



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Golf Čertovo břemeno, s.r.o.**, se sídlem Alenina Lhota 7, Jistebnice, zast. Mgr. Jaroslavem Kadlecem, advokátem se sídlem Tyršova 521, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 29. 11. 2012, č. j. 8164/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 11. 2013, č. j. 10 Af 47/2013 – 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Táboře ze dne 17. 7. 2012, č. j. 170727/12/110913303982, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 152 400 Kč, zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 513 156 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 56 137 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení, zda stěžovatel zahrnul oprávněně do daňově účinných nákladů za zdaňovací období roku 2009 odpisy majetku – závlahových systémů druhé devítky golfového hřiště vybudovaných v letech 2007 a 2008, ve výši 799 243 Kč.

[3] Stěžovatel považoval tyto závlahové systémy za samostatný hmotný majetek a zařadil je do druhé odpisové skupiny s odkazem na § 30 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), s odůvodněním, že příloha číslo 1 k zákonu o daních z příjmů výslovně neřeší závlahy golfového hřišť.

[4] Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že vybudované golfové hřiště v letech 2007 až 2008 je nutno považovat za přístavbu hřiště dosavadního. Závlahové systémy pak jsou součástí stavby golfového hřiště a nikoliv samostatnou věcí, golfové hřiště nebude bez závlahových systémů správně fungovat, nebudou splněny funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky, které jsou na golfové hřiště obecně kladeny, a proto jsou závlahové systémy součástí stavby golfového hřiště. Vynaložené finanční prostředky na závlahové systémy mohou vstupovat do daňově účinných nákladů formou odpisu golfového hřiště jako celku v souladu s § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Realizované závlahové systémy tedy považoval odvolací orgán za součást technického zhodnocení dosavadního golfového hřiště, které je zařazeno do páté odpisové skupiny. K počátku odpisování odvolací orgán uvedl, že do dne vydání kolaudačního souhlasu, respektive nabytí právní moci kolaudačního souhlasu, nelze realizovanou stavbu užívat a odpisovat majetek, který ze zákona ještě nemůže sloužit pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jestliže stěžovatel tímto kolaudačním souhlasem v roce 2009 nedisponoval, nesplnil povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání hmotného majetku, tudíž nemohl tento majetek užívat a nebyl tak oprávněn zahrnovat odpisy z tohoto hmotného majetku do daňově účinných nákladů.

[5] Krajský soud se ztotožnil se závěrem odvolacího orgánu, že závlahové systémy jsou součástí stavby golfového hřiště a nikoliv samostatnou věcí. Golfové hřiště totiž nemůže bez závlahových systémů řádně fungovat a je i správný závěr odvolacího orgánu, že nebudou splněny funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky, které jsou na golfové hřiště kladeny. Součástí věci je vše, co k věci podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc jako taková (hlavní věc) znehodnotila. V daném případě je nutno klást důraz na znehodnocení věci jako takové a nikoliv na znehodnocení její oddělené části. Znehodnocením je třeba rozumět funkční újmu, kdy hlavní věc již nemůže sloužit původnímu účelu vůbec, či v plné míře, či zejména došlo k hospodářskému poškození věci, popřípadě i estetickému zhoršení vzhledu věci, neboli souhrnně řečeno došlo k újmě na hodnotě věci hlavní. Soudní praxe dospěla k závěru, že například i meliorační zařízení umístěné pod povrchem pozemku, které je funkčně spjata s pozemkem a nelze je oddělit od pozemku, aniž by došlo ke znehodnocení pozemku, je součástí pozemku podle § 120 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Z toho je zřejmé, že zavlažovací systém nelze považovat za samostatnou věc. Odvolací orgán správně uzavřel, že závlahové systémy jsou součástí stavby golfového hřiště, a proto vynaložené finanční prostředky na realizaci přístavby je možno považovat za daňově účinné náklady formou odpisu golfového hřiště jako celku dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů, která

třídí hmotný majetek do odpisových skupin, je v odpisové skupině 5 pod položkou 241 uvedeno „stavby pro sport a rekreaci“. Zařazení golfového hřiště do skupiny 5 je správně.

[6] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v letech 2000 až 2001 vybudoval devíti jamkové golfové hřiště, které uvedl v roce 2002 do provozu a v roce 2007 a 2008 vybudoval závlahové systémy II a III, které bezprostředně navazují na dosavadní golfové hřiště. Stěžovatel tedy rozšířil původně devíti jamkové golfové hřiště na osmnácti jamkové a při této změně zachoval vzájemné provozní propojení s původní stavbou, proto tato úprava odpovídá přístavbě s ohledem na § 2 odst. 5 písm. b) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“), dle něhož změnou dokončené stavby je přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou. V daném případě tedy byly splněny zákonné podmínky ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, dle kterého přístavby, jestliže u jednotlivého majetku v úhrnu převýšily 40 000 Kč, jsou pro účely tohoto zákona technickým zhodnocením. Přístavba, která byla vybudována v letech 2007 až 2008, je tedy technickým zhodnocením dosavadního golfového hřiště.

[7] Podle § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů lze odpisování zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Pro odpisování technického zhodnocení tedy platí podmínka dokončení změn na majetku, ale i podmínka splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Až do dne vydání kolaudačního souhlasu nelze realizovanou stavbu užívat a nelze proto ani odpisovat majetek, který ze zákona ještě nemůže sloužit pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ze spisu vyplývá, že dne 29. 4. 2010 vydal Městský úřad v Táboře rozhodnutí, kterým dodatečně povolil stavbu vodního díla, povolil nakládání s vodami a vydal kolaudační souhlas pro stavbu závlahového systému. Jestliže rozhodnutí bylo vydáno v roce 2010 nelze považovat za počátek doby pro odpisování hmotného majetku rok 2009.

[8] Zcela irelevantní je tvrzení stěžovatele, že předmětem dodatečného povolení stavby a kolaudačního souhlasu je zavlažovací systém v celkové délce 810,15 m, kdy tato část zavlažovacího systému tvoří přibližně 20 % hodnoty celého zavlažovacího systému. Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010 byl vydán kolaudační souhlas, dodatečné povolení stavby vodního díla a rovněž bylo uděleno povolení k nakládání s vodami a k odběru povrchové vody, a to pro vodní nádrže, vodoteče, zavlažovací řady B, C, D a E a čerpací stanice. Tato rozhodnutí představují nezbytnou základnu k fungování dalších zavlažovacích rozvodů. Jestliže tedy stavba nebyla v roce 2009 zkolaudována, respektive nebyl vydán kolaudační souhlas, nejsou splněny zákonné předpoklady pro odpis nákladů v roce 2009. Z územního rozhodnutí vydaného dne 10. 12. 2008 ohledně závlahového systému vycházet nelze, rozhodná je kolaudace. Stavbu lze užívat pouze na základě kolaudačního rozhodnutí, kolaudačním rozhodnutím se povoluje užívání stavby.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Po shrnutí dosavadního průběhu řízení před správními orgány a krajským soudem uvádí, že první psaná golfová pravidla vznikla před 255 lety. Golfová hřiště v době sepsu těchto pravidel řádně plnila svou funkci i bez závlahových systémů. Závlahové systémy jsou na golfová hřiště zaváděny až během posledních 50 let. Nejstarší golfové hřiště v České republice v Líšnici si pořídilo závlahový systém až v roce 2005, přičemž do té doby fungovalo bez jakéhokoliv závlahového systému. Dodnes všechna golfová hřiště v České republice nemají závlahové systémy, a přesto se na nich golf hraje. British open – vrcholná soutěž světového golfu, se před několika lety hrála na zcela vyprahlém hřišti, poněvadž britské úřady vzhledem k dlouhotrvajícímu suchu zakázaly v celé zemi zavlažování. Přesto byl turnaj odehrán bez jakýchkoli protestů.

[10] Z argumentace správního soudu plyne, že golfové hřiště bez závlahového systému nemůže řádně fungovat, když nebudou splněny funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky, které jsou na golfové hřiště kladeny. Z žádného tvrzení správního soudu však není zřejmé, jaké funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky pro řádné fungování hřiště má soud na mysli a nelze se ubránit dojmu, že se jedná toliko o obecnou proklamaci bez žádoucí individualizace pro daný případ. V této souvislosti je třeba poznamenat, že rozsah zavlažovacích systémů se na jednotlivých hřištích liší. Některá golfová hřiště zavlažují pouze jamkoviště, některá i odpaliště, další části nebo celé hrací plochy a jen ojediněle celá hřiště. Ve vztahu k argumentaci správního soudu je nejasné, jaký rozsah závlahových systémů je nezbytný k řádnému fungování hřiště, potažmo zda vůbec je zavlažovací systém nezbytný k řádnému fungování hřiště. Na okraj stěžovatel zmiňuje, že není-li golfové hřiště zavlažováno celé (což je výjimečný případ) působí v době sucha dojmem skvrnitého jablka, tedy není zřejmé, jakou estetickou funkci golfového hřiště má správní soud na mysli a jak se toto promítá do funkčnosti golfového hřiště. V tomto bodě tak stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[11] Odkaz soudu na soudní praxi týkající se melioračního zařízení nelze bez dalšího analogicky aplikovat na daný případ, neboť meliorační zařízení nevyžaduje v zásadě žádné náklady na svoji údržbu, a to oproti zavlažovacímu systému žalobce na golfovém hřišti, který si v letech 2011 až 2013 vyžádal vynaložit na údržbu částku 329 530 Kč. Bez pravidelné údržby dané závlahové zařízení ztratí velmi rychle na funkčnosti, a tedy je případné zhodnocení pozemku instalací závlahového systému v daném případě velmi sporné. Stěžovatel uzavírá, že z výše uvedených důvodů nelze považovat zavlažovací systém, který má toliko zahrádkářský charakter za součást věci hlavní, a tedy nelze považovat za správné zařazení do 5. odpisové skupiny.

[12] Povolení ke stavbě devítijamkového golfového hřiště bylo Stavebním úřadem v Jistebnici vydáno dne 20. 12. 2000, a to územním rozhodnutím nevyžadujícím kolaudaci. Povolení k odběru povrchových vod pro závlahy bylo uděleno Okresním úřadem v Táboře (vodoprávním orgánem) dne 6. 8. 2001. Vodoprávní orgán tehdy vůbec nepovažoval za nutné stavbu závlah kolaudovat. Stěžovatel začal stavbu užívat a odepisovat v roce 2002, přičemž hřiště zařadil do 5. odpisové skupiny a závlahy do 2. odpisové skupiny, aniž by tím vyvolal jakékoli pokuty a sankce ze strany žalovaného. Stěžovatel proto předpokládal, že stejná praxe bude platit i pro druhou devítku. Nemohl tušit, že žalovaný bude postupovat zcela jinak.

[13] Povolení k rozšíření golfového hřiště na osmnáctijamkové bylo uděleno stavebním úřadem v Jistebnici dne 10. 12. 2008, a to územním rozhodnutím nevyžadujícím kolaudaci, přičemž v rozhodnutí se ohledně závlah uvádí: „závlahový systém – nový systém bude využívat některé rozvody původní. Rozvody budou z polyetylenových trub, uložení v nezámrazné hloubce.“ Stěžovatel splnil všechny podmínky stanovené v územním rozhodnutí, začal provozovat hřiště včetně závlah a začal obě odepisovat. Pokud žalovaný a soud dochází k závěru, že závlahy jsou nedílnou součástí hřiště, není zřejmé, proč přechází skutečnost, že hřiště je odepisováno od roku 2009, v souladu s územním rozhodnutím. Správní soud nevyjasňuje, proč odpisy hřiště jsou umožněny i v roce 2009, zatímco odpisy závlah jsou umožněny až od roku 2010.

[14] Stěžovatel dále uvádí, že vodoprávní řízení bylo zahájeno v roce 2009, vydání rozhodnutí se pozdrželo, protože si vodoprávní úřad vyžádal studii nazvanou „Optimalizace vodního režimu a zavlažovací systém v areálu Golf Čertovo břemeno Alenina Lhota“, která si vyžádala dodatečný čas. Stěžovatel poskytl od roku 2009 pracovní příležitost bez jakéhokoli státního příspěvku 16 mladým lidem z okolí, v době stavební krize zahájil v roce 2010 stavbu klubovny nákladem 64 mil. Kč a dal pracovní příležitost lidem z okolí. Formalismus správních úřadů uvedené přehlíží.

[15] Správní soud pominul obsah vodoprávního rozhodnutí ze dne 29. 4. 2010. Kolaudovány byly vodní nádrže, vodoteče a zavlažovací systém, avšak pouze zavlažovací řady B, C, D a E v celkové délce 820,13 m. Ostatní část zavlažovacího systému, která tvoří drtivou část závlah, vodoprávní úřad nepovažoval za vyžadující kolaudaci. Mimo kolaudované řady B, C, D a E existují rozvody v délce odhadem pětinasobně větší, na jejichž konci je cca 400 postřikovačů. Tuto klíčovou skutečnost považoval krajský soud za irelevantní.

[16] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zrušil napadený rozsudek a napadené rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Dále obsáhle shrnuje závěry shora označeného rozhodnutí odvolacího orgánu. Svou argumentaci uzavírá závěrem, že závlahové systémy je nutno považovat za součást stavby druhé devítky golfového hřiště, resp. součást přístavby k dosavadnímu hřišti, tj. za součást technického zhodnocení dosavadního golfového hřiště, které je zařazeno do 5. odpisové skupiny. Žalovaný proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta a stěžovateli nebyla přiznána náhrada nákladů řízení.

[18] V replice ze dne 13. 3. 2014 stěžovatel uvádí, že golfové hřiště bylo zbudováno dle norem České golfové federace, umožňující hrát jakékoli golfové soutěže a ke svému plnohodnotnému užívání nevyžaduje vybudování závlah. Stěžovatel byl při rozšíření golfového hřiště v dobré víře, že instalace závlahového systému bude opětovně správcem daně posouzena stejným způsobem, jako tomu bylo v minulosti v roce 2002. Stěžovateli se dále nejví jako logické, že počátek odpisování stavby hřiště je stanoven k jinému datu než počátek odpisování závlahového systému, a to za situace, má-li být závlahový systém neoddelitelnou součástí golfového hřiště, jak tvrdí správce daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[21] Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. K důvodům, pro které považoval krajský soud závlahový systém za součást stavby golfového hřiště, jednak uvedl, že golfové hřiště nemůže bez závlahového systému řádně fungovat (s tím, že nebudou splněny funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky kladené na golfové hřiště), dále uvedl, že závlahový systém nelze od stavby golfového hřiště oddělit, aniž by došlo ke znehodnocení golfového hřiště. Zavlažovací systém tak nelze považovat za samostatnou věc (krajský soud rovněž odkázal na soudní praxi, která dovodila, že meliorační zařízení je součástí pozemku). Ze závěru, že bez závlahového systému nebudou splněny funkční, estetické, kvalitativní a jiné nároky kladené na golfové hřiště je zřejmé, že bez zavlažování nebude golfové hřiště adekvátně fungovat (funkční požadavky), tj. nebude dostatečně kvalitní (kvalitativní požadavky), aby na něm bylo možné hrát golf, a nebude mít adekvátní vzhled (estetické požadavky), aby na něm lidé golf hrát chtěli. Krajský soud mohl své závěry podrobněji rozvést, avšak ve skutečnosti, že tak neučinil, Nejvyšší správní soud nespatřuje nepřezkoumatelnost jeho odůvodnění. Ostatně s uvedenými závěry krajského soudu stěžovatel věcně polemizuje, což by při absenci srozumitelných důvodů nebylo možné.

[22] Základní spornou otázkou projednávaného případu je otázka, zda je z hlediska zákona o daních z příjmů závlahový systém součástí stavby golfového hřiště či nikoliv, tedy zda má být takový závlahový systém odepisován jako technické zhodnocení stavby, nebo jako samostatná movitá věc, resp. soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením.

[23] Nejvyšší správní soud se problematikou rozlišení samostatných movitých věcí a věcí, které jsou součástí staveb, podrobně zabýval v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 – 144, kde konstatoval, že „[v] účetních a daňových předpisech se obecně uplatní právní úprava soukromoprávní. Lze tedy v obecné rovině konstatovat, že pokud k určité věci (majetku) přiřadíme novou součást věci, pak výdaje na takové přiřazení mohou být technickým zhodnocením majetku,

pokud přiřadíme samostatnou věc, bude se jednat o výdaje na pořízení nové věci. Jedinou (ale významnou) výjimkou z tohoto tvrzení je zvláštní úprava součástí stavby v zákoně o daních z příjmů, a to v § 26 odst. 1 [pozn. zde se jedná o překlep, NSS zde měl evidentně na mysli § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů] a dále v příloze č. 1 cit. zákona. Dle vysvětlivek k příloze č. 1 „nedílnou součástí budov a staveb jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel, ke kterému je určeno. Takováto zařízení a předměty musí být se stavebním dílem pevně spojena a nelze je demontovat, aniž by došlo ke znehodnocení funkce a účelu stavebního díla, a jsou zpravidla součástí celkové dodávky stavebního díla“. Dle § 26 odst. 1 zákona o daních z příjmů [pozn. opět je zde myšlen § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů]: „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 tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.“ (...)

[24] *Výše uvedená právní úprava má pro účely zákona o daních z příjmů nepochybně přednost před obecnou úpravou z občanského zákoníku nebo jiných předpisů. Je k ní v postavení lex specialis. Citovaná ustanovení se vztahují na stavbu, která může, ale nemusí být věcí (jde o úpravu pro stavbu ve smyslu stavebně právním, což odpovídá definici hmotného majetku); z tohoto pohledu jde o vymezení pro širší okruh předmětů než v občanském zákoníku. Zásadní pro posouzení věci – součástí stavby – ve vymezení podle zákona o daních z příjmů je umožnění funkce a určeného účelu stavby, pevné spojení se stavbou, jakož i to, zda demontáží součástí (ne)dojde ke znehodnocení funkce a účelu stavby. Zpravidla (tj. nikoli nutně) se jedná o součást celkové dodávky stavby. Za samostatné věci, tedy nikoli součást věci, se považují dle zákona o daních z příjmů zařízení a předměty, které se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou se stavbou pevně spojeny. (...) Samostatnou věcí tak typicky budou např. výrobní prostředky, které mají vlastní funkci (soustruh, fréza, ...), jakkoli jsou pevně spojené se stavbou, podle občanskoprávní úpravy svojí povahou nenáleží ke stavbě; podle daňové úpravy se stavbou tvoří jeden funkční celek (mají vlastní odlišné funkce). (...) Z výše uvedeného lze dospět k závěru, 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.“*

[25] *V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda jsou nezbytnou součástí výrobní haly i filtrační a klimatizační jednotky, za situace, kdy by bez těchto filtračních a klimatizačních jednotek ve výrobní hale nemohla probíhat výroba (došlo by k poškození výrobních strojů). V nyní posuzovaném případě stěžovatel v letech 2007 až 2008 rozšířil své golfové hřiště z devítijamkového na osmnáctijamkové. Součástí rozšíření golfového hřiště bylo i vybudování závlahového systému pro nově budovaných devět jamek golfového hřiště. Ze správního spisu se podává, že nová část závlahového systému měla využívat některé rozvody původního závlahového systému. Byla vybudována druhá čerpací stanice, která pokrývá závlahy v nadmořské výšce 640 – 670 m, přičemž jednotlivé koncovky systému se daly nezávisle ovládat. Základní rozvodový systém byl uložen v hloubce cca 50 cm (průměr trubky cca 70 mm), z tohoto základního systému byly vedeny trubkami zhruba o průměru 40 mm v hloubce 30 – 40 cm přívody k jednotlivým odpalištím, jamkovištím a centrálním místům na hracích drahách. Dále pak následují rozvody o průměru 30 mm, které*

jsou uloženy nepatrně pod povrchem, na které jsou napojeny postřikovače, kterých je na hřišti cca 400.

[26] Pro posouzení, zda je závlahový systém z daňového hlediska součástí přístavby golfového hřiště, tj. technickým zhodnocením golfového hřiště ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů a vynaložené prostředky na závlahový systém je tak možné považovat za daňově účinné náklady formou odpisu golfového hřiště jako celku, tedy v 5. odpisové skupině, je nezbytné vyjít z výše citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu. Je tedy nutné posoudit, zda závlahový systém umožňuje funkci a účel stavby golfového hřiště, zda je s golfovým hřištěm pevně spojen a zda by demontáží závlahového systému nedošlo ke znehodnocení funkce a účelu hřiště.

[27] Co se týče první podmínky, tedy zda závlahový systém umožňuje funkci a účel golfového hřiště, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v klimatických podmínkách České republiky je v suchých letních měsících nezbytné nějakým způsobem golfové hřiště (alespoň část ploch) zavlažovat. Pokud by golfové hřiště vůbec zavlažováno nebylo, nesplňovalo by požadavky zákazníků na kvalitu a vzhled hracího povrchu a tito zákazníci by golfové hřiště nenavštěvovali (resp. by ho navštěvovalo menší množství zákazníků). Nezavlažování golfového hřiště v suchých letních měsících by tak vedlo k odlivu zákazníků, a tedy i poklesu příjmů provozovatele golfového hřiště. Zavlažování golfového hřiště (alespoň části hracích ploch) je pro udržení stávající hladiny příjmů v suchých letních měsících pro provozovatele nezbytné.

[28] Provozovatel golfového hřiště má nepochybně možnost zavlažovat golfové hřiště jiným způsobem než v zemi zabudovaným závlahovým systémem. Například může používat mobilní závlahový systém, tedy hadice a postřikovače, které by zaměstnanci provozovatele na golfovém hřišti postupně přemísťovali. Takový závlahový systém by samozřejmě byl samostatnou movitou věcí, resp. souborem movitých věcí, neboť by nesplňoval podmínku pevného spojení se zemí, resp. se stavbou golfového hřiště.

[29] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele, že závlahový systém není nezbytný pro řádnou funkci golfového hřiště, což stěžovatel dovozuje mj. ze skutečnosti, že golfové hřiště před 255 lety plnila svou funkci i bez závlahových systémů, některá hřiště v České republice si závlahové systémy pořídila až v posledních letech a některá golfové hřiště v České republice nemají závlahový systém dodnes. Předně je nutno konstatovat, že to, že některá golfové hřiště nemají či neměla v zemi zabudovaný závlahový systém, ještě neznamená, že na těchto hřištích v suchých letních měsících neprobíhá zavlažování hracích ploch (či jejich částí) jiným způsobem. I pokud by zavlažování na těchto hřištích v suchých letních měsících vůbec neprobíhalo (ani části ploch), nelze bez znalosti množství zákazníků, popř. příjmů provozovatele, nezavlažovaných golfových hřišť v suchých letních měsících v porovnání s měsíci, kdy je dostatečný úhrn srážek konstatovat, že závlahový systém není nezbytný. Co se týče golfových hřišť před 255 lety, je nepochybné, že za 255 let se požadavky zákazníků na kvalitu hrací plochy podstatně zvýšily.

[30] Druhá podmínka, aby mohl být závlahový systém považován za součást golfového hřiště, je pevné spojení s tímto hřištěm. Ohledně splnění této podmínky není mezi stranami sporu. Závlahový systém je zabudován v zemi (viz výše odst. 25 tohoto rozsudku), je tedy bezesporu pevně spojen s golfovým hřištěm.

[31] Poslední podmínka, tedy že demontáží závlahového systému by došlo ke znehodnocení funkce a účelu golfového hřiště, je v posuzovaném případě rovněž splněna. Za účelem definování pojmu „znehodnocení“ lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, týkající se § 120 odst. 1 občanského zákoníku, kde Nejvyšší soud konstatoval, že *„se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti, slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec.“* Demontáží závlahového systému by došlo ke znehodnocení funkce a účelu golfového hřiště, protože golfové hřiště by svému účelu (hraní golfu) sloužilo „méně kvalitně“. V suchých měsících by totiž golfové hřiště dostatečně nesplňovalo požadavky zákazníků na kvalitu a vzhled hrací plochy. V důsledku toho by pak došlo ke snížení návštěvnosti hřiště a tím i příjmů jeho provozovatele.

[32] Stěžovatel se v kasační stížnosti vymezuje vůči odkazu krajského soudu na soudní praxi, která posoudila meliorační zařízení jako součást pozemku. Uvádí, že meliorační zařízení oproti závlahovému systému nevyžaduje žádné náklady na údržbu. Výše nákladů na údržbu však není dle shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů a judikatury (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 3/2010 – 144) nijak relevantní při posuzování, zda je věc z hlediska zákona o daních z příjmů součástí stavby či nikoliv.

[33] S ohledem na vše výše uvedené je tedy závlahový systém součástí stavby golfového hřiště (resp. v daném případě součástí přístavby druhé devítky golfového hřiště, a tedy technickým zhodnocením golfového hřiště vybudovaného v roce 2002). Finanční prostředky vynaložené na závlahový systém tedy mohou vstupovat do daňové účinných nákladů formou odpisů golfového hřiště jako celku. Golfové hřiště je pak přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů zařazeno do 5. odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let.

[34] Další spornou otázkou projednávaného případu je otázka, kdy byl stěžovatel oprávněn zahájit odpisování vybudovaného závlahového systému. Krajský soud dospěl ve shodě s odvolacím orgánem k závěru, že odpisování závlahového systému bylo možné zahájit až po dni 29. 4. 2010, kdy Městský úřad v Táboře vydal rozhodnutí, kterým dodatečně povolil stavbu závlahového systému, povolil nakládání s vodami a vydal kolaudační souhlas. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil.

[35] Podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů lze odpisování *„zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33).“* Z uvedeného je zřejmé, že aby mohlo být technické zhodnocení odpisováno, musí být dokončeno a musí být splněny technické funkce a povinnosti stanovené zvláštními právními předpisy pro užívání. Mezi tyto zvláštní právní předpisy lze bezesporu zařadit jak stavební zákon, tak zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vodní zákon“).

[36] Podle § 15 odst. 1 vodního zákona *„[k] provedení vodních děl, k jejich změnám a změnám jejich užívání, jakož i k jejich odstranění je třeba povolení vodoprávního úřadu. Slouží-li vodní dílo k nakládání s vodami a je-li vydání tohoto povolení k nakládání s vodami třeba, lze je*

povolit, bylo-li povoleno odpovídající nakládání s vodami nejpozději současně s povolením stavby vodního díla.“ Ustanovení § 8 odst. 1 vodního zákona pak stanoví k jakým činnostem týkajícím se povrchových a podzemních vod je třeba povolení k nakládání s vodami.

[37] Podle § 119 stavebního zákona lze dokončenou stavbu, popřípadě část stavby schopnou samostatného užívání, pokud vyžadovala stavební povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu, užívat na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu.

[38] Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010 udělil Městský úřad v Táboře stěžovateli povolení k nakládání s vodami, a to konkrétně k odběru povrchové vody za účelem zásobování závlahového systému golfového hřiště, k jinému nakládání s povrchovými vodami spočívajícími ve změně vodních poměrů v daném území vlivem závlahového systému a převádění vody umělými koryty mezi jednotlivými nádržemi a k akumulaci povrchové vody ve vodních nádržích. Uvedeným rozhodnutím byla rovněž dodatečně povolena stavba vodního díla, a to konkrétně stavebních objektů vodních nádrží, vodotečí a zavlažovacího systému spočívajícího v zavlažovacích řadech o délce 810,15 m a čerpací stanici. Pro stavbu byl rovněž vydán kolaudační souhlas.

[39] Z výše citované právní úpravy je evidentní, že před vydáním kolaudačního souhlasu nebyl stěžovatel oprávněn užívat výše specifikovanou stavbu vodního díla. Před vydáním povolení k nakládání s vodami pak nebyl stěžovatel oprávněn s těmito vodami nakládat, tedy ve svém důsledku užívat závlahový systém. S ohledem na § 26 odst. 5 zákona o daních příjmů tak byl stěžovatel oprávněn odpisovat závlahový systém až po dni 29. 4. 2010, kdy byl vydán kolaudační souhlas a povolení k nakládání s vodami. Argumentace stěžovatele územním rozhodnutím ze dne 10. 12. 2008 vydaným Obecním úřadem Jistebnice, kterým bylo rozhodnuto o změně využití území za účelem dostavby golfového hřiště, není s ohledem na výše uvedené nijak relevantní.

[40] Rovněž skutečnost, že bylo vodoprávní řízení zahájeno již v roce 2009, přičemž se vydání rozhodnutí pozdrželo, neboť si vodoprávní úřad vyžádal studii, není pro posouzení věci relevantní. Z výše citované právní úpravy je zřejmé, že závlahový systém bylo možné užívat až po vydání povolení k nakládání s vodami a kolaudačního souhlasu. Tvrzení, že stěžovatel poskytl pracovní příležitosti lidem z okolí, není pro posouzení věci rovněž nikterak relevantní.

[41] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pominul obsah rozhodnutí ze dne 29. 4. 2010, a to konkrétně to, že tímto rozhodnutím byly kolaudovány pouze zavlažovací řady B, C, D a E v délce 820,13 m (pozn. zde stěžovatel uvedl nesprávný údaj, z rozhodnutí ze dne 29. 4. 2010 vyplývá, že byly kolaudovány zavlažovací řady v délce 810,15 m), ostatní část zavlažovacího systému, která tvoří drtivou část závlah, vodoprávní úřad nepovažoval za vyžadující kolaudaci. Mimo kolaudované řady B, C, D a E existují rozvody v délce odhadem pětinasobně větší, na jejichž konci je cca 400 postřikovačů. Tvrzení stěžovatele nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud na stranách 6 – 7 rozsudku uvedl následující: „Zcela irelevantní je tvrzení žalobce, že předmětem dodatečného povolení stavby a kolaudačního souhlasu je zavlažovací systém v celkové délce 810,15 m, kdy tato část zavlažovacího systému tvoří přibližně 20% hodnoty celého zavlažovacího systému, jestliže stavba byla realizována před vydáním stavebního povolení a až následně bylo vedeno řízení o dodatečném

stavebním povolení, kdy řízení za účelem vydání stavebního povolení proběhlo v rámci vodoprávního řízení. (...) Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010 byl vydán nejen kolaudační souhlas, ale i dodatečné povolení stavby vodního díla s názvem „Optimalizace vodního režimu a zavlažovacího systému v areálu Golf Čertovo břemeno Alenina Lhota“ v k. ú. Cunkov a Starcova Lhota a rovněž bylo i uděleno povolení k nakládání s vodami a k odběru povrchové vody, do kterého patří vodní nádrže, vodoteče zavlažovací řady B, C, D a E, čerpací stanice. Tato rozhodnutí představují nezbytnou základnu k fungování dalších zavlažovacích rozvodů.“

[42] Nejvyšší správní soud se se závěrem krajského soudu ztotožňuje. Sám stěžovatel v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 14. 8. 2012 uvedl, že zavlažovací řady B, C, D a E v celkové délce 810,15 m jsou základní osou rozvodu vody, rozvody vedoucí od řadů B, C, D a E k postřikovačům na jamkovištích, odpalištích a hracích drahách nepovažoval Městský úřad v Táboře za nutné kolaudovat. Z logiky věci je zřejmé, že pokud byl stěžovatel oprávněn používat vodní nádrže, vodoteče, páteřní zavlažovací systém (řady B, C, D a E) a čerpací stanici až od 29. 4. 2010 (vydání kolaudačního souhlasu), tak na to navazující rozvody vedoucí k postřikovačům na jamkovištích, odpalištích a hracích drahách ani samotné postřikovače nemohl používat samostatně. Bez užití páteřního zavlažovacího systému a čerpací stanice není zavlažování možné. Rozvody vedoucí k postřikovačům na jamkovištích, odpalištích a hracích drahách ani samotné postřikovače tak nemohly být používány před 29. 4. 2010. Nad rámec uvedeného je nutno konstatovat, že povolení k nakládání s vodami se nevztahuje pouze na části závlahového systému, které podléhaly kolaudaci. Bez povolení k nakládání s vodami tak nebyl stěžovatel oprávněn používat ani postřikovače a rozvody kolaudaci nepodléhající.

[43] Námitkou, že správce daně postupoval jinak, než v případě odpisování stavby první devítky golfového hřiště započatém v roce 2002, a námitkou, že pokud jsou závlahy nedílnou součástí hřiště, pak není zřejmé, proč jsou odpisy hřiště umožněny i v roce 2009, kdežto odpisy závlah až v roce 2010, se Nejvyšší správní soud věcně zabývat nemohl. Tyto námitky totiž nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem a objevují se poprvé až v kasační stížnosti. Jedná se tak o námitky nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 14. srpna 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu