



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **K2 atmitec s. r. o.** se sídlem Koksární 1097/7, Ostrava - Přívoz, zastoupeného Mgr. Davidem Fiedlerem, advokátem se sídlem Praha 1, Senovážné nám. 870/27, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 18491/15/5200–11434-703000 ze dne 24. 6. 2015, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 18491/15/5200–11434-703000 ze dne 24. 6. 2015 **se z r u š u j e** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Davida Fiedlera, advokáta se sídlem Praha 1, Senovážné nám. 870/27.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 18491/15/5200-11434-703000 ze dne 24. 6. 2015 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava (dále jen „správce daně“) č. j. 2862948/14/3201-24801-800553, ve věci daně z příjmů právnických osob.

V žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

1. Žalovaný učinil nesprávný skutkový závěr, že vzduchotechnika a klimatizace se v budově nenacházely, což dovodil z toho, že nebyly evidovány jako samostatný hmotný majetek. Výdaje tedy nemohly být vynaloženy na opravu či technické zhodnocení vzduchotechniky a klimatizace, ale na jejich pořízení, proto nelze o jejich hodnotu snížit základ daně. Žalobce však vzduchotechniku a klimatizaci neevidoval proto, že je neevidoval ani předchozí vlastník, neboť byly součástí budovy. Žalobce budovu pořídil v roce 2005 již s rozvody vzduchotechniky v 1. až 6. nadzemním podlaží a strojovnou vzduchotechniky, o čemž svědčí technická zpráva zpracovaná v září 2005 společností GSP s.r.o. a svědecká výpověď jednatele této společnosti, Ing. P.H.
2. Předmětná vzduchotechnika a klimatizace nejsou samostatnými movitými věcmi dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), neboť jejich instalace byla podmínkou ke kolaudaci budovy, která je (a i v minulosti byla) administrativní budovou. Vzduchotechnika a klimatizace jsou součástí budovy, neboť v případě oddělení od budovy by došlo k jejímu funkčnímu i účelovému znehodnocení a budovu by nebylo možné nadále provozovat jako administrativní.
3. Budova již byla vybavena vzduchotechnikou a klimatizací, žalobce vynaložil náklady pouze na jejich opravu, neboť zachoval původní rozsah i parametry. Za těchto podmínek nelze vynaložené náklady posoudit jinak než náklady na opravu, neboť nedošlo k technickému zhodnocení vzduchotechniky a klimatizace (tedy ke kvalitativní či kvantitativní změně) ani k pořízení nové samostatné movité věci. Není rozhodné, zda byla vzduchotechnika a klimatizace vedena v účetnictví samostatně, či nikoli.

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Vzduchotechnika a klimatizace nebyly v kupní smlouvě, kterou žalobce předmětnou nemovitost nabyl, samostatně specifikovány. Z technické zprávy ze září 2005 sice lze usuzovat na jejich existenci, žalobce však ve svém účetnictví vzduchotechniku a klimatizaci neevidoval jako samostatný hmotný majetek, jejich existenci nepotvrdil ani svědek Ing. Arch. J. C., žalobce proto neprokázal, že by u vzduchotechniky a klimatizace zachoval původní rozsah a technické parametry, výdaje žalobcem vynaložené byly tedy vynaloženy na pořízení nového hmotného majetku podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, účinného pro kalendářní rok 2009 (dále jen „ZDP“) a nelze o ně snížit základ daně podle § 24 odst. 1 ZDP.

Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že oddělením klimatizace od budovy dojde k účelovému a funkčnímu znehodnocení budovy a nebude ji možno používat jako budovu administrativní. Budova je vybavena otevíratelnými okny a samostatným topením, které mohou klimatizaci dostatečně nahradit.

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě 2 měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 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.

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. Proti tomuto 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, uvěřil Ing. Ch., který uvedl, že od třetího nadzemního podlaží do spoledního se v objektu nenacházela žádná vzduchotechnika, byla jen v prvním a druhém nadzemním podlaží, kde byla kuchyň a zdravotní středisko, a nikoliv Ing. H., který uvedl, že předložená výkresová dokumentace, zachycená ve zprávě společnosti GSP s. r. o., zachycuje stav, v jakém se objekt nacházel v září roku 2005. Jednoznačně se v této dokumentaci nachází páteří rozvody vzduchotechniky v 1. až 6. nadzemním podlaží.

K jednotlivým žalobním bodům uvádí krajský soud následující:

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, účinného pro kalendářní rok 2009 ZDP, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Podle 25 odst. 1 písm. p) ZDP, *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména (...) technické zhodnocení (§ 33).*

Podle § 33 odst. 1, věta první ZDP, *technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, 32) 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. Podle odstavce 2, rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Podle odstavce 3, modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.*

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném pro rok 2009, *součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou (...) opravy a údržba. 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. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.*

Podle ustanovení § 25 odstavce 1) písm. a) *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 úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.*

Podle § 23 odst. 10 ZDP, *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*

Z uvedeného vyplývá, že pro posouzení, zda žalobce správně posuzované částky uplatnil jako daňově uznatelný výdaj (náklad), je podstatné zjistit, zda v budově před jejich vynaložením existovaly vzduchotechnika a klimatizace, u nichž vynaložením posuzovaných částek žalobce odstranil účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu tak, že nedošlo k jejich technickému zhodnocení, nebo

zda posuzované částky žalobce použil na pořízení nové vzduchotechniky a klimatizace, tedy zda pořídil nový hmotný majetek.

Žalovaný svůj závěr o tom, že se vzduchotechnika a klimatizace v budově před vynaložením posuzovaných částek již nacházely, či nikoli, založil na posouzení svědecké výpovědi Ing. arch. J. C., jež byla v rozporu se svědeckou výpovědí Ing. P. H., tak, že neevidoval-li žalobce vzduchotechniku a klimatizaci jako samostatný hmotný majetek podle § 26 odst. 2 ZDP, výdaje související s jejím pořízením byly vynaloženy na pořízení nového hmotného majetku ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP. Žalovaný tak v souladu s ustanovením § 23 odst. 10 ZDP vyšel z údajů v účetnictví žalobce, a proto uvěřil svědku Ing. C., který existenci vzduchotechniky a klimatizace od 2. nadzemního podlaží vyloučil, nezabýval se však tím, zda žalobce byl povinen vzduchotechniku a klimatizaci evidovat jako samostatný hmotný majetek s ohledem na jeho tvrzení, že se jednalo o původní zařízení a že vzhledem k přechodným ustanovením článku III. odst. 7 zák. č. 259/1994 Sb., novelizující zákon o daních z příjmů k 31. 12. 1994, který umožňoval odepisovat samostatné movité věci, které dosud byly součástí staveb, způsobem platným do 31. 12. 1994 až do doby jejich vyřazení z majetku, nebyl povinen je vést v účetnictví, neboť byly součástí stavby. Nadto otázka, zda žalobce byl povinen vzduchotechniku a klimatizaci vést v účetnictví jako samostatný hmotný majetek podle zák. č. 563/1991 Sb. a zda vzduchotechnika a klimatizace jsou samostatným hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 ZDP, je otázkou právní nikoliv skutkovou a žalovaný při posouzení věrohodnosti výše uvedených svědků porušil princip aplikace práva, při kterém je právní norma aplikována na zjištěný skutkový stav, nikoliv opačně, tedy že skutkový stav je zjištěn podle obsahu právní normy, která má být aplikována (žalobce byl podle žalovaného povinen vést vzduchotechniku a klimatizaci v účetnictví a nečinil-li tak, pak vzduchotechnika a klimatizace v budově nebyly, byť svědek a technická práva tvrdí opak). Závěr žalovaného, že vzduchotechnika a klimatizace před vynaložením posuzovaným napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Posouzení otázky, která je druhým žalobním bodem, tedy zda vzduchotechnika a klimatizace jsou hmotným majetkem, souvisí s odpovědí na první otázku, tedy zda vzduchotechnika a klimatizace v budově byly již před koncem roku 1994, kdy nabyl účinnost zákon č. 259/1994 Sb., novelizující ustanovení § 26 odst. 2 ZDP, který definici samostatné movité věci jako hmotného majetku doplnil tak, že se *„za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny,* a je tedy předčasné se jí zabývat. Krajský soud pouze pro úplnost odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010 č. j. 5 Afs 3/2010-144 podle kterého je pro posouzení toho, co je součástí věci a co je věcí samostatnou, rozhodujícím kritériem vzájemná sounáležitost s věcí hlavní a míra jejich oddělitelnosti. V některých případech může být např. klimatizace nezbytná pro funkci a účel stavby, v jiných případech nikoli. Součástí stavby klimatizace bude např. tehdy, bude-li se jednat o provoz mrazírny. Administrativní místnosti, které mají povahu trvalého pracoviště nebo pobytu, musí být větratelné nebo musí být vybaveny klimatizací. Je-li tedy v nyní posuzované věci nesporné, že budova je větratelná okny a je vybavena i topením, není pro naplnění její funkce a účelu klimatizace a

vzduchotechnika nezbytná. Tuto otázku je však třeba řešit až tehdy, bude-li vyřešena skutková otázka, zda vzduchotechnika a klimatizace byly součástí budovy již ke dni účinnosti zák. č. 259/1994 Sb., popř. zda byly z užívání vyřazeny, čímž se dosud žalovaný nezabýval, a skutkový stav byl tak v tomto směru zjištěn nedostatečně pro rozhodnutí ve věci.

Důvodnost třetího žalobního bodu je opět závislá na primárním vyřešení skutkové otázky, zda se vzduchotechnika a klimatizace v budově nacházely před vynaložením posuzovaných částek, či nikoli, a v jakém technickém stavu byly. Teprve poté bude možno posoudit, zda se jednalo o náklady vynaložené pouze na opravu již stávající vzduchotechniky a klimatizace, o technické zhodnocení nebo o náklady na pořízení zcela nové vzduchotechniky a klimatizace, ve smyslu shora citovaných ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) a § 33 odst. 1 ZDP.

Na základě shora uvedeného krajský soud žalobou napadené rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 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 žalobce 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.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Ostravě dne 29. června 2017
Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu