



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **P. B.**, zastoupeného Ing. Václavem Sarajem, daňovým poradcem, se sídlem Nerudova 18, Moravská Třebová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9077/14/5000-14102-702767

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 11. 4. 2014 domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí (platební výměr) ze dne

16. 11. 2010, č. j. 60602/10/284921700746 (dále jen „dodatečný platební výměr“), vydané Finančním úřadem v Boskovicích (dále jen „správce daně“) a žalobci byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 147 296 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 29 459 Kč.

U žalobce byla dne 2. 12. 2009 zahájena správcem daně kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Výsledkem této kontroly byl uvedený dodatečný platební výměr.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Sporné otázky projednávané věci bylo možné rozdělit do třech okruhů. Prvním z nich byl do nákladů zahrnutý daňový odpis sedací soupravy ve výši 8 123 Kč, který správce daně vyhodnotil jako náklad na osobní potřebu, který podle 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 bylo 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 žalobce v postavení podnájemce nemůže s odkazem na ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů uplatnit. Třetím sporným bodem je potom žalobcem do nákladů zahrnutá tvorba rezervy na opravu hmotného majetku ve výši 900 000 Kč, přičemž žalobce podle 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. Žalobce s těmito závěry správce daně nesouhlasil, jeho původní odvolání však bylo Finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto rozhodnutím ze dne 9. 5. 2011, č. j. 5816/11-1102-702767, a následně byla krajským soudem rozsudkem ze dne 29. 8. 2012, č. j. 30 Af 89/2011 – 44 zamítnuta i žaloba proti tomuto rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud však svým rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č.j. 9 Afs 76/2012 – 34 (dále také „zrušující rozsudek“) zmíněný rozsudek krajského soudu, jakož i uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušil a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Ve vztahu k daňovému odpisu sedací soupravy Nejvyšší správní soud Finančnímu ředitelství v Brně, potažmo krajskému soudu vytkl, že se nijak nevypořádali s návrhem žalobce na výslech jeho manželky, který žalobce uplatnil v podaném odvolání. Ve vztahu k neuznanému daňovému odpisu skladu a plynového topení dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť v něm chybělo jakéhokoli hodnocení vznesené námitky týkající se aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Pokud jde o třetí sporný bod, tedy tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku, pak Nejvyšší správní soud souhlasil s tím, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení nese daňový subjekt. Současně však zdůraznil, že v situaci, kdy stěžovatel 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 podle 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, který se na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky stal v projednávané věci odvolacím orgánem namísto Finančního ředitelství v Brně, pak napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr, přičemž žalobci snížil doměrek na dani i sdělené penále, neboť uznal oprávněnost daňového odpisu sedací soupravy. V ostatním však závěry správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, neboť stále nesouhlasil s doměřením daně z důvodu neuznání daňového odpisu skladu v celkové výši 16 901 Kč a neuznání daňového odpisu plynového topení v celkové výši 3 793 Kč. Žalobce nesouhlasil s odůvodněním správce daně, že se jednalo o technické zhodnocení nemovitosti, ke které byl žalobce v podnájemním vztahu. Proto podle názoru žalovaného v souladu s ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů nejsou tyto daňové odpisy daňovým výdajem.

Žalobce namítal, že správce daně porušil ust. § 31 odst. 1 a 3 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (podle kterého správce daně při daňové kontrole postupoval), neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro řádné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nebyl v tom vázán návrhy daňového subjektu. A to zejména tím, že nevzal v úvahu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, který stanoví, že výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou také výdaje, které nejsou podle § 25 téhož zákona výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo zdaňovacích obdobích předcházejících. Žalobce upozornil, že § 25 zákona o daních z příjmů je ustanovením demonstrativním, což v důsledku znamená, že není vyloučena možnost uznání daňových odpisů provedeného technického zhodnocení do daňových výdajů.

Vedle porušení citovaného ustanovení žalobce 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, což se v daném případě stalo a zaměstnanci správce daně se o tom sami mohli přesvědčit vizuální kontrolou nebo výsledkem zaměstnanců žalobce. Žalobce ještě namítal, že nelze připustit závěr žalovaného se těmito námitkami nezabývat s odkazem na výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu.

Dalším žalobním bodem je neuznání tvorby rezervy na opravu hmotného majetku v celkové výši 900 000 Kč s odůvodněním, že se nejednalo o opravu, ale technické zhodnocení v důsledku změny parametrů opravovaných strojů a neznámý stav provozuschopnosti strojů při jejich pořízení.

Podle svého tvrzení žalobce vytvořil v souladu s ust. zákona o rezervách rezervy na opravu obráběcího stroje MCV 1000 CNC ve výši 435 000 Kč a na opravu stroje MAHO 1000 CNC ve výši 435 000 Kč, tedy celkem 900 000 Kč. Oba stroje podle žalobce jsou a byly provozuschopné, o čemž se mohl správce daně přesvědčit z nabývacích dokladů (součást spisového materiálu), výsledkem ing. J. P. nebo některého ze zaměstnanců žalobce.

Podle žalobce se jednalo o rezervy na opravu v souladu s ust. § 7 zákona o rezervách a nebyly vytvořeny podle ust. § 7 odst. 2 a 3 zákona o rezervách. Podle žalobce byly dodrženy podmínky zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy platném znění, který definoval v ust. § 652 a násl. pojem oprava. Podle názoru žalobce tedy zásahy na strojích neodpovídají pojmu technické zhodnocení, ale pojmu oprava, jelikož smyslem zásahu do strojů bylo odstranit účinky opotřebení dané věci ve formě vytvoření zákonné rezervy na tuto opravu. Účelem zásahu nebyla změna technických parametrů strojů.

Rezerva na opravu strojů byla podle žalobce vytvořena na základě zadání a cenové nabídky od profesního podnikatele, který se těmito opravami obráběcích strojů zabývá, pana J. J.-DASK, který svým čestným prohlášením potvrdil, že nedojde ke změně technických parametrů, resp. k technickému zhodnocení strojů a k těmto skutečnostem byl dne 6. 10. 2010 vyslechnut správcem daně. Správce daně čestné prohlášení vyloučil a výpovědi tohoto svědka nepoužil, přestože vyznívaly jednoznačně ve prospěch žalobce. V čestném prohlášení i jako svědek p. J. potvrdil, že plánovanou opravou nedojde ke změně technických parametrů obráběcích strojů.

Podle žalobce bylo povinností správních orgánů, v případě že tvrdily, že opravou strojů dojde k technickému zhodnocení uvést rozdíly oproti původním technickým parametrům, což neučinily. Tato domněnka a fikce žalovaného tak osvědčena nebyla. Žalobce zejména namítal, že nebyla dostatečně brána v potaz svědecká výpověď p. J., čímž žalovaný porušil ust. § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc. Celá argumentace žalovaného je založena pouze na logickém úsudku, údajně „zdravém rozumu“, který je stavěn i nad případný posudek soudního znalce. Pakliže pracovnice správce daně takové znalosti měly, bylo na nich, aby prokázaly případné změny technických parametrů, aby tak prokázaly svá tvrzení. Podle žalobce v takových případech pouze „zdravý rozum“ nestačí.

Rozhodnutí žalovaného navíc nebylo žádnou odbornou důkazní argumentací, což žalobce dokladoval tím, že žalovaný zohlednil i skutečnost, že k faktickému provedení plánovaných prací nedošlo a rezerva byla v roce 2010 zrušena. Žalobce přitom postupoval v souladu se zákonem o rezervách, neboť v roce 2007 a 2008 tuto rezervu zohlednil na zřízené kartě rezerv s tím, že plánovaná oprava měla proběhnout v roce 2009. A když neproběhla, měl povinnost tuto rezervu rozpustit do příjmů na další rok, tedy v roce 2010.

Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhl napadené rozhodnutí žalovaného mimo změny doměrku na dani v plném rozsahu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

Vzhledem k totožnosti odvolacích a žalobních důvodů žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

K žalobcem rozporovanému vyloučení odpisu skladu uvedl, že žalobce předal správci daně „nájemní smlouvu“ (ve skutečnosti se jedná o smlouvu podnájemní), včetně jejího dodatku a písemný souhlas vlastníka nemovitosti - Zemědělského obchodního družstva Kunštát, v likvidaci o možném provedení zateplení ze dne 28. 8. 2006. Z předložené „nájemní smlouvy“ uzavřené žalobcem dne 17. 10. 2002 s pronajímatelem - Zemědělské družstvo vlastníků NÝROV vyplývá, že žalobce je podnájemcem části uvedené nemovitosti. Podle ust. § 28 odst. 3 ZDP však nemůže odpis technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku daňově uplatnit podnájemce. Z tohoto důvodu nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat odpis technického zhodnocení u podnájemce. Tvzení žalobce, že vynaložené finanční prostředky byly vynaloženy na bezpečnost a ochranu zdraví při práci zaměstnanců a zlepšení hygienických podmínek zaměstnanců a proto je nutno je považovat za daňově účinné náklady, žalovaný odmítá. Důvody provedení předmětných prací správce daně, stejně jako žalovaný, nezpochybňuje. Z hlediska daně z příjmů však nelze předmětný odpis považovat za výdaj ve smyslu ust. § 24 ZDP. Žalobcem uvedené ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nelze vztáhnout na výdaje na technické zhodnocení provedené podnájemcem. Jedná se totiž o odlišné druhy výdajů. Citované ustanovení se vztahuje pouze k výdajům vymezeným v ust. § 25 ZDP. Možnost uplatnění daňových odpisů vychází z jiných ustanovení ZDP, konkrétně z ust. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, za splnění dalších podmínek podle ustanovení § 26 až § 33 citovaného zákona.

Žalobce tedy nejprve částku 16 901 Kč uplatnil do nákladů jako odpis, následně v odvolání v rozporu s údaji v účetnictví namítal, že se jedná o náklady podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a v žalobě daňovou účinnost nákladu opírá vedle tohoto ustanovení i o ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. ZDP. Ze srovnání textu obou zmíněných ustanovení je zřejmé, že se jedná o různé druhy nákladů. Za daňově účinné nemohou být považovány náklady z důvodu uvedených v těchto ustanoveních současně. Nadto z textu ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že žalobcem vynaložené náklady na zateplení nelze považovat za náklady vynaložené z důvodu uvedených v tomto ustanovení, tj. na bezpečnost a ochranu zdraví při práci, atd. K žalobcem rozporovanému vyloučení odpisu plynového topení ve výši 3 793 Kč pak žalovaný odkázal na své vyjádření k vyloučení odpisu skladu.

K žalobnímu bodu týkajícího se nákladů spojených s tvorbou rezervy ve výši 900 000 Kč uvedl žalovaný následující. Námitku žalobce, že rezervy na opravu obráběcího stroje MCV 1000 CNC a na opravu obráběcího stroje MAHO 1000 CNC vytvořil v souladu s ust. 7 zákona o rezervách, nikoliv podle ust. § 2 odst. 3 cit. tohoto zákona na technické zhodnocení, žalovaný odmítá. Rezerva na opravy hmotného majetku je daňovým výdajem podle ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, pokud je tvořena podle ust. § 7 zákona o rezervách. Jak již vyplývá ze samotného názvu, musí se jednat o rezervu tvořenou na opravu hmotného

majetku, přičemž dle odst. 2 citovaného ustanovení se za opravu nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Tím je pak zákon o daních z příjmů, jenž v ust. § 33 odst. 1 stanoví, že pro účely tohoto zákona se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily částku 40 000 Kč. Rekonstrukci definuje zákon o daních z příjmů jako zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, modernizaci jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti objektu. Z ust. § 3 zákona o rezervách vyplývá, že způsob tvorby rezerv a jejich výše musí být prokazatelné. Při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je proto nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů je tedy daňový subjekt povinen, mimo jiné, rovněž prokazovat rozsah a hodnotu předpokládaných prací, a to s ohledem na skutečnost, že je povinen prokázat, že se jedná o opravu.

Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by jednoznačně prokazovaly, že se v případě plánovaných úprav předmětných obráběcích strojů jedná o opravu. Naopak, správce daně v důkazním řízení zjistil, že součástí plánovaných prací je mj. výměna stávajících řídicích systémů za řídicí systémy jiného typu a vyšší vývojové řady, což potvrdilo důvodnost pochyb správce daně, že se nebude jednat o pouhou opravu. Řídicí systémy přitom tvořily nejvýznamnější položku plánovaných prací. Z hrubých cenových nabídek (elektronická písemnost ze dne 26. 1. 2007 a ze dne 31. 1. 2007) nebylo možno zjistit žádné technické parametry u plánovaných zásahů do majetku, např. kapacitu paměti řídicích systémů a výkony motoru – nemohl být tedy porovnán stav majetku před plánovaným začátkem prací a stav majetku po jejich ukončení. Technická dokumentace zapůjčená dne 28. 5. 2010 neobsahovala funkce řídicího systému ani údaje o kapacitě paměti. Zhodnocením svědecké výpovědi pana J., dospěl správce daně k závěru, že plánovaná změna výměny řídicích systémů společně s nutnou výměnou mechanických dílů vykazuje znaky rekonstrukce a modernizace.

Závěr žalobce, že z výsledku svědka J. vyplývá, že se jednalo o plánované opravy, žalovaný s ohledem na obsah protokolu o výsledku tohoto svědka ze dne 6. 10. 2010, č. j. 53827/10/284930710308, odmítá. Z celého důkazního řízení vyplývá, že žalobce neprokázal ve věci tvorby rezerv na opravy předmětných strojů požadované skutečnosti, tedy že se v daném případě bude jednat o pouhé opravy. Pokud v souvislosti s čestným prohlášením pana J. ze dne 25. 5. 2010 žalobce uvádí, že správce daně měl postupovat podle ust. § 12 zákona o správě daní a poplatků, je z předloženého spisového materiálu zřejmé, že právě v návaznosti na toto čestné prohlášení byl (na návrh žalobce) proveden výslech pana J. jako svědka. K posouzení využitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení postupoval správce daně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č.j. 1 Afs 77/2005 - 43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS).

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž na jiném místě vyjádření zdůraznil, že návrh žalobce na zrušení napadeného rozhodnutí, vyjma změny doměrku na dani na nižší část úprava zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) neumožňuje.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV.a) Daňový odpis skladu a plynového topení

Během daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobcem uplatněné daňové odpisy skladu a plynového topení byly ve skutečnosti technickým zhodnocením (zateplení a zavedení plynového topení) najatého hmotného majetku – objektu skladu, ke kterému má žalobce pouze podnájemní vztah. To v souladu s ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů podle správce daně znemožňovalo uplatnění těchto odpisů. S tímto závěrem se žalobce během daňového řízení ztotožnil, z čehož vyplývá, že otázka nemožnosti daňově odpisovat technické zhodnocení hmotného majetku podnájemcem již není v řízení před krajským soudem sporná. Žalobce však namítal, že správce daně vůbec nevzal v úvahu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, podle kterého se za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považují i „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“.

Nejdříve se soud zabýval otázkou, zda nedaňový výdaj (náklad), který má být prostřednictvím uvedeného ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů daňově zohledněn, je nákladem, na který lze uvedené ustanovení aplikovat. Ust. § 25 téhož zákona negativním vymezením stanoví určité případy výdajů, které nelze nikdy posoudit jako daňově uznatelné pro účely stanovení základu daně. Byť je toto ustanovení skutečně demonstrativní (srov. pojem „zejména“), je naprosto zřejmé, že ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů odkazuje toliko na výdaje uvedené v ust. § 25 tohoto zákona a nikoli na všechny možné daňově neuznatelné výdaje. Žalobcem uplatňované výdaje - daňové odpisy - přitom v tomto ustanovení uvedeny nejsou. To, že předmětné výdaje žalobce nebyly uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů neznamená, že jsou výdaji podle § 25 cit. zákona (k tomu srov. i rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 95/2004-35). Předmětné výdaje žalobce totiž nebyly uznány s odkazem na nesplnění podmínek pro uplatnění odpisů technického zhodnocení hmotného majetku, konkrétně pak proto, že podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, nemůže technické zhodnocení hmotného majetku odpisovat podnájemce. To ani žalobce nezpochybňoval.

Předmětné náklady by přitom nebylo možné označit za daňově uznatelné ani v případě, že by se na ně krajský soud nedíval optikou daňových odpisů, ale technického zhodnocení jako takového (viz § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů). Tento pohled je problematický už z toho důvodu, že jako daňově uznatelné výdaje uplatňoval žalobce daňové odpisy a nikoli samotné technické zhodnocení.

Navíc ani skutečnost, že je technické zhodnocení uvedeno v § 25 zákona o daních z příjmů neznamená automatickou aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc). Pouhé uvedení nedaňového nákladu v § 25 zákona o daních z příjmů samo o sobě nepostačuje. Ust. § 25 zákona o daních z příjmů neupravuje homogenní skupinu nákladů, a proto je třeba mezi těmito náklady diferencovat s tím, že některé z v tomto ustanovení uvedených nákladů nebude možné daňově uplatnit prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č.j. 5 Afs 95/2006 - 80).

Do skupiny výdajů, sice uvedených v § 25 zákona o daních z příjmů, ale přesto neuplatnitelných podle § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona, spadá právě i technické zhodnocení. To je specifické tím, že technické zhodnocení daňově uznat lze, ovšem v jiném zákonném režimu, a to pomocí daňových odpisů. V této souvislosti krajský soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy daňový subjekt uplatňoval jako daňově uznatelné náklady na pořízení hmotného majetku prostřednictvím účetních odpisů převyšujících odpisy daňové.

Rozšířený senát k možné aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na výdaje související s pořízením hmotného a nehmotného majetku prostřednictvím účetních odpisů (§ 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů) uvedl, že výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku ve skutečnosti uznat lze, a to postupně prostřednictvím odpisování (§ 24 odst. 2 písm. a), detailně viz § 26 a násl. zákona o daních z příjmů). Uzavřel, „že § 24 odst. 2 písm. zc) se na náklady spojené s nabyváním hmotného a nehmotného majetku nevztahuje jednoduše proto, že tyto zákon o daních z příjmů komplexně řeší režimem daňových odpisů. Opačný výklad by byl v rozporu s uznávaným interpretačním pravidlem *lex specialis derogat legi generali* (úprava zvláštní má aplikační přednost před úpravou obecnou).“ Daňové odpisy jsou podle rozšířeného senátu v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného a nehmotného majetku.

Krajský soud si je vědom toho, že uvedené usnesení rozšířeného senátu neřešilo technické zhodnocení hmotného majetku, ale pořízení hmotného majetku prostřednictvím účetních odpisů a také toho, že na rozdíl od nyní projednávané věci byl v popisovaném případě uplatňovaný náklad toliko virtuální. Považuje však podstatu vysloveného právního názoru za aplikovatelnou i na otázku uplatnění technického zhodnocení podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Stejně jako v případě pořízení hmotného a nehmotného majetku totiž i pro technické zhodnocení platí tentýž zvláštní režim, tedy daňové odpisy. Aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v posuzované věci by tedy rovněž vedla k obcházení tohoto zvláštního režimu stejně jako v případě řešeném rozšířeným senátem.

K tomuto závěru dospěl krajský soud i přesto, že v posuzované věci je dána ještě další odlišnost, a to skutečnost, že žalobce sám své skutečně vynaložené náklady na provedené technické zhodnocení jako podnájemce v podobě daňových odpisů uplatňovat nemůže. Pokud by však bylo umožněno aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) u podnájemce, který odpisovat nemůže, měl by potom výhodnější postavení než vlastník, resp. nájemce, kteří by vynaložené výdaje (náklady) museli odpisovat. Takovýto výklad by nepochybně byl v rozporu s účelem

úpravy daňových odpisů a vedl by ke zcela absurdnímu zvýhodnění podnájemce. Lze tedy uzavřít, že ani v případě, pokud by krajský soud uplatňované výdaje považoval za technické zhodnocení podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, nebylo by možné ust. § 24 odst. 2 písm. zc) aplikovat.

Žalobce dále namítal, že správce daně, potažmo žalovaný, pominuli ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že výdaji (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jsou i „*výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť (...)*“. Žalobce upozornil na to, že vynaložením předmětných výdajů došlo ke zlepšení pracovních, bezpečnostních a hygienických podmínek na pracovišti. O tom, že došlo ke zlepšení pracovního prostředí jako takového, jistě není sporu, uvedené ustanovení však hovoří výslovně o výdajích vynaložených na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť. Pod tyto pojmy nelze podřadit daňové odpisy zateplení skladu a zavedení plynového topení. Pro předmětné úpravy skladu totiž i v tomto případě platí, že byly žalobcem odepisovány jako hmotný majetek a následně správcem daně vyhodnoceny jako odpisy technické zhodnocení tohoto skladu, což je ostatně zásadně jediný zákonem vymezený způsob daňového uplatnění technického zhodnocení hmotného majetku. Nad rámec znění zákona nelze libovolně rozšiřovat možnosti daňového uplatnění provedeného technického zhodnocení, neboť toto uplatnění má svá zvláštní pravidla (daňové odpisy). Uvedená žalobní námitka je proto nedůvodná.

Nadto ještě krajský soud dodává, že ani ustanovení §24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona o daních z příjmů jistě nelze vykládat přehnaně extenzivně a dovozovat jeho aplikovatelnost na v podstatě jakékoliv „zvelebení“ výrobních, resp. skladových prostor. Je totiž nepochybné, že uvedené ustanovení směřuje především na výdaje na ochranu před pracovními úrazy, případně nemocemi z povolání. Jedná se zejména o problematiku osobních ochranných pracovních prostředků, ochranných nápojů apod. (viz § 104 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění platném pro projednávanou věc), což vyplývá jednak z povinnosti zaměstnavatele takové prostředky svým zaměstnancům poskytovat a dále i z toho, že ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona o daních z příjmů výslovně zmiňuje výdaje na pořízení ochranných nápojů, jejíž daňově uznatelnou výši omezuje odkazem na zvláštní právní předpisy. Vedle těchto prostředků individuální ochrany lze pod toto ustanovení zahrnout i prostředky kolektivní ochrany, např. ochranná zábradlí, záchytná lešení či sítě a jistě i další okruhy výdajů. Nelze však dovozovat, že zateplení skladu a zavedení plynového topení má přímou souvislost s ochranou zdraví zaměstnanců, tím spíše, že se nejednalo o výrobní část objektu (dílnu), ale o skladový prostor. Současně ani není vůbec zřejmé, jaký byl stav ochrany zdraví zaměstnanců před těmito úpravami, resp. jakým způsobem jej žalobce zajišťoval ve vztahu k celé provozovně. Žalobce například vůbec neuvedl, zda se v prostoru skladu (přístřešku) zaměstnanci zdržovali dlouhodobě nebo pouze v případě uložení, resp. vyzvednutí výrobků. Pracovněprávní předpisy navíc nestanoví povinnost zajistit vytápění všech prostorů, ve kterých se zaměstnanci nacházejí (srov. § 7 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů). Uvedené ustanovení upravuje pracovní podmínky ve stanovených teplotních pásmech a stanovuje povinnost případně vybavit zaměstnance odpovídajícím pracovním oděvem, rukavicemi,

pracovními botami, či jim umožnit bezpečnostní přestávku. I z toho důvodu nelze tuto žalobní argumentaci aprobovat.

Nelze vyčítat správci daně, že sám od sebe nezkoumal pracovní podmínky na pracovišti žalobce, neboť k tomu není nijak příslušný. Je zcela logické, že se správce daně soustředil pouze na prokázání toho, co sám žalobce tvrdil, přičemž ten otázku výdajů na pracovní podmínky ve vztahu k bezpečnosti a ochraně zdraví při práci a hygienickému vybavení pracovišť vůbec nevznášel a uznatelnost předmětných výdajů dovozoval na základě ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tuto otázku vznesl žalobce až následně a navíc ji nijak nekonkretizoval. I z takto se vyvíjející argumentace žalobce je zřejmé, že předmětné výdaje vůbec nezamýšlel jako výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť. Tím spíše je jeho argumentace neudržitelná.

Pokud žalobce v podané žalobě zmiňoval i ust. § 31 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, pak tato ustanovení jsou ve vztahu k výše popsané argumentaci žalobce zcela irelevantní, neboť hovoří o tom, že „*dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný*“, resp. že „*není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky.*“ Žalobce měl zřejmě na mysli ust. § 31 odst. 2, podle kterého „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“ Toto ustanovení však hovoří pouze o zjišťování skutkových okolností a nikoliv již o jejich následném právním posouzení. Správce daně během daňové kontroly zjišťoval všechny rozhodné skutečnosti přesně v intencích tvrzení žalobce. To, zda lze předmětné výdaje posoudit podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů pak bylo otázkou právního posouzení zjištěného skutkového stavu, se kterou se žalovaný vypořádal. Shodný závěr platí i ve vztahu k možné aplikaci § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 téhož zákona, neboť žalovaný vyloučil, že lze předmětné výdaje pod toto ustanovení podřadit.

Podle žalobce žalovaný dále pochybil i tím, že se s těmito námitkami odmítl vypořádat. K tomu krajský soud uvádí, že se žalovaný neodmítl těmito námitkami zabývat, pouze uvedl, že v tomto případě si nebyl vědom žádného pochybení, a proto ponechal své vypořádání k námitkám v původním znění. Z tohoto znění je pak názor žalovaného na tyto námitky zcela patrný. Všechny dílčí námitky uplatněné v rámci tohoto žalobního bodu jsou proto nedůvodné.

IV.b) Tvorba rezervy na opravu hmotného majetku

Podstatou tohoto žalobního bodu bylo posouzení toho, zda žalobcem do výdajů zahrnutá tvorba rezervy na opravu hmotného majetku ve výši 900 000 Kč byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách. Konkrétně pak šlo o to, jestli žalobce prokázal, že opravy, na které byly rezervy tvořeny, jsou skutečně jen opravami a nebudou mít za následek změnu technických parametrů předmětného majetku, tedy jeho technické zhodnocení.

Ve smyslu ust. § 7 odst. 2 zákona o rezervách se totiž za opravy podle tohoto zákona nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Z těchto ustanovení vyplývá, že při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, což je možné pouze označením konkrétního hmotného majetku určeného k opravě, jeho stavu před opravou a konečně charakteru plánované opravy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138).

Žalovaný definoval opravu s odkazem na § 652 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy platném znění, nicméně Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že pro daňové účely je namíste vycházet z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83). Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: *„Opravou 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.“* Co se rozumí technickým zhodnocením, pak upravuje § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého se jím rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Podle odstavce druhého se pak rekonstrukcí rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se podle odstavce třetího rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Bylo na žalobci, aby prokázal, že plánované práce naplňují uvedenou definici pojmu oprava, resp. že nespadají pod pojmy rekonstrukce či modernizace.

Ze spisového materiálu předloženého žalovaným vyplynulo, že žalobce 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, pročež žalobce oslovil společnost pana J. Žalobce tvrdil, že po společné prohlídce strojů byl z jeho strany vysloven požadavek na opravu do výše 1 mil. Kč bez DPH 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.

Správci daně vzhledem k navržené výměně řídicích systémů za systémy vyšších vývojových řad vznikly pochybnosti o tom, zda se jedná toliko o prostou výměnu, anebo o technické zhodnocení uvedených strojů. V této souvislosti se zaměřil na doložení technických parametrů strojů před a po plánovaných pracích, což v projednávaném případě považoval z hlediska posouzení toho, zda šlo o opravu nebo technické zhodnocení za zásadní. Žalobce v průběhu daňové kontroly správci daně k důkazu předložil zápis z návštěvy technika pana J. z obhlídky strojů konané v Kunštátě dne 30. 11. 2006, který sám vyhotovil, dále účetní kartu rezervy, předpokládané vyčíslení nákladů sestavené stěžovatelem spolu s tvrzením, že se nejedná o 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.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z hrubých cenových nabídek nebylo možné zjistit žádné technické parametry, například kapacitu paměti řídicích systémů a výkony motorů, a proto nemohl být porovnán stav majetku před plánovaným začátkem prací a stav po jejich předpokládaném dokončení. Předložené technické dokumentace neobsahovaly funkce řídicího systému ani údaje o kapacitě paměti. Rovněž svědeckou výpověď pana J. neosvědčil správce daně jako důkaz. Žalovaný k jejímu obsahu uvedl, že z odpovědí vyplynulo, že svědek současné technické parametry jednotlivých částí strojů nezná, a že nové technické parametry budou přesně specifikovány až v ostré nabídce, na kterou v podrobnostech odkazoval. Svědek si navíc v některých odpovědích odporoval. Na jedné straně tvrdil, že z hrubé nabídky nelze určit technické parametry a na druhé straně uváděl, že technické parametry nebudou změněny. Jeho odpovědi byly povětšinou nejednoznačné, nepřímé a podmíněné. Správce daně specifikoval technické parametry, u kterých chtěl prokázat stávající a nový stav např. u řídicích systémů, jakými funkcemi jsou vybaveny, kapacitu jejich paměti, rychlost zpracování dat, způsoby a možnosti programování, u mechanických částí pak výkon motorů, počet řízených os, otáčky vřetene, rychlost a přesnost obrábění. Na tyto otázky svědek nedokázal odpovědět, přestože byl odborníkem v dané oblasti.

Podle žalovaného nebylo možné ověřit, zda nedojde k rozšíření kapacity paměti řídicích systémů, k většímu komfortu a zrychlení programování, následně ke změně technických parametrů mechanických dílů, např. zvýšení výkonu motorů a v konečném důsledku k celkové modernizaci strojů. Žalovaný dále uvedl, že vzal v úvahu i technický pokrok, v jehož důsledku není možné provést pouhou opravu majetku, protože součástky se stejnými technickými parametry se již nevyrábí. Podle žalovaného však tuto skutečnost musí daňový subjekt prokázat. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobce neprokázal stav majetku před a po plánovaném zásahu, v důsledku čehož nebylo možné tyto stavy porovnat a zjistit, zda se mělo jednat o opravu nebo technické zhodnocení, popř. kombinaci těchto pojmů. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožňuje a blíže uvádí následující.

Na základě průběhu dokazování v daňovém řízení lze ve shodě s Nejvyšším správním soudem konstatovat, že stěžejní důkazní prostředky předložené žalobcem v průběhu daňového řízení představovaly cenové nabídky vypracované panem J. na základě poptávky stěžovatele, technická dokumentace strojů a zejména výslech svědka J.

Krajský soud souhlasí se žalovaným, že předložené hrubé cenové nabídky pouze zcela obecně přibližují, co a za jakou cenu mělo být předmětem plánovaných prací. Není z nich zřejmé, jaké technické parametry měly původní stroje (jejich části) a jaké mají mít části nové. Ostatně i ze svědecké výpovědi pana J. (viz dále) vyplývá, že tyto nabídky byly předloženy ve zcela obecné rovině a bližší podrobnosti měly být upřesněny až následně v ostré nabídce v případě závazné objednávky. K tomu však nedošlo. Ani technické dokumentace příslušných obráběcích strojů neumožňují učinit si úplný obrázek o technických parametrech strojů, zejména pak o parametrech řídicího systému, který měl být stěžejní částí plánovaných prací. Byť je jisté pravdou, že technická dokumentace běžně dodávaná výrobcem s dodávkou strojního zařízení, obecně popisuje základní technické parametry, funkčnost a vlastnosti

zařízení, žalovaný však v napadeném rozhodnutí konkrétně vymezil, jaké vlastnosti nebyly prokázány (zejména funkce řídicích systémů a velikost paměti). A byl to svědek J., který řídicí systém označil za jeden z nejdůležitějších technických parametrů obráběcího stroje, přičemž na jiném místě uvedl, že řídicí systém a velikost paměti patří mezi zásadní otázky, které jsou zvažovány při koupi nového obráběcího stroje. Z uvedeného tedy vyplývá, že řídicí systém a jeho parametry je potřeba řadit mezi nejdůležitější technické parametry obráběcích strojů.

Za zásadní důkazní prostředek je pak potřeba považovat svědeckou výpověď pana J. Žalobce namítal, že tuto výpověď nevzal žalovaný dostatečně v úvahu. Z protokolu o ústním jednání ze dne 6. 10. 2010, č.j. 53827/10/284930710308, který zachycuje uvedenou svědeckou výpověď zjistil krajský soud následující. Svědek potvrdil, že výměnu řídicích systémů strojů navrhl, a to s ohledem na skutečnost, že řídicí systémy strojů již byly zastaralé. Stroj MCV 1000 byl vybaven systémem HEIDENHAIN 426, který měl být dle nabídky pana J. vyměněn za stroj vyšší vývojové řady HEIDENHAIN 530. Na dotaz správce daně, zda se v předmětné době systém HEIDENHAIN 426 vyráběl, svědek odpověděl, že si nevzpomíná (tedy tuto skutečnost nevyloučil) a výměnu za vyšší vývojovou řadu odůvodnil dostupností náhradních dílů na dalších 10 až 15 let. Pokud jde o funkce těchto systémů, ty podle svědka zůstanou stejné, přičemž programování závisí i na velikosti paměti systémů. Tu však ve vztahu k těmto systémům nedokázal upřesnit. Na dotaz správce daně, jestli dojde ke zrychlení a komfortu programování oproti systému HEIDENHAIN 426 svědek uvedl, že to bude naprosto stejné nebo nepatrný rozdíl.

V případě systému PHILLIPS umístěného ve stroji MAHO 1000 pak svědek uvedl, že výrobce původního systému zanikl a nebylo lze sehnat náhradní díly. Proto navrhl výměnu za systém FANUC Oi, který je nejlevnější variantou. O vlastnostech systému PHILLIPS dále svědek nic bližšího neuvedl, neboť ohledně tohoto systému neměl žádné vědomosti. Systém byl tak zastaralý, že jej podle svého nedovedl porovnat s novým systémem FANUC Oi.

Na otázku zástupce žalobce, zda změna řídicího systému způsobí změnu technických parametrů stroje, např. přesnosti, rychlosti pojezdů, otáček na vřetení atd., svědek uvedl, že „(V) případě, že nebudeme měnit zásadní mechanické díly, které byly výše uvedeny a nebude se jednat o modernizaci, tak ne.“ Svědek dále na jiných místech uvedl, že předložená nabídka neobsahovala takovou výměnu mechanických částí, které by změnily technické parametry stroje (např. zvýšení rychloposuvů). Dle svědka zůstane přesnost i rychlost stroje naprosto stejná.

Na otázku zástupce žalobce jaké jsou technické parametry, podle kterých si zákazník vybírá CNC stroj, přitom svědek mj. uvedl, že zákazník musí vědět, co chce vyrábět a podle toho bude volit příslušný stroj, jakož i řídicí systém, kde bude stanovena velikost paměti. Na otázku správce daně, co jsou technické parametry stroje, pak svědek uvedl: „*Váha, otáčky vřetene, rozjezdy jednotlivých os, počet nástrojů, řídicí systém, napájecí napětí, výkon na vřetenu, to jsou takové ty nejdůležitější.*“ (pozn. potvrzení doplněno krajským soudem).

Krajský soud ve shodě se žalovaným vyhodnotil tuto svědeckou výpověď rovněž jako neprůkaznou, neboť zejména odpovědi týkající se parametrů řídicích systémů (velikosti

paměti) byly nekonkrétní a nejasné. Například porovnání způsobu programování starého a nového systému HEIDENHAIN svědek podmínil velikostí paměti, kterou však neznal. Na otázku týkající se zvýšení rychlosti a komfortu programování, přitom svědek, aniž by znal velikost paměti jednotlivých systémů, uvedl, že to bude naprosto stejné, či nepatrně rozdílné. Z výpovědi svědka navíc není jasné, zda se v době, kdy mělo dojít k výměně, původní systém HEIDENHAIN 426 stále ještě nevyráběl. Svědek výměnu za novější systém odůvodnil dostupností náhradních dílů na dalších 15 let, nikoliv tím, že by se původní systém již nevyráběl. Na to si nedokázal vzpomenout. Pakliže by se ale původní řídicí systém stále vyráběl, nebylo by tím spíše možné výměnu řídicího systému za systém vyšší řady označit za opravu. Pojmu opravy totiž zásadně odpovídá pouze výměna opravované součástky za součástku stejného typu nebo řady, nikoliv řady vyšší.

Nekonkrétnost a neprůkaznost svědecké výpovědi co do specifikace jednotlivých řídicích systémů pak podtrhují vyjádření svědka k řídicímu systému PHILLIPS, který svědek neznal vůbec. Nemohl tak specifikovat jeho parametry a ani posoudit, zda zavedením nového systému dojde k jejich změně či nikoli. Nadto nebyl svědek schopen specifikovat výkon motorů (pohonů os), s odkazem na to, že z jeho strany se jednalo pouze o hrubou nabídku. Ze svědecké výpovědi tak nebylo ani možné s určitostí zjistit, že nedojde ke zvýšení výkonu motorů.

Závěry svědka o tom, že nedojde ke změně technických parametrů je proto potřeba posuzovat ve světle těchto naznačených nejasností. Svědek neznal bližší specifikaci (zejména velikost paměti) původních ani navrhovaných řídicích systémů (systém PHILLIPS neznal vůbec) a řídicí systém označil za jeden z nejdůležitějších technických parametrů stroje. Jeho odpověď, že ke změně technických parametrů nedojde, tak nelze hodnotit jinak než ve vztahu k rychlosti, přesnosti, zlepšení rychloposuvů apod., což jsou parametry, které správce daně ve své otázce příkladmo uvedl. Nelze tvrdit, že by výsledk svědka jednoznačně prokázal, že nedojde ke změně parametrů řídicího systému, jednoho z nejdůležitějších technických parametrů stroje. Navíc z tvrzení svědka, podle kterého si zákazník volí CNC stroj i podle řídicího systému a velikosti jeho paměti vyplývá, že parametry řídicího systému jsou pro výslednou činnost stroje velmi důležité.

Není pochyb o tom, že řídicí systém je jedním z nejdůležitějších technických parametrů CNC stroje, který má zásadní vliv na činnost tohoto stroje. Jestliže mělo dojít k jeho výměně za systém vyšší řady, pak je zcela legitimní žádat prokázání, že nedojde k technickému zhodnocení strojů, ale pouze k jejich opravě. Výše uvedené a posouzené důkazy samy o sobě ani v jejich vzájemné souvislosti však nejsou natolik přesvědčivé, aby umožňovaly závěr o prokázání pouhé opravy obráběcích strojů. Žalovaný přesně popsal, v čem tyto důkazy k prokázání uvedeného nedostačují a hodnotil i vzájemné souvislosti mezi výroky svědka J. Výpověď svědka je zatížena tím, že žalobci předložil pouze hrubou, a tudíž zcela obecnou nabídku, a proto nemohl blíže specifikovat jednotlivé parametry, na které byl správcem daně dotázán. Lze tedy uzavřít, že na základě předložených důkazů nebyly prokázány technické parametry před a po plánovaných úpravách. Pominul-li by krajský soud nutnost prokázat stav majetku před a po plánované opravě, pak žalobce ani v obecné rovině zcela jednoznačně neprokázal, že ke změně technických parametrů nedojde, resp. dojít nemůže. Námitka chybného vyhodnocení svědecké výpovědi je proto nedůvodná.

Na tomto místě je potřebné se ještě vypořádat s dalšími dílčími námitkami žalobce. Otázka použitelnosti čestného prohlášení v daňovém řízení byla skutečně řešena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, nicméně v dané věci šlo o čestné prohlášení daňové subjektu, nikoli třetí osoby. Tvrzení třetí osoby, jak tomu bylo i v nyní posuzované věci, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. V žádném případě nelze takové čestné prohlášení ignorovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 - 30). V posuzovaném případě předložení čestného prohlášení vedlo k výsledku osoby, která jej vyhotovila (pana J.) jako svědka, který tak mohl svá tvrzení blíže rozvést. To, že správce daně předložené čestné prohlášení bez dalšího neosvědčil jako důkaz, tak nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože tvrzení pana J. byla zachycena ve svědecké výpovědi a následně žalovaným podrobně vyhodnocena.

K námitce, že žalovaný neuvedl, který parametry se změní oproti původním, je potřeba uvést, že žalovaný netvrdil, že skutečně dojde k technickému zhodnocení obráběcích strojů. Žalovaný pouze na základě žalobcem předložených důkazů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že se jednalo o pouhou opravu hmotného majetku.

Argumentace žalovaného ohledně posuzování technických otázek a případné potřeby znaleckého posudku pak zjevně vychází z argumentace Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013 - 105, který však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119. Žalovaným zvolenou argumentací však lze přesto v projednávané věci považovat za případnou. Konkrétní položené otázky (na počet řízených os, rozjezdy jednotlivých os, kapacitu paměti) totiž svědčí o kompetentnosti úředních osob, co do schopnosti klást svědkovi relevantní otázky. Vyhodnocení jeho odpovědí, jakož i dalších důkazních prostředků pak nevyžadovalo posuzování složitých technických otázek. Odpovědi svědka neobsahovaly žádné vysoce odborné či technické pojmy. Na tomto vyhodnocení neshledává proto krajský soud nic technicky složitého, a to mimo jiné i proto, že správce daně ani žalovaný netvrdili, že se jednalo o zamýšlené technické zhodnocení, pouze uvedli, že žalobce neprokázal, že se jednalo o pouhou opravu. K závěru o neprůkaznosti předložených důkazů zcela jistě postačovala ona žalovaným zmíněná běžná zkušenost a znalosti úřední osoby správce daně. Přibrání znalce by proto bylo zcela nadbytečné. Navíc žalobce neprokázal v potřebném rozsahu stav strojů v období před plánovanou úpravou.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené proto krajský soud rozhodl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak

jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

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

V Brně dne 18. 2. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu