



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Sociální služby Uherské Hradiště, příspěvková organizace**, se sídlem Štěpnická 1139, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 9907/12-1200-701996,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal ke Krajskému soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 6. 2012, č. j. 9907/12-1200-701996, kterým byl podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 10. 6. 2011, č. j. 175074/11/3336913708246, tak, že dodatečně vyměřená daňová povinnost byla stanovena ve výši 383.040 Kč a současně bylo žalobci podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, sděleno penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 76.608 Kč.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, zahájené u žalobce dne 9. 11. 2009, Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) dne 10. 6. 2011 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň nižší o částku 875.910 Kč. Nově stanovená celková daňová povinnost za zdaňovací období roku 2008 tak činila 4.475.898 Kč.

Toto rozhodnutí napadl žalobce odvoláním. Původní žalovaný shledal odvolací námitky zčásti důvodné, avšak žalobci nepřisvědčil v námitce týkající se části I.2 kontrolního zjištění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole a potvrdil názor správce daně, že se v případě projektu *„Víceúčelové hřiště Domova pro osoby se zdravotním postižením Javorník-Chvalčov – oprava“* jednalo nikoliv o opravu, ale o technické zhodnocení. Původní žalovaný tedy potvrdil správnost zvýšení základu daně správcem daně o částku 1.823.737 Kč.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce namítal, že se v případě prací vynaložených na opravu víceúčelového hřiště Domova pro osoby se zdravotním postižením Javorník – Chvalčov nejednalo o technické zhodnocení. Žalobce má za to, že důkazy předložené správcí daně dostatečně prokazovaly skutkový stav věci a podporovaly jeho tvrzení.

Žalobce zpochybnil závěr správce daně, s nímž se ztotožnil i žalovaný, že technickými parametry, jejichž změna ovlivnila posouzení provedených prací jako technického zhodnocení, byla vyšší stabilita hřiště, nižší náročnost na údržbu a bezbariérový přístup. Poukázal na to, že legální definice pojmu změna technických parametrů dlouhodobého majetku neexistuje a odkázal na odbornou literaturu, podle níž se jedná o změnu takových veličin, které charakterizují typickou vlastnost příslušného majetku nebo jeho technické údaje. Podle žalobce je obvyklé vycházet při posouzení změny technických parametrů ze znaleckého posudku. Ani jeden z parametrů, které byly hodnoceny, nelze podle žalobce považovat za technický parametr, tím je rozměr (velikost) a využití. Ani jeden z těchto parametrů nebyl opravami změněn.

V souvislosti s posouzením vynaložených nákladů si žalobce nechal zpracovat odborný posudek Ing. Jiřího Blažka, který přikládá k žalobě. Podle žalobce je podstatné, že charakter hřiště zůstal zachován a jeho využití se nezměnilo.

Dále je žalobce přesvědčen o tom, že v případě posuzování technického zhodnocení je třeba vzít v potaz skutečné výdaje, nikoliv výdaje předpokládané projektem či technickou zprávou.

Také hodnocení prací nevycházelo podle žalobce ze skutečně provedených prací, ale pouze z jejich předpokladu. Dne 29. 9. 2010 sice správce daně provedl v objektu místní šetření, avšak pouze za účelem, zda dokladované práce byly skutečně provedeny.

Žalobce dále namítal, že správce daně porušil zejména § 5 odst. 1 a 3, § 8 odst. 1 a § 92 a násl. daňového řádu a dále § 20, § 23 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný pak porušil § 114 a § 115 daňového řádu.

Žalobce navrhl jako důkazy doklady účetní evidence, týkající se opravy, doklady z daňové kontroly, výzvy, záznamy, eventuálně znalecký posudek.

Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, a setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť jednotlivé žalobní body korespondují s odvolacími námitkami, a doplnil, že při posuzování změny technických parametrů správce daně musel vycházet především z dokumentů, jež technické parametry popisují.

K odbornému posudku Ing. Jiřího Blažka žalovaný uvádí, že tento posudek se nevyjadřuje ke všem skutečnostem rozhodným pro stanovení základu daně, avšak pouze k šesti z devíti hodnocených kritérií. Podle žalovaného byla klíčovým kritériem změna povrchu, kdy záměna původní antuky za umělý trávník je typickým a dostatečně významným změněným parametrem víceúčelového hřiště.

Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že je potřeba jako důkaz pro posouzení věci znalecký posudek. Z dokumentů získaných v průběhu daňového řízení nevyplyvá žádný rozpor, důkazy pro posouzení skutkového stavu byly dostatečné; žalovaný odkazuje na svědeckou výpověď Ing. Vojtěcha Řiháka, autora projektové dokumentace.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v rámci žalobních bodů, jak je žalobce uplatnil v podané žalobě dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Žalobce v podané žalobě zpochybňoval závěr správce daně, jakož i žalovaného, že se v případě projektu „Víceúčelové hřiště Domova pro osoby se zdravotním postižením Javorník-Chvalčov – oprava“ jednalo nikoliv o opravu hřiště, ale o technické zhodnocení.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění rozhodném pro kontrolované zdaňovací období), se technickým zhodnocením pro účely zákona o dani z příjmu 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) zákona o daních z příjmů.

Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Podle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Výklad pojmu oprava (jako daňově účinného výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) pro příslušné zdaňovací období poskytovala vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územně samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu (dále jen „vyhláška č. 505/2002 Sb.“). (K aplikaci citované vyhlášky viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83, dostupný na www.nssoud.cz.)

Podle § 26 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 505/2002 Sb., se opravou 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. [Od 1. 1. 2010 byla citovaná právní úprava nahrazena § 55 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky].

Pojem oprava je tedy chápán ve smyslu odstranění opotřebení věci a jejího uvedení do původního stavu. V této souvislosti není rozhodné, zda se bude jednat o zákrok na samotné věci, nebo zda bude část vadné věci nahrazena například jiným materiálem. V případech, jejichž následkem je vylepšení vlastností oproti původnímu stavu, lze již hovořit o technickém zhodnocení. Pro posouzení správnosti závěru správce daně je tedy rozhodné, zda provedením stavebních prací na hřišti došlo ke

změně technických parametrů, které mají vliv na užitnou hodnotu věci, ve smyslu jejího zkvalitnění. Provedené práce pak nelze bez dalšího posuzovat jen z toho hlediska, jak jsou nazvány, ale je nutné především zkoumat jejich faktický dopad (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, publ. pod č. 2561/2012 Sb. NSS nebo ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Žalobce v podané žalobě zdůrazňoval, že technické parametry nebyly v právě posuzované věci změněny.

Ze správního spisu vyplynuly následující provedené změny předmětného víceúčelového hřiště: vybudování chodníku, umístění betonových obrubníků kolem hřiště, odvodnění hřiště, vyšší tloušťka jednotlivých vrstev hřiště a nový podklad hřiště. Správce daně na straně 10 zprávy o daňové kontrole ze dne 31. 5. 2011, č. j. 55575/11/336931710315, uvedl, že se změna týkala následujících technických parametrů hřiště: „1. nižší prašnost povrchu hřiště (*antukové hřiště je třeba udržovat ve vlhkém stavu, aby se antuka neprášila*), 2. nižší náročnost na údržbu povrchu hřiště (*antukové hřiště je po každé hře třeba hráběmi a kartáčem zarovnat*), 3. nevyžadování zavlažování povrchu hřiště (*antukové hřiště je třeba zalévat, i když se nehraje, doplňovat antuku a válcovat, abychom získali ucelenou rovnou hrací plochu, jejíž pevnost je vhodná na tenisový zápas*), 4. vyšší rychlost odskoku míče, 5. vyšší stabilita pro pohybově handicapované – *výška skladba podloží hřiště se navýšila o 10 cm*, 6. nevyžadování úpravy čar na hřišti (*čáry na antukovém hřišti je třeba každoročně upravovat*), 7. nový odvodňovací žlab podél hřiště, 8. nový bezbariérový přístupový chodník k hřišti, 9. nový betonový obrubník okolo hřiště.“

Je tedy nesporné, že oprava víceúčelového hřiště nespočívala pouze v odstranění účinků fyzického opotřebení či poškození, nýbrž ve změně některých vlastností hřiště oproti původnímu stavu. Krajský soud souhlasí se žalobcem, že charakter a rozměr hřiště zůstal zachován. Na druhou stranu co se týče využití a zlepšení kvality hřiště, tady žalobci zapravdu dát nelze. Antukové hřiště bylo nahrazeno umělým trávnikem, kdy se jedná o kvalitnější povrch z hlediska herních vlastností a údržby, jak vyplynulo i z hodnocení provedeného správcem daně. Žalobce ostatně tuto skutečnost v žalobě nijak nerozporuje, jen ji nepovažuje za kritérium, které by bylo pro posouzení provedených stavebních prací rozhodné.

I přes obdobné využití se tedy jedná o povrch, které má odlišné vlastnosti. Tato skutečnost je pro posouzení toho, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, zásadní. S ohledem na to, že žalobce opravil hřiště a zmodernizoval jeho povrch, který je nyní kvalitnější a nabízí mimo jiné i lepší způsob využití, je nutno z daňového hlediska (v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu) takový zásah považovat za technické zhodnocení, nikoliv opravu.

Argumentoval-li žalobce odborným posudkem Ing. Jiřího Blažka, stavebního poradce, ze dne 4. 7. 2011, č. 17/2011, nelze žalobci přisvědčit, že tento posudek by měl sloužit k objasnění skutkového stavu věci. O skutkovém stavu, tj. rozsahu a výsledku provedených stavebních prací na hřišti, ostatně nebylo mezi účastníky řízení sporu, a žalobce nadto nijak nerozporuje, že by na hřišti nebyly provedeny správcem daně popsané úpravy. Sporná ve věci je pouze právní otázka, tedy to, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení. Krajský soud k tomu poznamenává, že účelem vypracování odborného posudku Ing. Jiřího Blažka bylo to, zda se v případě provedených úprav jednalo o technické zhodnocení nebo opravu a udržovací práce, tedy otázka právní. Znalci se však ve správním nebo soudním řízení přibírají k tomu, aby jednak pozorovali skutečnosti, jejichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti, jednak z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky). Znalci se však nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009-113, publ. pod č. 2313/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Znalecký posudek by mohl správnímu orgánu či soudu sloužit k zodpovězení dílčí vysoce odborné otázky související např. s technickými vlastnostmi věci apod. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 7 As 165/2012-22, dostupný na www.nssoud.cz), nikoliv k vyřešení otázky právní. Krajský soud proto nepřisvědčil ani žalobní námitce, že správce daně vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, poukazující i na „povrchní“ provedení ohledání, neboť žalobce v žalobě nijak nerozporoval, že by stavební práce nebyly provedeny podle smlouvy o dílo, či v jiném rozsahu a s jiným výsledkem, než jak je popsán ve zprávě o daňové kontrole a jak vyplývá z dokladů, předložených v průběhu daňové kontroly žalobcem.

Žalobce v podané žalobě dále namítal, že správce daně nevycházel ze skutečných výdajů, ovšem cenu stavebních prací ve výši 1.823.737 Kč zároveň nijak nezpochybnil. Součástí správního spisu je mimo jiné smlouva o dílo mezi žalobcem a společností PRUFIA spol. s r.o. (dále jen „zhotovitel díla“), v níž se zhotovitel díla zavazuje provést a předat žalobci dílo v rozsahu stanoveném v projektu (článek 2.5). Cena díla je stanovena na 1.549.737 Kč spolu s daní z přidané hodnoty vypočtenou podle právního předpisu účinného k datu zdanitelného plnění (článek 4 smlouvy). Součástí spisu je záznam o předání a převzetí dokončeného stavebního díla ze dne 25. 11. 2008 i daňový doklad č. 2008852 ze dne 24. 11. 2008 na částku 1.844.187 Kč. Dále z dokladu č. 9960 vyplynulo, že na účet 511 30 byla zaúčtována částka 1.823.737 Kč. Právě z této částky vycházel i správce daně. Žalobce tak své tvrzení nijak nedokládá, a proto je i tato žalobní námitka nedůvodná.

Namítal-li pak žalobce obecně porušení § 5 odst. 1 a 3, § 8 odst. 1, § 92 a násl., § 114 a § 115 daňového řádu a dále § 20, § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů, takto obecně formulovaná námitka podle soudu není řádně uplatněným žalobním bodem, z něhož musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce

napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [viz § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.]. Jak ostatně uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, *„žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“*.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v žádném ze žalobních bodů není žaloba důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Krajský soud rozhodoval o žalobě bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dále proto, že neshledal pro posouzení věci potřebné provádět dokazování žalobcem navrhovanými doklady, účetní evidencí, doklady z daňové kontroly, výzvami a záznamy. Tyto dokumenty jsou součástí správního spisu a vyplývá z nich skutkový stav – rozsah provedených stavebních prací, předání díla a zaplacení ceny. Z obsahu správního spisu také krajský soud vycházel při posouzení věci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75, dostupný na www.nssoud.cz). O skutkových okolnostech nadto nebylo mezi účastníky řízení sporu. Také porízení znaleckého posudku by s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav bylo podle krajského soudu nadbytečné. Jak bylo výše zdůrazněno, otázka kvalifikace výdajů na provedené stavební práce z daňového hlediska je otázkou právní, kterou je oprávněn posoudit soud.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 3. února 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová