



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **RT, spol. s r.o.**
sídlem Sokolohradská 645, Chotěboř
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Wachtlem
sídlem Masarykovo nám. 1279, Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 28941/17/5200-11435-710862

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územního pracoviště v Chotěboři (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 2. 9. 2015, č. j. 1393976/15/2905-50523-602809, kterým byla žalobci

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 125 590 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 25 118 Kč.

II. Shrnutí obsahu žaloby

2. Podle názoru žalobce spočívá v předmětné věci spor v odlišném hodnocení důkazů správcem daně. Ten dle žalobce postupoval v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), bez přiměřeného důvodu odmítl předložené důkazy, včetně projektové dokumentace předmětných akcí, a jednostranně účelově hodnotil všechny shromážděné důkazy tak, aby potvrdily jeho předem připravený závěr.
3. V případě opravy kanalizace správce daně požadoval důkazy, které by srovnávaly stav před opravou a po opravě. Žalovaný vyžadoval, aby byla naprosto shodná délka potrubí i jeho uložení, potvrzení o demontáži starého potrubí apod. Žalobce připustil, že přímá dokumentace z postupu prací nebyla pořizována. To vzhledem k tomu, že dle projektu byla plánována jen prostá výměna kanalizačního potrubí, kdy nové potrubí bylo stejné světlosti a nijak neměnilo technické parametry opravované věci. Žalobce tedy nepovažoval za nutné toto detailně mapovat. Dodal, že s ohledem na vývoj v oblasti používaných materiálů mohlo v určitých případech dojít k nahrazení původního materiálu či technologie. Nešlo však o žádné technické vylepšení či zhodnocení. Ve vedení kanalizačního potrubí nemohlo dojít ke změnám s ohledem na samotnou dispozici nemovitosti, což muselo být zřejmé i při místním šetření. Žalobce přitom neměl v úmyslu ani zvyšovat kapacitu potrubí či kanalizace jako celku.
4. Co se týče tvrzení o technickém zhodnocení septiku, žalobce účtoval rozhodující část prací na nádvoří nemovitosti jako technické zhodnocení v akci „komunikace asfaltové“. Pouze určitou malou část prací, soustředěnou ve sporných daňových dokladech a nazvanou ne zcela přesně „vícepráce“ vykázal jako opravu, a to zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které v rámci rekonstrukce může dojít k dílčím opravám (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Čištění septiku a provedení izolačního nátěru bylo dle žalobce zcela jistě prací údržbovou, nikoli technickým zhodnocením. Původní stav septiku pak žalobce doložil již v daňovém řízení též fotodokumentací pořízenou prováděním oprav.
5. Ani v případě oplocení nádvoří, kde žalobce prokazoval důvodnost účtování činnosti jako opravy shodnou výškou opraveného plotu i použitím obdobného pletiva, vyjádřením zhotovitele, položkovým rozpočtem i fotografiemi opraveného plotu, orgány finanční správy předložené důkazy neakceptovaly.
6. Žalobce tedy tvrdil a měl za to, že též v průběhu předchozího řízení doložil, že část víceprací (nikoli vše) bylo třeba považovat za opravu, neboť řada činností byla prostou výměnou věcí a část byla nutným zprovozněním v důsledku havarijního stavu věcí či jejich součástí. V této souvislosti uvedl, že technické zhodnocení musí i ze samotné dikce zákonných ustanovení představovat skutečnou změnu, není možné jej posuzovat formalisticky, jak to činil žalovaný, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8Afs 4/2012 - 39. Závěr žalovaného, že předmětné vícepráce neodpovídají opravám, nýbrž jsou součástí prací provedených na zpevněných

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

plochách v rámci akce úpravy nádvoří dle Smlouvy o dílo ze dne 7. 9. 2011, žalobce označil za nelogický. Dle žalobce se jednalo o práce nikoli na povrchu nádvoří, nýbrž na kanalizaci, původně plánované v rámci této akce výslovně jako oprava kanalizace. Skutečnost, že bylo nejdříve nutno provést zásadnější opravy a zprovoznění a že současně byly poté tyto činnosti vyúčtovány a fakturovány separátně, nebyla podle žalobce relevantní pro vznik pochybností správce daně.

7. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný v rozporu s § 93 daňového řádu svým postupem omezil důkazní prostředky jen na přímé či jen na zcela určitý typ důkazních prostředků. Žalobce navrhoval pro odvolací řízení provést výslech svědka pana J. V., který byl účasten u celé stavby a mohl by přesně popsat postup prací, fakturace i rozsah jednotlivých činností, a svědeckou výpověď pana F. M., bývalého správce budov, pamětníka původního stavu nádvoří, plotu i kanalizace, který byl schopen přesně popsat historii a vývoj sledovaných částí nemovitostí, které byly opravami dotčeny a přinést i důkazy o rozsahu a kapacitě původní kanalizace apod. Žalobce měl přitom za to, že svědecké výpovědi přímých účastníků či svědků mají z pohledu dokazování stejnou hodnotu jako správcem daně preferované fotografie. Přesto žalovaný tyto navrhované důkazy neprovedl.
8. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí správce daně, zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě nejprve shrnul průběh řízení a vymezil předmět sporu. Dále uvedl, že důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že se v předmětné věci jednalo o opravy kanalizace a oplocení, a nikoliv o technické zhodnocení, nesl žalobce. Žalobce byl povinen prokázat původní stav majetku před provedenými stavebními zásahy a jeho nový stav po provedení stavebních úprav tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Této povinnosti se přitom žalobce nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Žalobce sice k prokázání svého tvrzení, že se v daném případě jednalo pouze o opravu, doložil řadu důkazních prostředků, žádný z nich však nebyl způsobilý prokázat to stěžejní, tj. stav a technické parametry před provedením stavebních úprav, bez jejichž znalosti nelze zhodnotit provedené změny.
10. Pokud se jednalo o neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí pana V. a pana M., žalovaný k provedení těchto svědeckých výpovědí nepřistoupil, právě proto, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek o původním stavu a technických parametrech kanalizace a septiku. Tvrzení svědků V. a M. by tak nebylo možné konfrontovat s žádným objektivním podkladem ohledně posouzení charakteru předmětných stavebních prací.
11. Z žalobcem předložených důkazů nadto vyplynulo, že se v případě sporných faktur jednalo o vícepráce, které byly v průběhu akce provedeny na zpevněných plochách, budově a kanalizaci nad rámec sjednané Smlouvy o dílo ze dne 7. 9. 2011. Žalovaný tak dospěl k závěru, že pokud byly práce dle uvedené smlouvy o dílo žalobcem posouzeny a účtovány jako technické zhodnocení hmotného majetku, mají vícepráce provedené v rámci jedné akce stejný charakter, jako akce samotná a účtování víceprací by mělo sledovat osud smluvní ceny. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 107.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

12. Žalovaný pak odmítl odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26, neboť se dle žalovaného tento vztahuje k jiným skutkovým okolnostem. V podrobnostech žalovaný ke všemu výše uvedenému odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl, s tím, že žalobci nepřizná právo na náhradu nákladu řízení.

IV. Replika žalobce

13. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž předně opětovně zdůraznil, že žalovaný bez dostatečného odůvodnění odmítl provést jím předložené důkazy. Uvedl, že v předmětném případě bylo třeba provést nepředpokládané práce, které nebyly součástí původního záměru žalobce. Za nutné opravy přitom žalobce označil a adekvátně daňově uplatnil jen část těchto víceprací, která byla vyvolána havarijním stavem věcí. Žalobce k tomu odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 13. 12. 2002, č. j. 59 Ca 136/2003 - 58. V dalších částech repliky pak žalobce zopakoval svou žalobní argumentaci, na kterou v podrobnostech odkázal.

V. Ústní jednání

14. V rámci nařízeného jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích vyjádřených v jejich písemných podáních.

VI. Posouzení věci soudem

15. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je, zda práce spočívající dle tvrzení žalobce ve vícepracích na akci „Oprava komunikace nádvoří“ vyúčtované daňovými doklady č. 121064 a 121071 od zhotovitele L. D., byly skutečně z hlediska daňového práva opravami, a tedy zda výdaje v souvislosti s nimi vynaložené splňují podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či zda se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, což by vylučovalo uznatelnost předmětného výdaje.
18. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.
19. Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 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) zákona o daních z příjmů.

20. Důvodem, proč nelze technické zhodnocení uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je to, že částka odpovídající technickému zhodnocení má jiné daňové účinky. Daňový subjekt neuplatňuje technické zhodnocení jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů). Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012 - 39, publikovaný pod č. 2653/2012 Sb. NSS, všechny dále uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).
21. Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 zákona o daních z příjmů. Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83). Opravou se podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, rozumí „*[o]dstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení*“ (k tomu blíže též rozsudek Nejvyššího správního soudu obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87; ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 108/2006 - 153; nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 5/2006 - 96).
22. Za technické zhodnocení jsou naproti tomu považovány nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce znamenající změnu účelu či technických parametrů, či modernizace ve smyslu rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti. Technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87).
23. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87 při hodnocení charakteru úpravy není primárně důležitý její důvod ani původní cíl. Už vůbec proto nemůže být rozhodné to, jak výsledek původně očekávaného cíle žalobce subjektivně hodnotil. Určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu.
24. Důkazní břemeno týkající se prokázání daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na posuzované úpravy, resp. prokázání charakteru předmětných úprav, přitom leží na

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

žalobci. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, publikovaného pod č. 2506/2012 Sb. NSS, oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 104/2018-40, ze dne 16.8.2018).

25. Zároveň platí, že správce daně důkazy předložené daňovým subjektem hodnotí podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží dále ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.
26. Ze správního spisu vyplynuly následující pro posouzení věci podstatné skutečnosti.
27. Správce daně zahájil dne 3. 8. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 (viz protokol č. j. 1315854/1512903-60562-711466). Po přezkoumání dokladů a účetnictví správce daně mj. zjistil, že žalobce uplatnil do daňově účinných výdajů (nákladů) částky ve výši 381 529 Kč a 279 468,08 Kč za provedení stavebních prací. Dle přijatých faktur č. 121064 ač. 127071, vystavených L. D., sídlem M. 3336, H. B., se mělo jednat o vícepráce na akci „Oprava komunikace nádvoří“.
28. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2015, č. j. 1339563/15/2903-60562-603332, správce daně vyzval žalobce k prokázání daňové účinnosti uvedených výdajů (nákladů). Žalobce reagoval vyjádřením doručeným dne 14. 8. 2015 a předložením důkazních prostředků.
29. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl: *„V příloze tohoto dopisu je pod označením 2A přiložena faktura č. 121071 od firmy L. D., M. 3336, H. B. ze dne 4. 9. 2012 včetně položkového rozpočtu. Z tohoto materiálu jednoznačně vyplývá, že fakturované práce přímo souvisejí s 1. Etapou opravy kanalizačního řádu f. ROBOTERM s.r.o. Pod označením 2B přikládáme výkres „SOUČASNÝ STAV NÁDVOŘÍ“ vypracovaný projekční firmou STAVOUNIE s.r.o., která zpracovala celý projekt „OPRAVA KOMUNIKACE NÁDVOŘÍ“ a z kterého vyplývá geometrické zaměření původní kanalizace.“* Dále žalobce pokračoval: *„V příloze tohoto dopisu je pod označením 3 přiložena faktura č. 121064 od firmy L. D., M. 3336, H. B. ze dne 6. 8. 2012 včetně Položkového rozpočtu. Z tohoto materiálu jednoznačně vyplývá, že fakturované práce přímo souvisejí s 2. Etapou opravy kanalizačního řádu f. ROBOTERM, s.r.o. Že ve firmě ROBOTERM s.r.o. existoval kanalizační řád a jednalo se pouze o jeho opravu jsme doložili dokumentací č. 2B.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

30. V položkovém rozpočtu, který byl přílohou faktury č. 121071, bylo uvedeno, že se jednalo o zemní práce, komunikace, bourání konstrukcí, prorážení otvorů, přesun hmot, izolace proti vodě, zdravotnická instalace v celkové částce 260 726,93 Kč, zazdění vrat v částce 18 741,15 Kč a zemní práce, doplňující práce na komunikaci v částce 33 116,46 Kč. Správce daně tedy k tvrzením žalobce konstatoval, že z položkového rozpočtu přiloženého k daňovému dokladu vyplývá, že se jednalo o modernizaci budov Roboterm - zpevněné plochy - vícepráce dle skutečnosti. V rámci této modernizace budov Roboterm došlo i k modernizaci komunikace, což vyplývá i z toho, že žalobce měl k 1. 1. 2012 ve svém majetku zařazenu pod inventárním číslem 493 - komunikace prašné, vstupní cena k 1. 1. 2012 činila 1 517 Kč a v průběhu roku 2012 byla tato vstupní cena zvýšena na vstupní cenu 2 463 122,35 Kč. V průběhu roku 2012 došlo k technickému zhodnocení - rekonstrukci komunikace - tj. došlo k zásahu do majetku, který má za následek změnu jeho technických parametrů, v souladu s § 33 zákona o daních z příjmů (viz již protokol o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění z 31. 8. 2015).
31. V položkovém rozpočtu, který byl přílohou faktury č. 121064, je uvedeno, že se jednalo o bourání topného kanálu, bourání betonu v úseku patky od jeřábu, bourání druhého topného kanálu, bourání stropu septiku - převedení vody, výkop rýhy od kompresorovny, pokládka potrubí, strop septiku, sokl administrativní budovy, oplocení, zpevněné plochy - asfaltová plocha, beton stropu septiku - poklady, bourání topného kanálu v délce 13 m, prohloubení plání - lomový kámen - chráničky a kabely u vrátnice v celkové částce 381 529 Kč (bez DPH). Dle správce daně z výše uvedených prací vyplývá, že se jednalo o práce, které souvisely se změnou komunikace nádvoří. Součástí prací bylo mimo jiné i vybudování plotu v hodnotě 144 788,08 Kč. K oplocení správce daně uvedl, že žalobce má v hmotném majetku zařazen pod inventárním číslem 500 plot, jehož vstupní cena, která činila 1 390 Kč, měla být zvýšena o částku 144 788,08 Kč (viz také již citovaný protokol o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění).
32. Správce daně tedy posoudil vyjádření a předložené důkazní prostředky a konstatoval, že žalobce svá tvrzení o souvislosti fakturovaných prací s 1. a 2. Etapou opravy kanalizačního řadu ničím nedoložil. Mimo to uvedl, že součástí prací bylo i vybudování plotu v hodnotě 144 788,08 Kč (viz položkový rozpočet oplocení k faktuře č. 121064), avšak k této položce se žalobce nijak nevyjádřil.
33. V rámci odvolacího řízení bylo daňové řízení doplněno o místní šetření provedené správcem daně v areálu sídla žalobce, jehož cílem bylo získat důkazní prostředky prokazující původní stav majetku dotčeného stavebními zásahy a ověření jeho nového stavu (viz protokol č. j. 1561974/15/2903-60562-603332). Žalovaný vyhodnotil žalobcem předloženou cenovou nabídku č. NA11/104 ze dne 12. 8. 2011 na akci „Oprava komunikace nádvoří“, jejíž přílohou byl samostatný rozpočet kanalizace s označením „Díl: 721 Vnitřní kanalizace“. Tento obsahoval podrobnou specifikaci trubního vedení, materiálu a prací v celkové hodnotě 440 236,48 Kč, tj. vše, co mělo být dle této nabídky provedeno na kanalizaci. Rozpočet kanalizace proto osvědčil za důkaz prokazující zamýšlený nový stav kanalizace. Z žalobcem předložených výkresů A/2 a A/3 byl zřejmý záměr změnit povrch a uspořádání nádvoří, dále bylo zřejmé, že umístění septiku mělo být zachováno a že nemělo dojít ke změně trasování kanalizace pod nádvořím. Z výkresů však žalovaný nezjistil žádné technické parametry kanalizace, jelikož výkresy se týkaly výhradně nádvoří, přičemž žalobce sám uvedl, že ke kanalizaci žádná dokumentace zpracována nebyla. Fotografie nádvoří a umístění septiku de facto odpovídaly

zamýšlenému vzhledu nádvoří dle výkresu A/3. Fotografie oplocení (pořízené v rámci místního šetření) dokládaly umístění nového oplocení a jeho technické provedení (ocelové sloupky osazené do betonu základových patek, s rámovým oplocením z drátu a s betonovou plotovou deskou osazenou ve spodní části plotu do držáků na sloupcích).

34. Žalovaný tedy uzavřel, že byly získány důkazy prokazující vlastnictví nemovitostí, na nichž probíhaly stavební práce (výkres A/1 a výpis z katastru nemovitostí), původní a nový stav nádvoří (výkresy A/2 a A/3, fotografie), původní a nové umístění septiku (výkresy A/1, A/2 a N3, fotografie), zamýšlený nový stav kanalizace z hlediska specifikace použitého materiálu (rozpočet kanalizace), nový stav oplocení (fotografie). Přesto však žádný z uvedených důkazů nebyl dle žalovaného způsobilý doložit a prokázat původní stav kanalizace a oplocení před zahájením prací, jehož znalost byla nezbytná pro zjištění výsledku provedených změn.
35. K uvedenému pak žalovaný doplnil, že není-li jiných důkazů o původním stavu kanalizace a oplocení, není žalobcem předložené písemné vyjádření zhotovitele L. D. ze dne 1. 9. 2015 [v němž je pouze uvedeno, že rozsah a charakter všech prací uvedených v předmětných fakturách firmy L. D. s výjimkou zámečnických konstrukcí (oplocení) přímo souvisí s opravou kanalizace firmy žalobce; dále je doplněno, že oplocení (v rozsahu zámečnických konstrukcí) bylo provedeno ve stejném rozsahu – tj. délka i výška – jako u původního oplocení] samo o sobě způsobilé tento původní stav doložit, a není ani způsobilé prokázat, že provedenými pracemi nedošlo k technickému zhodnocení.
36. V reakci na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalobce předložil žalovanému nový důkazní prostředek - Stavební deník, vedený od 4. 6. 2012 do 23. 8. 2012 na stavbě „Roboterm Chotěboř“. Z deníku mimo jiné vyplývá, že při rekonstrukci nádvoří byly po odstranění silničních panelů z plochy nádvoří nejdříve provedeny práce pod povrchem nádvoří, tj. na kanalizaci (výkop rýhy, uložení nového potrubí, zasypání pískem a zeminou, zhutnění výkopu atd.) a na septiku (rozebrán strop, převedeny splaškové vody, vybourány příčky, vybetonován strop, provrtány prostupy, proveden izolační nátěr). Poté, nebo i souběžně, byly prováděny další práce související se samotnou rekonstrukcí a modernizací nádvoří. Zápisy dle žalovaného ve Stavebním deníku potvrzují, že nedošlo k výměně potrubí (nebyla provedena demontáž původního kanalizačního potrubí a jeho nahrazení novým potrubím), nýbrž byla provedena jen pokládka nového potrubí, přičemž nebyl předložen žádný objektivní podklad (např. technická dokumentace) k původnímu stavu kanalizace. Totéž lze konstatovat u septiku, který sice zůstal původní, nicméně dle zápisů ve Stavebním deníku v něm byly vybourány příčky, a také v něm byl vyfrézován minimálně 1 otvor pro nové potrubí.
37. Žalobce zároveň předložil rovněž fotodokumentaci zjištěnou v archivu u dodavatele stavby, která dle jeho názoru osvědčuje opravu kanalizace a opravu odpadní jímky (septiku). Jednalo se o dva obrázky s vyznačenou stávající kanalizací a tři obrázky odpadní jímky.
38. Žalovaný konstatoval, že obrázky vztahující se ke kanalizaci lze osvědčit za důkaz existence původního potrubí (mj. i kanalizačního) pod povrchem nádvoří, obrázky zobrazující septik ve stavu po odstranění stropu osvědčily, že tento nebyl vyměněn, pouze na něm byly prováděny práce, nicméně v kontextu s rozpočtem kanalizace a se zápisy ve Stavebním deníku žalovaný usoudil, že u septiku ke změnám došlo, a to přinejmenším ke

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

změně počtu otvorů ve zdech septiku vyfrézováním nových otvorů a k vybourání příček, jak bylo uvedeno ve Stavebním deníku (viz list č. 3, zápis ze dne 14. 6. 2012).

39. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat původní stav majetku (kanalizace, septiku, oplocení). Bez prokázání původního stavu není možné provést konfrontaci původního a nového stavu majetku a vyslovit závěr o charakteru sporných výdajů (nákladů), tj. zda výsledkem provedených prací byla oprava majetku výměnným způsobem a vynaložené výdaje (náklady) lze ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů jednorázově uplatnit ve zdaňovacím období, v němž byly vynaloženy, či zda se jedná o výdaje na technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, které podle § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona nelze uznat za daňové výdaje (náklady) jednoho zdaňovacího období, ale lze je daňově uplatnit pouze postupně formou daňových odpisů ze vstupní ceny zvýšené o hodnotu technického zhodnocení.
40. Jak krajský soud vysvětlil, již výše, aby žalobce mohl nárokovat daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na předmětné úpravy, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že charakterem předmětných úprav byla oprava ve smyslu zákona a judikatury výše citovaných. Zdejší soud nepopírá, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil správci daně, potažmo žalovanému, celou řadu důkazních prostředků. Správní orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti těchto důkazů.
41. Podobně jako žalovaný odkazuje i zdejší soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, publikovaný pod č. 2561/2012 Sb. NSS, dle jehož závěrů (viz oficiálně publikovaná právní věta) pokud daňový subjekt zahrne v plné výši do základu daně z příjmů náklady vynaložené na stavební práce na určitém objektu, a to ve zdaňovacím období, kdy je vynaložil, je povinen prokázat, že se skutečně jednalo o náklady na opravu objektu, a nikoli o technické zhodnocení ve smyslu § 33 o daních z příjmů, které je možné zahrnovat do daňově uznatelných nákladů pouze postupně formou daňových odpisů; daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu. Jak již bylo shora uvedeno, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40 vyplývá, že povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit.
42. V nynější věci přitom žalobce neměl k dispozici dostatečné důkazy ukazující počáteční stav objektů před provedením prací. Daňový subjekt si pochopitelně nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které musí uplatňovat režim odpisů. Ani žalobcem zdůrazňovaný havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.
43. Krajský soud zcela souhlasí s hodnocením žalobcem předložených důkazů, jak byly provedeny správcem daně prvého stupně v rámci protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole a doplněného žalovaným v odst. 40 – 43,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

47 – 52, 56 – 65, 67, 70 – 74, 79 – 92 žalobou napadeného rozhodnutí. S uvedeným hodnocením důkazních prostředků se soud ztotožňuje, přičemž konstatuje, že správními orgány byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci (bylo provedeno dokazování v potřebném rozsahu), přičemž závěry, k nimž správce daně prvního stupně i žalovaný dospěl jsou včetně detailní a podrobné argumentace uvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí a mají v provedených důkazech logickou oporu. Nelze mít za to, že by žalovaný či správce daně prvního stupně postupovali při hodnocení důkazů v rozporu se zásadami logiky.

44. Stav kanalizace vč. septiku a oplocení nebyl ze strany žalobce objektivně doložen, přičemž pod podmínkou přesného zadefinování technického stavu věci před stavebním zásahem nelze rozumět např. navržení výpovědi dvou svědků v rámci doplnění odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí v době, kdy od provedení tvrzených zásahů uplynulo přibližně pět roků. Žalobce byl ze strany správce daně prvního stupně seznámen s problematikou unesení důkazního břemene v souvislosti s předloženými důkazními prostředky přibližně dva roky předtím, než byli tito svědkové žalobcem navrženi. Jak vyplývá ze soudem shora citované judikatury, leží zcela na žalobci jakožto daňovém subjektu povinnost pečlivě zadokumentovat technický stav věci před příslušným zásahem, přičemž se musí jednat o dostatečně průkazné prostředky, které specifikují přesný technický stav dotčených věcí tak, aby mohl být porovnán se stavem po zásahu. Takovýto požadavek vyplývá mj. z důvodu, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou a tím, co již technickým zhodnocením může být někdy nezřetelná. Kromě podrobné dokumentace se typicky vyžaduje pro uznání vynaložených výdajů jako daňově účinných v obdobných případech technická dokumentace nebo znalecký posudek znalce z příslušného oboru z technické dokumentace vycházející. Jestliže se daňovému subjektu nepodaří dostatečně detailně prokázat technický stav věci před zásahem, není možno po daňových orgánech požadovat, aby byly schopny porovnat stav před a po zásahu z hlediska požadavků shora již citované judikatury. Navíc v dané věci přistupují další okolnosti zjištěné a detailně popsané žalovaným ve shora citovaných částech odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které stanovisku žalobce nesvědčí – viz odst. 53 – 67 a viz rovněž níže uvedené úvahy krajského soudu.
45. Pokud pak jde o záležitosti oplocení (oprava/modernizace), pak stav tohoto oplocení nebyl žalobcem nijak doložen, přičemž navržení svědci měli vypovídat pouze ohledně kanalizace vč. septiku. Vyjádření firmy L. D. s 1. 9. 2015 obsahuje, jak již shora bylo uvedeno, pouze tvrzení, že rozsah a charakter všech prací uvedených ve fakturách této firmy č. 121064 a 121071 ze dne 6. 8. a 4. 9. 2012 s výjimkou zámečnických konstrukcí (oplocení) přímo souvisí s opravou kanalizace firmy RT, s.r.o. Chotěboř; dále je zde uvedeno, že se potvrzuje, že oplocení (v rozsahu zámečnických konstrukcí) bylo provedeno ve stejném rozsahu, tj. délka i výška jako u původního oplocení. Ani tímto vyjádřením nebyl nijak prokázán detailní technický stav věcí, na nichž byly provedeny zásahy. I v tomto směru soud zcela souhlasí s hodnocením důkazních prostředků provedených žalovaným v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
46. Ani shora citovaná projektová dokumentace či fotografie z opravy kanalizace nedokládají nic o přesných technických parametrech a specifikaci původní kanalizace a septiku tak, aby tento stav mohl být porovnán se stavem po stavebním zásahu. Skutkové okolnosti žalobcem poukazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 – 26 jsou rozdílné od nyní projednávané věci, přičemž v nyní krajským soudem řešené věci nelze z důvodů shora již vylíčených dovodit, že by žalobcem tvrzené

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

práce neměly s prováděnými změnami stavby souvislost a že by zároveň bylo prokázáno jejich směřování pouze k obnovení původní funkčnosti stavby bez technického zhodnocení.

47. Pokud tedy nebyl doložen předchozí stav, tak závěr žalovaného, že žalobcem navrhované výpovědi svědků by nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah úprav, je správný a logický. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobce prováděli (J. V.), či byli přítomni při realizaci původních objektů (F. M.), jejich svědecké výpovědi by nemohly z důvodů shora uvedených prokázat, že svědky zmiňované stavební úpravy byly z daňového hlediska skutečně opravami.
48. Ze stejných důvodů pak ani krajský soud nepřistoupil k provedení výsledku svědka J. V., jak žalobce navrhoval rovněž v podané žalobě. (Výslech svědka F. M. již není možný z důvodu jeho úmrtí, jak uvedl u jednání zástupce žalobce).
49. Tvrdil-li žalobce, že předmětné faktury souvisejí s opravou kanalizace, krajský soud ve shodě se žalovaným toto tvrzení odmítá. Naopak z dalších žalobcem doložených důkazních prostředků (Smlouva o dílo na akci „Oprava komunikace nádvoří“ ze dne 7. 9. 2011, dílčí faktura č. 121068 ze dne 24. 8. 2012 na částku 2 145 422,71 Kč (2. část ceny díla), včetně přílohy „Fakturace 2012“ s přehledem fakturace podle jednotlivých položek rozpočtu díla za objekt „zpevněné plochy“ a „vnitřní kanalizace“, dílčí faktura č. 121078 ze dne 25. 9. 2012 na částku 283 197,18 Kč (3. část ceny díla), včetně přílohy „Fakturace 2012“), vyplynul záměr žalobce provést úpravu nádvoří včetně kanalizace a žalobce sjednanou smluvní cenu za dílo, tj. i za kanalizaci, zaúčtoval jako technické zhodnocení hmotného majetku s názvem „komunikace asfaltové“.
50. O tom, že se v případě sporných faktur jednalo o vícepráce, jež byly v průběhu akce provedeny na zpevněných plochách, budově i kanalizaci nad rámec sjednané Smlouvy o dílo, svědčí i specifikace prací, uvedených v položkových rozpočtech přiložených ke sporným fakturám (např. pokládka vodovodního potrubí, přeložení kabelů u vrátnice, nebo bourání betonu v úseku patky od jeřábu, která je zcela mimo trasu kanalizace naznačenou ve výkresu N2, případně zazdění vrat na budově, či úpravy soklu).
51. V této souvislosti pak lze odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu, k nimž tento dospěl v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, v němž uvedl, že „pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 106/2008 - 47, ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48, nebo ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009 - 67).“
52. Z žalobcem předložených důkazních prostředků (především ze Stavebního deníku) tak vyplynulo, že veškeré práce byly prováděny v rámci jedné stavební akce „Oprava komunikace nádvoří“ a tvořily jak z hlediska věcného i časového rozsahu, tak i z hlediska

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

jejich účelu, jeden celek. Není přitom sporu o tom, že v případě nádvoří došlo k technickému zhodnocení majetku, neboť byly provedeny takové zásahy do majetku, jejichž hodnota převyšuje zákonný limit 40 000,- Kč a jež mají za následek změnu jeho technických parametrů, rozšíření vybavenosti a použitelnosti. Současně s úpravou nádvoří žalobce provedl i práce na kanalizaci umístěné pod komunikací nádvoří.

VII. Závěr a náklady řízení

53. Soud tak na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto
ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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). Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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.

Brno 9. října 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.