



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně **A., spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Alenou Podhornou, advokátkou se sídlem Komenského 20, 571 01 Moravská Třebová, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 3. 11. 2004, č. j. 2196/120/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2005, č. j. 31 Ca 5/2005 - 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 3. 11. 2004 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vydanému Finančním úřadem v Moravské Třebové (dále jen „správce daně“) dne 1. 12. 2003, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 169 260 Kč. Tento doměrek byl odůvodněn tím, že žalobkyně si neoprávněně uplatnila do daňových nákladů některé položky, které nebyly v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění pro rok 2002. Mezi těmito položkami bylo i provedení sanace vlhkého zdiva budovy v majetku žalobkyně proti vzlínající vlhkosti metodou mírné elektroosmózy, což bylo žalobkyní hodnoceno jako oprava, již lze zahrnout do daňových nákladů, kdežto správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že se jedná o technické zhodnocení podle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., které jako daňový náklad uplatnit nelze.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji však dne 9. 12. 2005 zamítl s tím, že se plně ztotožnil se závěry žalovaného.

Ve včas podané kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že soud nesprávně posoudil otázku, zda sanace vlhkého zdiva provedená metodou mírné elektroosmózy je opravou či technickým zhodnocením z hlediska daňových předpisů, tzn. zda při použití uvedené metody se jedná o opravu stavby nebo zda došlo k takovým úpravám, při kterých byly změněny její technické parametry, a došlo k jejímu technickému zhodnocení. Žalobkyně se totiž domnívá, že provedená sanace již z definice nemůže být technickým zhodnocením, neboť slovo „metoda“ znamená postup, způsob a vychází ze slova „cesta“. Metoda sama o sobě zajistí naplnění určitého cíle – zde odstranění vlhkosti, nikoli však kvalitativní a kvantitativní zhodnocení stavby. Dojde totiž pouze k odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího provozuschopného stavu, což odpovídá příslušným ustanovením opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele [čl. VII odst. 1 písm. f)].

Žalobkyně dále uvádí, že k provlhnutí zdiva došlo po zatopení sklepů při havárii kanalizace v šedesátých letech. Po pádu komunistického režimu pak byla vybudována nová kanalizace, která odvodnila sklepy a umožnila odvlhčení zdí. Argument soudu, že došlo nejen ke snížení vlhkosti zdiva na původní hodnoty, ale i k dlouhodobému zvýšení samotné přirozené odolnosti zdiva proti vlhkosti oproti stavu předchozímu, je dle názoru žalobkyně zcela proti logice věci, neboť dům byl původně suchý, pak vlhký a nyní je opět suchý. Nedošlo tedy k žádnému technickému zhodnocení, budova nemůže být sušší než suchá. V případě, že by došlo k jakémusi nadměrnému vysoušení, mohlo by vzhledem k dřevěné konstrukci stropů dojít k narušení statiky domu.

Žalobkyně také dodává, že z hlediska zástupců ústavu památkové péče byla metoda sanace vlhkého zdiva zhodnocena nejlépe a v projektových podkladech byla sanace označována jako „oprava“. Projekt získal díky své kvalitě dotace ze státního rozpočtu. Zvolená sanace spočívá též ve využití sanačních omítek.

Žalobkyně se dále domnívá, že její tvrzení o tom, že elektroosmóza je opravou, bylo v rámci daňového řízení dostatečně prokázáno, a to zejména stanoviskem společnosti S. s. v. o., s. r. o., P., stanoviskem Ing. M. B., Csc., a řadou výtažků z odborné literatury.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval ve svém postoji a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

V daném případě jde o posouzení otázky, zda lze sanaci vlhkého zdiva metodou mírné elektroosmózy považovat za technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., či zda jde pouze o „opravu“, kterou je možné uznat za náklad směřující k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb., uvádí, že technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily

u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Naproti tomu pojem oprava není v daňových zákonech definován. Ve vztahu ke smlouvě o opravě věci obsahuje definici občanský zákoník v § 652 odst. 2, podle něž je opravou věci činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení. Pro účely účtové osnovy jsou pak opravy definovány v žalobkyní zmiňovaném opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Toto opatření v účtové třídě 0 – dlouhodobý majetek v čl. VII odst. 2 písm. f) uvádí, že opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.

S ohledem na výše uvedené však nemůže uspět námitka žalobkyně, že charakter provedené sanace je patrný již z jejího názvu, neboť slovo metoda znamená určitý postup, který vede k odstranění vlhkosti, avšak nezpůsobuje kvalitativní a kvantitativní zhodnocení stavby. Při zjišťování, zda došlo k technickému zhodnocení je totiž nutné posuzovat konkrétní stav, v němž se předmětná nemovitost nachází po provedení úpravy, a konfrontovat ho se stavem, v němž byla před jejím provedením. Provedené práce nelze bez dalšího posuzovat jen z toho hlediska, jak jsou nazvány, ale je nutné především zkoumat jejich faktický dopad; jinak by se jednalo o přílišný formalismus. Dovedeno ad absurdum, pokud by Nejvyšší správní soud akceptoval výklad žalobkyně, znamenalo by to, že jakákoliv úprava majetku, která by v názvu obsahovala slovo „metoda“, by musela být opravou a nemohla by být posuzována jako technické zhodnocení. To však z žádného zákona není možné dovozovat.

Pokud pak žalobkyně na svou obranu uvádí, že použitá metoda sanace je opravou, neboť vede k odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího provozuschopného stavu ve smyslu výše citovaného opatření Ministerstva financí, pak se tato obrana mívá zamýšleným účinkem. Předmětné opatření totiž také uvádí, že uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Z toho vyplývá, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat i jako opravu vyšší kvality). Navíc citované ustanovení jasně říká, že opravou může být pouze použití jiných než původních materiálů, součástí či technologií, z čehož lze dovodit, že opravovat lze pouze něco, co již bylo v opravované věci přítomno, resp. (a v tom nelze než souhlasit s názorem krajského soudu) že pojem oprava má nejbližší pojmu výměna. Systém mírné elektroosmózy nebyl v předmětném vlhkém zdivu dříve zabudován, tudíž jeho vestavbu nelze vnímat jako opravu, ale jako technické zhodnocení; obdobně by zřejmě bylo nutné vnímat

i jiné zásahy proti vlhkosti, které by do zdiva vnášely nové prvky (např. horizontální oddělení zdiva od země izolační vrstvou).

K přesnému posouzení, zda provedená sanace zůstává pouze v kategorii oprav, nebo zda již jde o technické zhodnocení, je vhodné se na tomto místě zabývat definicí samotného technického zhodnocení. Z výše citovaného ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb. plyne skutečnost, že podmínkou pro to, aby mohla být provedená úprava považována za technické zhodnocení, je, že cena této úpravy přesáhla částku 40 000 Kč. V projednávaném případě je tato podmínka splněna, neboť celková cena za provedení sanace činila 417 106 Kč. Druhou podmínkou pak je, že musí jít o výdaj na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že v případě sanace vlhkého zdiva není možné uvažovat o přístavbě, nástavbě, stavební úpravě, ale ani o modernizaci. Naopak lze se domnívat, že v daném případě došlo k rekonstrukci, neboť byly změněny technické parametry budovy právě zabudováním elektrod do zdiva. Budova tak nabyla novou vlastnost, kterou do té doby neměla, tj. schopnost zabraňovat vztlínání vody ve zdivu. Z uvedeného tudíž vyplývá, že byly naplněny obě podmínky, které zákon pro posouzení úpravy jako technického zhodnocení stanovuje. Zároveň nelze přisvědčit žalobkyni, že by provedená úprava spadala do výše zmíněného režimu oprav.

Domnívá-li se pak žalobkyně, že se musí jednat o opravu, neboť ke zvlhnutí zdiva došlo v důsledku zatopení sklepů v šedesátých letech a dům byl tedy původně suchý, poté vlhký a nyní je opět suchý a nedošlo tedy k žádnému technickému zhodnocení, mylí se. Při hodnocení charakteru úpravy není primárně důležitý její důvod ani cíl. Naopak je zcela určující porovnání počátečního stavu (před započítáním prací na úpravách) a stavu výsledného. Je zcela pochopitelné, že žalobkyně se snaží zbavit předmětnou budovu vlhkosti a chce dosáhnout původního bezvadného stavu před zatopením sklepů. Tuto vůli žalobkyně však nelze zohlednit při posouzení, zda provedené úpravy nabyly charakteru technického zhodnocení, nebo zda se jednalo o pouhou opravu. Jak bylo uvedeno výše, uvedení věci do provozuschopného stavu nemusí být automaticky opravou, ale může být i technickým zhodnocením. V tomto případě se navíc o opravu jednat nemůže, neboť nedošlo k nahrazení původního materiálu či technologie. Proto nelze přijmout argumentaci, že bylo dosaženo pouze původního stavu (suchý dům) a budova tedy nezískala žádnou novou technickou hodnotu. Pokud krajský soud uvedl, že aplikace předmětné metody zvýšila přirozenou odolnost zdiva proti vlhkosti oproti stavu původnímu, mohl mít na mysli stav před provedením příslušných úprav, kdy zdivo samo nebylo schopno bránit vzrůstající vlhkosti. Pokud však soud mínil stav před zatopením sklepů v šedesátých letech minulého století, nelze ani tomuto závěru nic vytknout, neboť zabudování systému elektroosmózy do budoucna zamezuje vztlínání vody, a to i pro případ nového zatopení sklepů, což stav budovy v šedesátých letech neumožňoval. Z tohoto pohledu se argument soudu jeví jako správný, neboť bez aplikace metody mírné elektroosmózy by zdivo samo o sobě bylo proti vlhkosti odolné mnohem méně. Argument žalobkyně, že dům nemůže být sušší než suchý, pak v tomto ohledu postrádá logiku, neboť ani krajský soud ani žalovaný nic obdobného netvrdí.

Na závěru, že se jedná o technické zhodnocení, nemůže změnit nic ani skutečnost, jak byla provedená sanace hodnocena zástupci ústavu památkové péče, ani jak byla označována v projektových podkladech (i když sám fakt, že bylo nutné vypracovat projektovou dokumentaci, spíše podporuje názor, že se jedná o technické zhodnocení, které je obecně náročnější než oprava). Ostatně k problematice označování

odkazuje Nejvyšší správní soud na výše provedený rozbor týkající se slova „metoda“. K důkazům předloženým žalobkyní pak Nejvyšší správní soud poznamenává, že se k nim žalovaný i krajský soud náležitě vyjádřili a v jejich postupu nelze spatřovat žádné pochybení; žalobkyně navíc takové pochybení žalovaného v kasační stížnosti ani nenamítá.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu