



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **K2 atmitec s. r. o.**
sídlem Koksární 1097/7, Přívoz, 702 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Fiedlerem
sídlem Senovážné náměstí 870/27, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6 2015, č. j. 18491/15/5200-11434-703000, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 6 2015, č. j. 18491/15/5200-11434-703000 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Davida Fiedlera, advokáta se sídlem Senovážné náměstí 870/27, 110 00 Praha.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 18491/15/5200-11434-703000 ze dne 24. 6. 2015 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) č. j. 2862948/14/3201-24801-800553, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 016 000 Kč a stanovil penále 203 200 Kč. Důvodem pro úpravu základu daně bylo mj. zvýšení základu daně žalobce o částku 5 036 857 Kč, vynaloženou částečně na výměnu okem (v částce 1 785 337 Kč) a částečně na opravu vzduchotechniky a klimatizace (v částce 3 251 520 Kč) v administrativní budově na adrese Koksární 1097/1, Ostrava. Tyto částky vyloučil správce daně z daňově účinných nákladů, neboť je považoval za vynaložené na technické zhodnocení, které je z daňově účinných nákladů vyloučeno. Žalobce se závěrem správce daně ve vztahu k nákladům na předmětnou vzduchotechniku a klimatizaci nesouhlasil, žalovaný však napadené rozhodnutí potvrdil, přičemž náklady považoval za vynaložené na pořízení nového hmotného majetku, což je rovněž z daňově účinných nákladů vyloučeno. Ani s tímto žalobce nesouhlasil.
2. Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 29. 6. 2017 č. j. 22 Af 60/2015-32 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro posouzení věci je podle názoru krajského soudu podstatné, zda se klimatizace a vzduchotechnika v předmětném objektu nacházely před započítáním prací. Žalovaný svůj závěr o tom, že se jedná o nově pořízený hmotný majetek, dovodil z daňové evidence žalobce a nesprávně posoudil výpověď svědka Ing. C., kdy převzal právní posouzení stavu, nikoliv skutková zjištění, které svědek uvedl. Dalšími námitkami se krajský soud nezabýval, neboť jejich hodnocení je odvislé od řešení shora uvedené skutkové otázky.
3. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 11. 2018 č. j. 3 Afs 229/2017 - 29 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Uzavřel, že žalovaný jednoznačně pochybil, když žalobci doměřil daň z příjmů pouze na základě stavu jeho účetnictví, jestliže ze správního spisu bez jakékoliv pochybnosti plyne, že se vzduchotechnika a klimatizace v budově před započítáním prací v roce 2005 nacházely. Žalovaný dal přednost jednomu z důkazních prostředků (účetnictví), přičemž si byl

podle svých slov vědom, že při koupi předmětné nemovitosti v roce 2005 se u něj klimatizace a vzduchotechnika nacházely. To je důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soudu současně uzavřel, že pro nyní posuzovanou věc není nikterak směřodátná skutečnost, zda se vzduchotechnika a klimatizace nacházely v budově již před koncem roku 1994, jak krajský soud uvedl v napadeném rozsudku, neboť uvedený majetek by byl totiž i v takovém případě okamžikem prodeje vyřazen z užívání ve smyslu přechodného ustanovení článku III. 7. zák. č. 259/1994 Sb. a žalobce tak nebyl oprávněn jej od okamžiku koupě v roce 2005 dále evidovat (odpisovat), jakožto součást pořízené budovy na základě tohoto přechodného ustanovení.

4. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně dne 21. 10. 2014 vydal pod č. j. 2862948/14/3201-24801-800553 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, kterou žalobci doměřil daň z příjmů ve výši 1 016 000 Kč spolu s 20 % penále ve výši 203 200 Kč. Daň byla doměřena na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 218848/14/3201-05401-803632 ze dne 10. 10. 2014, kterou správce daně za rok 2009 zvýšil základ daně žalobce mj. o částku 5 036 857 Kč, vynaloženou žalobcem částečně na výměnu oken (ve výši 1 785 337 Kč) a částečně na opravu vzduchotechniky a klimatizace (ve výši 3 251 520 Kč) v administrativní budově na adrese Koksární 1097/7, Ostrava. Tyto částky správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů, neboť je považoval za vynaložené na technické zhodnocení, které je z daňově účinných nákladů vyloučeno. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém nesouhlasil s vyloučením částky 3 251 520 Kč za opravu vzduchotechniky a klimatizace, rozhodnutí správce daně považoval za nepřezkoumatelné, neboť se správce daně nevypořádal s rozpory mezi svědeckými výpověďmi svědků Ing. H. a Ing. J. C. a se zjištěními z technické zprávy společnosti GSP s. r. o., žalobce náklady vynaložil na opravu stávající vzduchotechniky a výměnu ventilačního vedení a jedná se tak o daňově uznatelný výdaj. O odvolání žalobce žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, ve kterém setrval na závěru správce daně o vyloučení posuzovaných nákladů z nákladů daňově uznatelných podle § 24 odst. 1 ZDP. Vyšel ze skutkového stavu, kdy žalobce neprokázal, že by předmětná vzduchotechnika a klimatizace v budově existovaly ještě před zahájením prací a že by tedy žalobce provedl jejich opravu při zachování stávajících technických parametrů. S rozpory mezi výpověďmi svědků Ing. H. a Ing. C. se vypořádal tak, že vzhledem k tomu, že žalobce neevidoval vzduchotechniku a klimatizaci jako hmotný majetek ve svém účetnictví, nenacházela se od třetího nadzemního podlaží objektu do posledního podlaží žádná vzduchotechnika, ta byla jen v prvním a druhém nadzemním podlaží, kde byla kuchyň a zdravotní středisko.

6. Předmětem sporu v projednávané věci je otázka charakteru nákladů, které žalobce v souvislosti s klimatizací a vzduchotechnikou vynaložil, zda se jednalo o opravu stávajícího zařízení, pořízení nového nebo technické zhodnocení stávajícího zařízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že se nejednalo o daňově účinné náklady, neboť se jednalo o náklady vynaložené na pořízení nového hmotného majetku, které jsou z daňově účinných nákladů vyloučeny v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, podle kterého *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 včetně splátek a úroku z úvěru a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění*. Jak uzavřel Nejvyšší správní soud v citovaném zrušujícím rozsudku, napadené rozhodnutí neobstojí, neboť žalovaný závěr o tom, že žalobce pořídil nový hmotný majetek, učinil pouze na základě stavu jeho účetnictví, ačkoliv vzduchotechnika a klimatizace před započítáním prací v roce 2005 v budově byly, a účetnictví je tak v rozporu se skutkovým stavem. Nejvyšší správní soud toto posoudil jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Tímto závěrem je krajský soud vázán a napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
7. Pokud předmětná vzduchotechnika a klimatizace v objektu již byly, nemohou být vynaložené náklady nákladem na pořízení nového zařízení vzduchotechniky a klimatizace, tedy zcela nového hmotného majetku (shodně viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, bod [19] odůvodnění). Zbývá tak posoudit, zda vynaložené náklady byly skutečně vynaloženy na opravu stávající klimatizace a vzduchotechniky, nebo zda se jednalo o technické hodnocení, tak jak je definováno v § 33 odst. 1 věty první ZDP¹. Vzhledem k tomu, že žalovaný postavil své napadené rozhodnutí na závěru o pořízení nového hmotného majetku, nezjišťoval skutkový stav k posouzení zbývajících možností a nezabýval se tak technickými parametry stávajícího zařízení, které však jsou pro další řízení stěžejní (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, bod [21] odůvodnění). Pro posouzení věci je nutné, aby v dalším řízení žalovaný po skutkové stránce zjistil, v jakém technickém stavu stávající zařízení bylo a zda práce vedly k jeho technickému zhodnocení včetně rekonstrukce či modernizace, tak jak jsou definované v § 33 odst. 2 a 3 ZDP², nebo zda se jednalo o opravu a údržbu tak, jak je definována v § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., tedy zda šlo o *odstranění účinku 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 nedojde k technickému zhodnocení*, což tvrdí žalobce. Pokud by totiž žalobcem provedené práce splňovaly podmínky technického zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP, pak by se jednalo podle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP o náklady, které

¹ § 33 odst. 1 ZDP zní: *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).*

² § 33 odst. 2 ZDP zní: *Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Odstavec 3 zní: Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.*

nejdou daňově uznatelné. Naopak, pokud by se jednalo o opravu, která je možná i výměnou, pak by se o daňově uznatelný výdaj jednalo.

8. Vzhledem k tomu, že skutkový základ nebyl v tomto směru žalovaným zjišťován, není možné se tak nyní zabývat žalobní námitkou, že žalobce vynaložil náklady na opravu, neboť nedošlo k technickému zhodnocení ani kvalitativně, ani kvantitativně.
9. Stejně tak se krajský soud nemohl zbývat poslední žalobní námitkou, že vzduchotechnika a klimatizace nejsou samostatnými movitými věcmi ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP, podle jehož písm. a) *hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok*. Žalobce tuto námitku nevznnesl v odvolání a žalovaný se otázkou, zda předmětná vzduchotechnika a klimatizace jsou samostatnými movitými věcmi, zabýval pouze okrajově, při formulaci svého závěru, že žalobce náklady vynaložil na pořízení nového majetku; vycházel přitom z pokynu D-300 k § 26 ZDP, který zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku považuje za samostatné movité věci a dalšími skutkovými okolnostmi se nezabýval. Výkladem pojmu „samostatná hmotná movitá věc“ pro účely zákona o dani z příjmů se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 9. 2010 č. j. 5 Afs 3/2010 – 144, ve kterém posuzoval charakter filtrační jednotky, klimatizační jednotky, požárně bezpečnostního zařízení a filtrů ve vztahu ke stavbě, tedy podobnými zařízeními, jako v posuzované věci a uzavřel, že „[z]ařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona z roku 2006 pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Určitá věc - část stavby - někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové. Nejprve je proto třeba individuálně určit funkci a účel stavby a teprve následně posoudit, co ten který účel stavby umožňuje“. Nejvyšší správní soud vyšel z úvahy, že „zpravidla věc, zařízení, které vyžaduje stavba z hlediska stavebního zákona pro funkci a daný konkrétní účel stavby, obvykle bude součástí stavby pro účely zákona o daních z příjmů. A contrario, to, co z hlediska fungování stavby k danému účelu není z hlediska stavebně technického vyžadováno a obvykle pro funkci a účel stavby to není nezbytné, zpravidla hlediska zákona o daních z příjmů nebude považováno za součást stavby. V některých případech tak může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných případech nikoli. Nepochybně bude součástí stavby, bude-li se např. jednat o provoz mrazírny, závodu na zpracování masa. Stejně tak např. administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné okny nebo musí být vybaveny klimatizací, rovněž např. určitá oddělení v nemocnicích bez klimatizace nemohou být provozuschopná. V některých případech tedy bude centrální klimatizace sestávající z centrální pohonné jednotky a z klimatizačních rozvodů podmínkou vydání stavebního povolení a kolaudace. V těchto příkladmo uvedených případech je klimatizace jako celek (pohonná jednotka, rozvody) nezbytná, umožňuje funkci a účel stavby. Výdaje na ni jsou (za podmínek § 33 ZDP) technickým zhodnocením. V jiných případech klimatizace není nezbytná; bude se to týkat např. staveb s přirozeným větráním. Pokud by si takovou klimatizaci dodatečně pořídil vlastník například rodinného domu nebo bytu (v němž

současně i podniká), pak by klimatizace byla považována pro účely zákona o daních z příjmů za samostatnou věc. V takovém případě její absence neznemožňuje funkci a účel stavby“.

10. Krajský soud zde úvahu Nejvyššího správního soudu citoval celou, neboť na nyní posuzovanou věc plně dopadá a krajský soud se s ní zcela ztotožňuje. Pro posouzení předmětného zařízení jako samostatné movité věci je tak nutné, aby bylo zjištěno, k jakému účelu se předmětná budova užívá a jakému účelu klimatizace a vzduchotechnika slouží; pokud slouží k zlepšení pobytu v jinak okny větratelných kancelářských prostorách, bude její charakter z hlediska zákona o daních z příjmů jiný, než kdyby sloužila k nezbytnému odvětrávání kuchyně, jejíž provoz by bez tohoto zařízení nebyl možný; pouhý odkaz na pokyn D-300 nepostačí. V tomto směru však žádná skutková zjištění činěna nebyla a chybí zde rovněž příslušná správní úvaha žalovaného. Za této situace se krajský soud ani touto námitkou zabývat nemohl.
11. Krajský soud tak napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán zde vysloveným názorem, že v posuzované věci se nejedná o pořízení nového hmotného majetku. Žalovaný se tak bude dále zabývat tím, zda uplatněné náklady byly vynaloženy na technické zhodnocení nebo na opravu stávajícího zařízení, a podle přijatého závěru uplatněné náklady posoudí.
12. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobci zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nej**sou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud

nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 12. února 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu