tedy před vydáním souhlasu příslušného stavebního úřadu s prozatímním užíváním stavby ke zkušebnímu

provozu i před následným kolaudačním rozhodnutím na stavbu spočívající v rekonstrukci čistírny odpadních vod, v rozporu s požadavky stavebního zákona.

Klíčovou okolností v daném případě totiž je, že předmětnou stavbu povoloval speciální stavební úřad, který byl zároveň úřadem vodoprávním, přičemž stavební povolení bylo zároveň vodoprávním povolením k vypouštění odpadních vod. Povinností žalobce bylo tedy splnit požadavky nejen stavebního zákona, ale rovněž požadavky vodního zákona a jeho prováděcích předpisů. Ustanovení obou zákonů bylo tedy třeba vykládat tak, aby nebyla ve vzájemném rozporu, aby tedy naplnění požadavků jedné veřejnoprávní normy, neznamenal zároveň porušení veřejnoprávní normy druhé. Takový stav by totiž byl jen stěží slučitelný se základními zásadami demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Stavební úřad tomuto úkolu dostal a jeho rozhodovací činnost ve vztahu k žalobci vycházela z rozumného požadavku, aby k rekonstrukci čistírny odpadních vod docházelo za jejího plného provozu, aby tedy jednotlivá technologická zařízení čistírny byla vyměňována a uváděna do provozu postupně a tudíž nedocházelo k přerušení čištění a tím i k porušení stanovených limitů pro vypouštění odpadních vod. Alternativou k tomuto postupu bylo pouze odstavení čistírny odpadních vod po dobu rekonstrukce a s tím související dlouhodobé přerušení výroby žalobce, přičemž je zřejmé, že tato alternativa nebyla zejména z hlediska zaměstnanosti v daném regionu ve veřejném zájmu. Jestliže tedy stěžovatel uvedeným způsobem podle požadavků stavebního úřadu postupoval, nemohl být postižen za provozování některých nově instalovaných zařízení čistírny odpadních vod před povolením zkušebního provozu rekonstruované čistírny jako celku dle ust. § 84 stavebního zákona či před vydáním kolaudačního rozhodnutí na tuto stavbu. Podle stanoviska příslušného stavebního úřadu, které bylo potvrzeno rovněž v předmětném daňovém řízení, žalobce postupoval při rekonstrukci čistírny odpadních vod v souladu s právními předpisy, tedy včetně předpisů stavebních. Pokud by byl stavební úřad přesvědčen o opaku, byl povinen zahájit s žalobcem řízení o uložení pokuty za spáchání správního deliktu spočívajícího v užívání stavby bez kolaudačního rozhodnutí [§ 106 odst. 3 písm. c) stavebního zákona], což se v daném případě nestalo.

Za to, že žalobce postupoval v souladu s požadavky stavebního úřadu, tedy nemůže být následně nepřímě sankcionován ani správcem daně tím, že nebudou právě z tohoto důvodu uznány jeho daňové odpisy. Pokud stěžovatel odkazuje na ust. § 76 odst. 1 stavebního zákona, podle něhož lze dokončenou stavbu, popřípadě její část schopnou samostatného užívání nebo tu část stavby, na které byla provedena změna, užívat pouze na základě stavebního povolení, pak je třeba zdůraznit, že tento požadavek platí podle citovaného ustanovení pouze v případě, pokud tyto stavby vyžadovaly stavební povolení. V předmětné věci není sporu o tom, že stavba spočívající v rekonstrukci čistírny odpadních vod jako celek vyžadovala stavební povolení a tudíž i následnou kolaudaci. Do projektové dokumentace k takové stavbě, ověřené ve stavebním řízení, pak byly ovšem

přirozeně zařazeny veškeré změny prováděné na předmětné čistírně odpadních vod v rámci její rekonstrukce, včetně změn technologických, byť by i některé tyto změny samy o sobě nemusely vyžadovat stavební povolení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není porušením stavebního zákona, jestliže jsou v odůvodněných případech právě taková technická zařízení vyměněna a nově instalovaná zařízení uvedena samostatně do provozu namísto zařízení dosavadních před tím, než je zahájen zkušební provoz a následně provedena kolaudace stavby jako celku. Správce daně ani stěžovatel se nezabývali tím, zda je výměnu kalolisu a tlakové nádoby v daném případě možno považovat za stavbu dle ust. § 55 stavebního zákona, jež by vyžadovala stavební povolení a tudíž by nemohla být samostatně užívána před kolaudací.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předmětná zařízení byla v roce 2001 uvedena do užívání v souladu se stavebním zákonem i jeho prováděcími předpisy a tudíž bylo možné zahájit v tomto roce jejich odpisování a pokračovat v něm i v roce následujícím. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem rovněž v názoru, že uznání těchto odpisů je v daném případě v souladu se smyslem a účelem daňových odpisů, neboť žalobce nepochybně vynaložil v rozhodném období náklady, formou odpisů postupně uplatňované, na zmíněná zařízení, která v tomto období rovněž provozoval za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů [§ 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Terminologický rozdíl v ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, které hovoří o odpisování hmotného majetku vztahujícího se pouze k zajištění zdanitelného příjmu, není z tohoto hlediska podstatný.

Stěžovateli je třeba přisvědčit pouze v tom ohledu, že finanční orgány nebyly povinny provádět navrhovaný výslech vedoucího pracovníka vodoprávního úřadu, pokud by se jeho výpověď měla omezovat pouze na otázky objasnění povinností žalobce podle vodoprávních předpisů při provádění výroby v době rekonstrukce čistírny odpadních vod, jak uváděl krajský soud, neboť jde o otázky právní, nikoli skutkové a tudíž je nelze výsledkem svědka prokázat. Uvedený závěr krajského soudu však nebyl samostatným důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a neměl vliv na správnost hodnocení základní sporné otázky.

Pokud jde o dar poskytnutý žalobcem odborové organizaci, krajský soud důvodně upozorňuje na požadavky, které pro použití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu stanoví ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, čj. 5 Afs 29/2003 - 85, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, www.nssoud.cz). Pokud se tedy finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. O takovou situaci se jedná pouze tehdy, pokud

účastníci právního úkonu předstírají určitý úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, popřípadě jinou právní skutečnost. Jedná se tedy o rozpor mezi vůlí účastníků právního úkonu a jejím projevem, přičemž tato neshoda vůle a jejího projevu je u obou stran právního úkonu stejná a je vědomá. O zastřený právní úkon se naopak nejedná, pokud daňový subjekt nečinil své právní úkony na oko, nepředstíral je a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, byť by i svými úkony obcházel zákon či práva zneužil. Povinností finančních orgánů je tedy podle citované judikatury uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.

Je třeba ve shodě s krajským soudem konstatovat, že této své povinnosti správce daně ani stěžovatel nedostáli. Jako rozhodující důkaz pro tvrzení, že darovací smlouva mezi žalobcem a odborovou organizací zaměstnanců žalobce byla pouze předstíraným úkonem, jenž měl (patrně spolu s následným darováním odborové organizace jednotlivým zaměstnankyním) zastřít faktické darování přímo mezi žalobcem a jeho zaměstnankyněmi, stěžovatel označil samotnou darovací smlouvu, a to konkrétně její ustanovení, podle něhož je dar dárce poskytnut k sociálně-kulturnímu účelu všem zaměstnankyním žalobce. Toto ustanovení však samo o sobě není způsobilé prokázat, že žalobce darování odborové organizaci pouze předstíral, že tedy nebylo jeho úmyslem ocenit zaměstnankyně právě prostřednictvím odborové organizace. Jak konstatoval krajský soud, dané ustanovení nezakládalo přímo povinnost pro obdarovaného, jak má s darem naložit. Správce daně ani stěžovatel navíc neprokázali, že by k předání daru odborové organizaci fakticky nedošlo v den uzavření smlouvy, jak smlouva předpokládala, ani později, a že by tedy tento dar, přesněji řečeno jeho jednotlivé části, byly žalobcem fyzicky předány přímo zaměstnankyním žalobce. Neobstojí rovněž tvrzení, že na simulovaný právní úkon lze usuzovat z toho, že se dar měl týkat nejen členek odborové organizace, ale všech zaměstnankyň žalobce či že hlavní úlohou odborů není poskytování věcných darů zaměstnancům. Jak vyplývá z pracovněprávních předpisů, odborová organizace je pro zaměstnavatele důležitým partnerem v pracovněprávních vztazích, a to nejen v otázkách kolektivního vyjednávání, přičemž v řadě případů zastupuje zájmy nejen svých členů, ale všech zaměstnanců daného zaměstnavatele. Jednání se zaměstnavatelem o otázkách mimořádného ocenění zaměstnanců, jako byl v daném případě dar všem zaměstnankyním žalobce ke Dni matek, se nijak nevymyká roli odborů, jak je definována v našem právním řádu.

Jako podstatnou Nejvyšší správní soud hodnotí rovněž skutečnost, že správce daně vydal na základě daňového přiznání odborové organizace platební výměr na daň darovací, byť v nulové výši, musel tedy vycházet z toho, že k předmětnému právnímu úkonu, jenž byl předmětem této daně, skutečně došlo. Z ústavních principů právní jistoty, předvídatelnosti práva a rovného přístupu k subjektům

právních vztahů vyplývá požadavek, aby správní orgány posuzovaly shodné právní skutečnosti shodným způsobem, správce daně tedy nebyl oprávněn posoudit tentýž právní úkon pro účely daně darovací jako úkon skutečný, zatímco pro účely daně z příjmů právnických osob jako úkon pouze předstíraný. Pokud by byl závěr správce daně zcela zřejmě v rozporu se zákonem, nebyl by samozřejmě povinen ani oprávněn tento závěr opakovat, taková situace však v daném případě nenastala.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správci daně ani stěžovateli se v dosavadním řízení nepodařilo prokázat, že by žalobce uzavřením darovací smlouvy s odborovou organizací pouze předstíral ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. V daném případě ani nelze na základě dosud zjištěného skutkového stavu říci, že by žalobce uzavřením této smlouvy obcházel zákon či zneužil právo uplatnit položku snižující základ daně dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu byl smysl tohoto ustanovení poskytnutím tohoto věcného daru k danému sociálnímu účelu, jímž bylo spíše symbolické ocenění zaměstnankyň žalobce ke Dni matek, naplněn a žalobci nelze v takové situaci vytýkat, že k uskutečnění svého legitimního záměru zvolil postup zákonem dovolený, který je pro něj daňově výhodnější než případný postup jiný. Tímto konstatováním není vyloučeno, že by se v jiných případech, kdy by daňový subjekt určité výhody pro své zaměstnance zajišťoval prostřednictvím daru odborové organizaci, o takové zneužití práva jednat mohlo.

Pokud jde o otázku nákladů vynaložených žalobcem na vzdělávání jeho zaměstnance, je nutno přisvědčit stěžovateli v tom ohledu, že krajský soud použil pro posouzení této otázky první část ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů, zatímco relevantním se v předmětné věci jeví část druhá tohoto ustanovení. Jinými slovy, uvedené ustanovení umožňuje uplatnit jako daňově uznatelné dva druhy nákladů vynaložených na pracovní podmínky zaměstnanců daňového subjektu týkající se jejich vzdělávání: jednak náklady spojené s provozem vzdělávacího zařízení, které provozuje sám daňový subjekt, pokud tento provoz není povinen hradit příslušný orgán státní správy, a jednak náklady na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků daňového subjektu, které zabezpečují jiné subjekty, tedy nikoli sám daňový subjekt. Ze správního spisu vyplývá, že v daném případě zajišťovalo vzdělávání zaměstnance žalobce soukromé gymnázium, na jehož školné žalobce přispěl, uvedené vzdělávací zařízení tedy neprovozoval přímo žalobce. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatel či správce daně zjišťovali, zda provoz tohoto soukromého gymnázia je povinen hradit orgán státní správy, tedy skutečně nemá opodstatnění.

Rovněž není zřejmé, proč krajský soud uložil finančním orgánům, aby se v dalším řízení zabývaly případnými výdaji na pracovní cesty daného zaměstnance, neboť spornou otázkou, jíž se výlučně týkal příslušný žalobní bod, bylo pouze posouzení nákladů ve výši 19 000 Kč, které žalobce prokazatelně vynaložil na

školné za výuku svého zaměstnance na soukromém gymnáziu, jednalo se tedy o výdaje spojené výlučně se vzděláváním, nikoli pracovními cestami tohoto zaměstnance. O tom, že tyto náklady byly žalobcem na tento účel skutečně vynaloženy, nebylo mezi stranami sporu, navíc tato skutečnost vyplývá ze správního spisu.

Na druhou stranu nemůže obstát argument stěžovatele, podle něhož uplatnění předmětných nákladů žalobcem není možné z toho důvodu, že byly vynaloženy na dosažení úplného středoškolského vzdělání pracovníka žalobce, byť je takové vzdělání příslušnými předpisy stanoveno jako obligatorní pro pracovní zařazení tohoto zaměstnance. Je jistě pravdou, že se v daném případě jednalo o účast na studiu při zaměstnání za účelem získání potřebné kvalifikace pro sjednanou práci, tedy o zvyšování kvalifikace ve smyslu ust. § 126 odst. 1 zákoníku práce, a nikoli o studium za účelem prohloubení kvalifikace ve smyslu ust. § 126 odst. 2 zákoníku práce. Tato skutečnost měla ovšem význam z hlediska pracovněprávního, neboť taková účast na vzdělávání byla překážkou v práci na straně zaměstnance, a nikoli výkonem práce, nemá však význam z hlediska uplatnění daňových nákladů zaměstnavatele vynaložených na vzdělávání takového pracovníka dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Byť se podle dikce tohoto ustanovení musí, pokud jde o vzdělávání, jednat o výdaje na pracovní podmínky zaměstnanců daňového subjektu, je třeba říci, že zvyšování kvalifikace upravoval zákoník práce stejně jako její prohlubování nejen v rámci právní úpravy překážek v práci, ale i v rámci právní úpravy pracovních a životních podmínek zaměstnanců (viz § 142, 142b a 143 zákoníku práce). Uvedené rozlišování na vzdělávání za účelem prohloubení kvalifikace a za účelem jejího zvýšení, či případně rozlišování na vzdělávání specializované a na obecné středoškolské či vysokoškolské vzdělávání nemá v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů skutečně žádnou oporu. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že takto uvedené ustanovení interpretoval příslušný D-pokyn Ministerstva financí, jehož dikci stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí zčásti převzal, aniž by na něj ovšem odkázal.

Jediným a rozhodujícím kritériem tedy musí být, zda tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a zda tedy jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí i v kasační stížnosti uznal, že tato přímá souvislost je v daném případě dána, neboť dosažení středoškolského stupně vzdělání bylo příslušnými předpisy stanoveno jako nezbytné pro výkon práce, na níž byl pracovník žalobce zařazen. V tomto případě tedy není důvod, proč by náklad vynaložený žalobcem na školné na soukromém gymnáziu právě za účelem získání předepsaného středoškolského vzdělání jeho pracovníka nebyl považován za daňově uznatelný náklad. Nejvyšší správní soud rovněž nevidí žádný důvod, proč by v případě, že by zaměstnanec byl povinen vrátit žalobci zaplacené školné z důvodu nedokončení studia, neměla být

takto vrácená částka považována za zdanitelný příjem žalobce ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatele, že uvedeným způsobem by byly přenášeny náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělávání zaměstnanců na stát. Za prvé, zdaleka ne ve všech případech takového studia při zaměstnání je dána přímá souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením takového zaměstnance, za druhé, pokud zaměstnavatel přispívá na vzdělávání svého zaměstnance, činí tak v každém případě ze svých příjmů a jestliže se mu o tuto částku sníží základ daně, podílí se stát nepřímo na takovém financování vzdělávání pouze menší částí, za třetí, stát se podílí na financování vzdělávání, včetně soukromého školství, i jinými způsoby a účelem citovaného ustanovení zákona od daních z příjmů je právě podporovat vzdělávání a patřičnou vzdělanostní úroveň naší společnosti, která je bytostně ve veřejném zájmu, i formou uplatnění daňových nákladů vynaložených k tomuto účelu.

Krajský soud tedy důvodně shledal, že rozhodující otázkou v dané věci je, zda žalobcem vynaložené náklady na zvyšování kvalifikace pracovníka žalobce přímo souvisí s činností žalobce a s pracovním zařazením daného pracovníka, nezohlednil však, že tato přímá souvislost byla v daňovém řízení prokázána a stěžovatelem uznána, žalobou napadené rozhodnutí tedy v této otázce netrpí vadou řízení, jež mu předcházelo, ale nezákonností, neboť žalobcem vynaložené náklady na vzdělávání jeho pracovníka měly být správcem daně a stěžovatelem uznány.

Přestože se Nejvyšší správní soud v některých závěrech týkajících se hodnocení poslední kasační námitky odchýlil od názoru krajského soudu, neshledal důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu, neboť podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 23/2005 - 93, uveřejněný pod č. 781/2006 Sb. NSS) ani v případech, kdy ob stojí byt i jen jeden z důvodů, pro které krajský soud zrušil správní rozhodnutí, není třeba rušit rozsudek krajského soudu. Navíc v daném případě neshledal Nejvyšší správní soud ani poslední námitku stěžovatele ve svém celku důvodnou a výrok rozhodnutí krajského soudu ve vztahu ke všem uplatněným kasačním důvodům tedy ob stojí. Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Z citované judikatury rovněž vyplývá, že správní orgány sice nejsou odlišným právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu zamítajícím kasační stížnost žalovaného v dalším řízení z formálního hlediska vázány, jeho faktická váha však spočívá mimo jiné v zákonné pozici Nejvyššího správního soudu jakožto vrcholného soudního orgánu ve věcech správního soudnictví (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení vynaložil. Výše náhrady se tedy sestává z odměny za zastupování daňovým poradcem ve výši 1000 Kč (§ 35 odst. 2 s. ř. s., § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití přechodného ustanovení čl. II vyhlášky č. 276/2006 Sb., kterou byla novelizována vyhláška č. 177/1996 Sb.) a z paušální náhrady hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. za použití uvedeného přechodného ustanovení).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu