



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **KVM Quarda s.r.o.**
sídlem Mošnov č.p. 34, 742 51 Mošnov
zastoupený společností Ekonomické služby Přerov, s.r.o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13448/21/5200-11433-706599,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13448/21/5200-11433-706599 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 954 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové společnosti Ekonomické služby Přerov, s.r.o., sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou dne 15. 6. 2021 vedenou u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 27/2021 se žalobce domáhal přezkoumání tří rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutí ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13356/21/5200-11433-706599, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 2. 2020 č. j. 690801/20/3213-50521-804742, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2014 do 31. 10. 2015, dále rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13390/21/5200-11433-706599, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 2. 5. 2019 č. j. 2265670/19/3213-50525-804742, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2015 do 31. 10. 2016 a rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13448/21/5200-11433-706599, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2016 do 31. 10. 2017.
2. Krajský soud v souladu s ust. § 39 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“) vyloučil k samostatnému projednání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13390/21/5200-11433-706599 a č. j. 13448/21/5200-11433-706599.
3. V návaznosti na shora uvedené je předmětem tohoto rozsudku rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021 č. j. 13448/21/5200-11433-706599 ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2016 do 31. 10. 2017 (dále jen „DPPO za předmětné zdaňovací období“).
4. V podané žalobě žalobce ve vztahu k označenému rozhodnutí žalovaného vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalovaný vyhodnotil jako nedůvodnou námitku žalobce týkající se splnění podmínek pro uplatnění daňových odpisů u hmotného majetku nemovitosti Mošnov č. p. 34 (dále jen „nemovitost Mošnov“), automobilu Škoda Fiabia, motocyklu ASIA WING LD 450 a motocyklu ASIA WING ND 250 (dále jen „2 motocykly“), protože uvedený majetek nebyl žalobcem evidován v účetnictví. Žalobce však k dlouhodobému hmotnému majetku nemovitost Mošnov předložil správci daně v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky prokazující faktické užívání obchodního majetku pro účely podnikatelské činnosti a ekonomické činnosti žalobce. Předně to byla odpisová karta hmotného majetku nemovitost Mošnov, včetně daňových dokladů prokazujících správné stanovení vstupní ceny tohoto majetku. Dále žalobce odkázal na Sbírkou listin Krajského soudu v Ostravě, kde je založen notářský zápis ze dne 6. 5. 2014 o nepeněžitém vkladu nemovitosti Mošnov do majetku obchodní korporace žalobce, včetně znaleckého ocenění nemovitosti ve výši ve výši 700 000 Kč. Dalším důkazním prostředkem svědčícím o užívání majetku je zapsané sídlo žalobce na téže adrese, tj. Mošnov č. p. 34 (viz spis obchodní korporace žalobce vedený u Krajského soudu v Ostravě). Dále jsou v účetnictví žalobce na nákladových účtech vedeny náklady spojené s touto nemovitostí, např. energie, vodné atd. Nemovitost tedy byla vložena

do základního kapitálu žalobce a žalobce o tomto vkladu účtoval. K dlouhodobému hmotnému majetku 2 motocyklům žalobce předložil správci daně důkazní prostředky prokazující faktické užívání obchodního majetku pro účely podnikatelské činnosti a ekonomické činnosti žalobce, a to odpisové karty obou motocyklů včetně daňových dokladů prokazujících správné stanovení vstupní ceny tohoto majetku, knihy jízd motocyklů, účetní doklady související s náklady na údržbu a faktury od dodavatele motocyklů. Dále žalobce uvedl, že externí účetní firmou byla účetní operace o úhradě 2 motocyklů chybně provedena, a v důsledku toho i chybně zaznamenána v účetnictví kontrolovaného období. Platba na účtu ze dne 29. 2. 2016, která jednoznačně potvrzuje nákup 2 motocyklů a další důkazní prostředky vyjadřují vůli jednatele žalobce tento majetek používat pro účely podnikatelské činnosti. Platba byla proúčtována na účtě 261/221 a tudíž se nepromítla v účtové skupině 02 tak, jako tomu bylo u ostatního majetku. O platbě ale prokazatelně účtováno bylo. Další podstatnou skutečností je fakticky uskutečněný dovoz zboží, který je uveden v dodatečném daňovém přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období 2/2016. Tato fakta jsou žalovanému známa z vyměřovací části spisu. V rámci daňové kontroly pak žalobce uvedl, že 2 motocykly nakoupil s podnikatelským záměrem stát se dealerem motocyklů ASIA WING v ČR. Motocykly byly nakoupeny jako zkušební kusy na testování jízdních vlastností a sloužily také jako dopravní prostředek.

- 2) Žalobce má ke shora označenému hmotnému majetku vlastnické právo, takže splnil podmínku § 28 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Žalobce má za to, že splnil také podmínku dle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP, prokázal správci daně vstupní cenu hmotného majetku v souladu s § 29 ZDP a předložil karty dlouhodobého hmotného majetku, kde za toto zdaňovací období nebyl odpis přerušen. Žalobce zařídil hmotný majetek do odpisových skupin v souladu s § 30 ZDP a Přílohou č. 1 ZDP a zvolil způsob odepisování. Žalobce tedy splnil veškeré zákonem stanovené podmínky, aby mohl v souladu s § 24 odst. 2 písm. a) ZDP uplatnit daňové odpisy. Správce daně ani žalovaný výše označené důkazní prostředky žalobce nezpochybnili, ani je nevyvrátili, takže žalobce má právo na uplatnění daňových odpisů z tohoto majetku.
- 3) Žalobce se k označenému hmotnému majetku choval jako k jinému hmotnému majetku, který byl zařazen do jeho obchodního majetku a byl daňově odepisován. V daném případě proto formálně právní stav, tj. nezaúčtování hmotného majetku do skupiny majetkových účtů, zastírá skutečný stav věci, tj. že hmotný majetek byl zaevidován na kartách dlouhodobého hmotného majetku, je součástí obchodního majetku žalobce a odpis tohoto majetku nebyl v kontrolovaném roce daňovým subjektem přerušen. O tom, že hmotný majetek byl skutečně používán žalobcem pro účely podnikatelské činnosti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, svědčí i uvedené důkazní prostředky.
- 4) Podle žalobce se účetní odpisy hmotného majetku podle zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) z principu věci nemusejí rovnat odpisům hmotného majetku podle ZDP. Účetní odpisy podle zákona o účetnictví vyjadřují fyzické opotřebení hmotného majetku, o jejich výši rozhoduje účetní jednotka a účtuje se o nich v účetních knihách. Daňové odpisy jsou přesně stanoveny v ZDP, neúčtuje se o nich a o jejich uplatnění rozhoduje daňový subjekt uvedením v daňovém přiznání k dani z příjmů. Podle žalobce z logiky věci plyne, že je zcela běžná situace, kdy o účetních odpisech není účtováno, a přitom daňové odpisy

jsou uplatněny v daňovém přiznání k dani z příjmů. Dále žalobce poukázal na fakt, že určitá věc nemusí být dlouhodobým majetkem podle zákona o účetnictví (účetní jednotka rozhodne, že není dlouhodobým majetkem), a přitom je podle ZDP dlouhodobým majetkem, který je daňový subjekt povinen odepisovat podle § 30 a násl. ZDP. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 1 Afs 125/2004.

- 5) Žalobce dále uvedl, že udělal-li chybu při účtování o pořízení majetku, správce daně měl možnost udělit mu pokutu ve správním řízení za nesprávně vedené účetnictví podle zákona o účetnictví, ale neměl vyloučit odpisy hmotného majetku z výdajů podle § 24 ZDP.
- 6) Žalobce brojí proti vyloučení veškerých daňových nákladů souvisejících s úpravou objektu nemovitosti Sedlnice č. p. X (dále jen „nemovitost Sedlnice“). Správce daně tyto náklady posoudil jako náklady na technické zhodnocení nemovitosti. Nerozlišil přitom dva zcela odlišné stavební zásahy do budovy, které měly svoji pevně danou časovou souslednost. Žalobce vložil ve sledovaném zdaňovacím období nemovitost Sedlnice do obchodního majetku a nahlásil ji jako svou provozovnu. Žalobce předložil správci daně stavební povolení a projekt, kde je uvedeno, že bude provádět stavební úpravy, jež budou mít za následek změnu užívání části budovy ze zemědělské stavby na výrobní halu s administrativními prostory a také předložil technickou dokumentaci k těmto stavebním pracím. Žalobce prováděl udržovací práce ve smyslu § 79 odst. 6 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), v platném znění (dále jen „stavební zákon“), které nevyžadují územní rozhodnutí či stavební povolení. Nemovitost byla vložena do majetku žalobce v havarijním stavu, a proto bylo nutné provést opravu obvodového zdiva, dešťových svodů, odvodnění budovy, opravu střechy objektu, výměnu oken atd. Aby mohla být uskutečněna změna užívání budovy, která souvisela pouze s částečnou změnou vnitřního uspořádání, bylo nutné nejdříve provést opravu zemědělské budovy. Provedené opravy byly žalobcem vyčísleny v celkové hodnotě 185 672,2 Kč a 530 135,35 Kč, podloženy fotodokumentací a správci daně v rámci daňové kontroly objasněny. Žalobce poukázal na definici opravy uvedenou v § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění (dále jen „vyhl. č. 500/2002 Sb.“) a uvedl, že v první fázi opravy se nezměnilo účelové určení nemovitosti a neměnily se ani technické parametry, nebyly provedeny zásahy do nosných konstrukcí, nezměnila se dispozice budovy, nezměnil se účel užívání stavby uvedený v katastru nemovitostí. Žalobce prokázal technickou nezávislost prováděných prací, takže je možné provést rozdělení akce na opravu (první fáze) a technické zhodnocení (druhá fáze), případně práce jednoznačně rozlišit. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 17/2012, podle kterého je možno určité práce posoudit samostatně jako opravu. Žalovaný závěry tohoto judikátu v napadeném rozhodnutí zcela ignoroval. Dále žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 4/2012, jenž je rovněž aplikovatelný na jeho případ, zejména pokud jde o hodnocení výměny oken. Žalovaný nemůže posuzovat veškeré provedené stavební práce na nemovitosti Sedlnice jako technické zhodnocení, neboť stavebními úpravami se rozumí např. přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení, podstatné změny vzhledu stavby. Nelze paušalizovat, že veškeré provedené stavební práce měly tento charakter. Žalovaný nevzal v úvahu, že se v totožném zdaňovacím období mohou na

jednom nemovitém majetku provádět jak opravy, tak technické zhodnocení, a proto je potřebné správně posoudit charakter a účel každé provedené práce. Žalovaný přistupoval při hodnocení důkazních prostředků a provedených prací formálně, bez důkladného rozlišení jednotlivých stavebních prací. Povinností správce daně je náležitě zjistit skutkový stav, ovšem v tak složité otázce nemůže dovodit kvalifikovaný názor, aniž by disponoval odbornými znalostmi z oboru stavebnictví. Správce daně měl požádat o součinnost znalce z oboru stavebnictví a jelikož tak neučinil, neprovedl řádné dokazování. Žalobce v podání ze dne 6. 4. 2019 požádal správce daně o ustanovení znalce, což zůstalo bez odezvy. Žalobce dále navrhl svědka Ing. T. B., autorizovaného inženýra v oboru pozemní stavby, který vykonával stavební dozor a byl zhotovitelem projektové dokumentace předmětné stavby. Výslech svědka proběhl dne 17. 6. 2019 a žalovaný vyhodnotil jeho výpověď v napadeném rozhodnutí způsobem, s nímž žalobce nesouhlasí, neboť svědek potvrdil nezávislost provedených prací – oprav (obvodové zdivo, odvodnění, odstranění omítek a betonové podlahy, oprava dešťových svodů, kanalizace, střechy a výměny oken) nutných v důsledku havarijního stavu nemovitosti na uskutečněném technickém zhodnocení (nové elektrické rozvody, sádkartónové stropy, topení), které nespadá do hodnoty nákladů na opravy, které žalobce specifikoval výše. Jde o výdaje, které žalobce dekladoval v rámci daňové kontroly jako technické zhodnocení – stavební práce v hodnotě 546 510,16 Kč a 445 253,17 Kč. Žalobce prokázal nejen, že stavební práce probíhaly, ale prokázal původní stav v době před opravami (fotografie, výpověď svědka) a po dokončení stavebních prací (současný stav, technická dokumentace, výpověď svědka). Pokud jde o změny technických parametrů budovy, mohl si je správce daně ověřit v rámci provedených místních šetření. Žalobce je vymezil v bodě 36 žaloby. Podle žalobce jsou tyto práce zcela jasně identifikovatelné a lze je od sebe oddělit, jsou na sobě technicky nezávislé.

- 7) Žalovaný neoprávněně nezohlednil odpočet výdajů na výzkum a vývoj (dále jen „výdaje na V a V“) ve smyslu ust. § 34 odst. 4 a 5 ZDP, čímž porušil ust. § 4, § 6 odst. 1 a 2, § 8 ve vazbě na § 92 odst. 2 a 7, § 86, § 90 a 95 zák. č. 280/2009 Sb., v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalovaný netechnicky (právně) porovnal objednávky a technologické a technické činnosti žalobce z r. 2016 s projektem vědy a výzkumu (dále jen „Projekt V a V“) a činnostmi na lepení gimpu z r. 2017 a seznal, že obsahují ve vztahu k § 34c ZDP stejné formální cíle. To je však podle žalobce vyloučeno, protože neexistuje žádný Projekt V a V k zařízení z r. 2016, a nebyl z něj ani uplatňován odpočet. Právní závěr žalovaného je bez technického posouzení nedostačující. Skutkový stav formálního pochybení nemohl být naplněn, protože formalisty, které by žalovaný porovnal, neexistují a technickou podobnost žalovaný odmítl vyhodnotit s tím, že je to nadbytečné. Žalovaný nemá technické vzdělání, technické důkazní prostředky odmítl přezkoumat a předložený znalecký posudek nesprávně vyhodnotil v neprospěch žalobce. Bez řádného hodnocení důkazů je vyloučeno, aby žalovaný přezkoumatelně zhodnotil technickou podobu činností z r. 2016 a 2017. Správní orgány nesprávně dovodily, že technické znalosti a odbornost úředních osob nejsou pro posouzení věci nezbytné. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2014 sp. zn. 22 Af 14/2010 a rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 24/2014. Žalobce zdůraznil také to, že původní zařízení z r. 2016 bylo od odběratele převezeno zpět k žalobci a poté zcela (až na robotické rameno) demontováno, z čehož je zřejmé, že následný Projekt V a V nebyl úpravou projektu přechozího. Cíle projektu se musely naplnit, tj. musely se ověřit jejich hypotézy, koncepce, konstrukce a kvalita

výroby, což z druhého projektu činí zcela originální Projekt V a V. Žalovaný nemůže hodnotit vymezení cílů projektu z hlediska § 34c ZDP jako shodné u obou „projektů“, když u zařízení z r. 2016 nebyly žalobcem cíle vymezeny. Existuje pouze jeden Projekt V a V a ten byl založen pro druhé zařízení. Porovnání obou „projektů“ mohlo být učiněno pouze na základě technického a technologického zhodnocení, které však žalovaný neprovedl. To, že v minulosti žalobce vyrobil podobné zařízení, bez hlubšího technického zkoumání neznamena, že mohly být splněny formální náležitosti projektu. Žalovaný tak neunesl přenos důkazního břemene. Žalobce dále namítl způsob hodnocení výpovědi svědka Ing. R. F. a zdůraznil závěry znalce dr. Ing. M. B., MBA.

5. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že k nemovitosti Mošnov žalovaný již v Seznámení v odst. 101 uvedl, že tento daňový odpis nebylo možno uznat, neboť žalobce nenevidoval tento majetek v účetnictví na majetkových kartách. Žalobce ke svému opakovanému tvrzení nepředložil žádné nové důkazní prostředky. Ohledně automobilu Škoda Fabia žalovaný odkázal na odst. 100 Seznámení, kde uvedl, že tento majetek rovněž nebyl evidován v účetnictví, a proto předmětné odpisy nebylo možné uznat. Shodně pak žalovaný argumentoval v napadeném rozhodnutí.
6. K odpisům hmotného majetku 2 motocyklů žalovaný uvedl, že žalobce tento hmotný majetek k datu jeho pořízení na příslušném majetkovém účtu skupiny 02 nenevidoval, motocykly nenevidoval ani ke konci zdaňovacího období, navíc v případě motocyklu AWING LD 450 bylo zjištěno, že se nevztahoval k zajištění zdanitelných příjmů. Žalobce nenevidoval majetek řádně v účetnictví, motocykly nezařadil do evidence majetku, neprokázal, že souvisejí s jeho obchodním majetkem, dané skutečnosti ani na opakované výzvy nedoložil, ani neprokázal, proto nebyl oprávněn uplatnit daňový odpis tohoto majetku.
7. Argumentaci žalobce odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu a na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 125/2004 žalovaný odmítl s tím, že žalobce v posuzované věci nesplnil zákonné podmínky, kdy nenevidoval daný majetek řádně v účetnictví na účtech účtové skupiny a neprokázal, že souvisí s jeho obchodním majetkem. Žalobce ani na opakované výzvy správce daně tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, a proto nebyl oprávněn daňový odpis majetku uplatnit.
8. K další žalobní námitce, že odpisy hmotného majetku podle zákona o účetnictví se nemusejí rovnat odpisům podle ZDP, žalovaný poukázal na nespornou vazbu účetnictví a DPPO odkazem na § 23 odst. 2 písm. a) ZDP, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, a dále na § 23 odst. 10 ZDP, podle kterého pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, kterým je dle odkazu zákon o účetnictví. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nepostupoval v souladu s § 28 zákona o účetnictví, když neúčtoval o pořízení a odpisech majetku v souladu s účetními metodami. Podle § 26 odst. 5 ZDP se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do nákladů k zajištění tohoto příjmu, přičemž odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání. Dle § 26 odst. 4 ZDP lze odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období.

Žalovaný zdůraznil svou povinnost postupovat v souladu s příslušnými hmotněprávními předpisy.

9. Dále žalovaný uvedl, že správní řízení o přestupku a daňové řízení jsou dvě samostatná a zcela oddělitelná řízení, ve kterých se postupuje podle jiných právních předpisů, přičemž tato řízení nelze jakkoliv zaměňovat nebo nahrazovat. Předestřená úvaha žalobce je proto mylná.
10. K posouzení opravy a technického zhodnocení nemovitosti Sedlnice žalovaný odkázal na body 67–87 napadeného rozhodnutí. Svědek Ing. B. ve své výpovědi potvrdil, že v rámci provádění stavebních prací nedošlo k odchýlení od projektové dokumentace s výjimkou prací na podkroví nemovitosti, z čehož plyne, že stavební práce byly na základě projektové dokumentace provedeny jako jedna stavební akce, jejímž účelem byla změna užívání stavby, v jejímž rámci došlo k rekonstrukci zemědělské výrobní na výrobní halu a administrativní budovu. Veškeré náklady související se stavebními úpravami proto byly posouzeny jako náklady na provedené technické zhodnocení nemovitosti. Také z předložených dokladů o nákupu materiálu a služeb souvisejících se stavebními pracemi je zřejmé, že žalobce prováděl stavební práce v souladu s vypracovanou projektovou dokumentací, i když bez stavebního povolení, což potvrdil také svědek Ing. B. Žalobce sice rozděluje stavební zásahy do dvou etap, kdy první etapa představuje opravy a druhá technické zhodnocení, materiál na tyto stavební zásahy byl však nakupován průběžně jak k deklarováným opravám, tak k technickému zhodnocení, takže dle předložených dokladů o nákupu materiálu a služeb neprobíhaly deklarované etapy samostatně, ale současně. Žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, ze kterého by bylo zřejmé, že v první fázi byly prováděny pouze opravy zemědělské budovy, v jejichž rámci nedošlo ke změně účelového určení věci ani ke změně technických parametrů tohoto majetku. To neuvědln ani svědek Ing. B., který potvrdil, že stavební práce byly provedeny v rámci jedné stavební akce na základě uvedené projektové dokumentace. Proto se podle žalovaného nejednalo o opravu, ale o technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP. Žalobcem předložené fotografie zachycují pouze průběh stavebních prací a nezachycují původní stav, takže jimi nedošlo k prokázání technické nezávislosti prováděných prací a jejich rozdělení na dvě samostatně probíhající deklarované etapy. Žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky např. stavební deník, kterými by prokázal, v jakém sledu byly stavební práce prováděny. Správce daně proto vycházel z dokladů o nákupu stavebního materiálu a služeb včetně dalších uvedených důkazních prostředků. Podle žalovaného žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal deklarované opravy na objektu. Žalobcem zmiňované rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 17/2012 a sp. zn. 10 Afs 104/2018 považuje žalovaný za nepřiléhavé. Dále žalovaný zdůraznil, že hodnotil skutkový, a nikoliv odborný stav, přičemž vycházel z důkazních prostředků předložených žalobcem a svědecké výpovědi Ing. B. Změnou účelu užívání nemovitosti došlo k technickému zhodnocení majetku jako celku a námitky žalobce, že se nejednalo o jednu investiční akci, nýbrž o sled jednotlivých dílčích stavebních akcí, nemohou obstát.
11. K posouzení odčitatelné položky vědy a výzkumu žalovaný uvedl, že správce daně postupoval v souladu ZDP a judikaturou správních soudů (např. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 60/2014). Podle žalovaného žalobce nenaplnil zákonnou podmínku stanovenou v návěti § 34c ZDP, když před datem vyhlášení a schválení Projektu V a V sestrojil

poloautomatické zařízení pro lepení gimpu na světlomet v uzavřeném separátním odvětrávaném prostředí, které nahradilo ruční zakládání těsnění. Jelikož nebyla splněna základní podmínka Projektu V a V, tj. zahájení činnosti na projektu dle stanoveného cíle až po schválení Projektu V a V, správce daně již dále nebyl povinen zabývat se věcnou náplní činností V a V a neposuzoval prvek novosti, ani technickou nejistotu, a tudíž ani neměl povinnost ustanovit znalce. Žalovaný poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 261/2016. Ve smyslu § 34c ZDP se Projektem V a V rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu vymezí svou činnost V a V a samotný Projekt V a V musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení. Správce daně se nezabýval principem nanášení primeru, ale zabýval se naplněním stanoveného a schváleného cíle Projektu V a V. Sestrojení poloautomatického zařízení na lepení gimpu v separátním odvětrávaném prostředí ve zdaňovacím období 2015 – 2016 plnilo svou funkci, avšak v montážním procesu vykazovalo nedostatky způsobené chybou ze strany objednatele, bylo jím však nahrazeno původní ruční nanášení primeru, což uvedl sám žalobce ve své Odpovědi na II. Výzvu – V a V. Nebylo rozhodující, že se odběratel vrátil po dobu úpravy zařízení k původnímu ručnímu nanášení, protože sestavením zařízení v r. 2016 již bylo ruční nanášení nahrazeno poloautomatickým. Tím došlo k naplnění stanoveného cíle Projektu V a V již před jeho vyhlášením a schválením, k němuž došlo dne 3. 4. 2017. Výslech svědka Ing. F. a další důkazy potvrzují, že zařízení z r. 2016 bylo používáno pro robotické nanášení aktivátoru a plnilo svou funkci. Následně proběhla pouze úprava – rekonstrukce zařízení. Z místních šetření u odběratele (společnosti VLS) bylo vyvozeno, že tato společnost jako zadavatel potvrdila, že poloautomatické zařízení na lepení gimpu na světlomet PSA KO s nanášením aktivátoru v separátním odvětrávaném prostředí bylo zkonstruováno ve zdaňovacím období 2015–2016 a do majetku VLS bylo zařazeno v lednu 2017. Další konstrukční práce se týkaly již pouhé úpravy stávajícího zařízení. Jednalo se tedy o technické zhodnocení původního zařízení. V předloženém Projektu V a V si žalobce stanovil jako cíl návrh na konstrukci zařízení, které bude umožňovat robotické nanášení aktivátoru v separátním odvětrávaném prostředí, nikoliv návrh na konstrukci zařízení na lepení gimpu v r. 2017. V cíli Projektu V a V nebylo žalobcem blíže stanoveno a specifikováno, kde bude vyvíjené zařízení umístěno, ani způsob nanášení aktivátoru. Nelze tedy hodnotit naplnění takového cíle projektu, který není v Projektu V a V stanoven. Žalobce tedy neprokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje tak, jak je upraveno zejm. v § 34b a § 34c ZDP a neunesl důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatněného odpočtu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

12. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 25. 11. 2021 uvedl, že dlouhodobý majetek evidoval na kartách majetku ke konci příslušného zdaňovacího období a tyto karty předložil správci daně, resp. žalovanému. Posuzovaný majetek byl ve stavu způsobilém k užívání. Žalobce proto splnil podmínky ZDP pro uplatnění odpisů dle § 31 a § 32 tohoto zákona v daňových nákladech dle § 24 téhož zákona.
13. Žalobce dále konstatoval, že je mu známa odlišnost daňového řízení a správního řízení o pokutě za nesprávné vedení účetnictví, nicméně je to žalovaný, kdo tyto dva instituty zaměňuje. Žalovaný danou situaci nesprávně vyhodnotil a za nesprávné účtování majetku potrestal žalobce odejmutím práva uplatnit daňové odpisy. Bylo přitom plně v kompetenci správce daně zahájit správní řízení, v jehož rámci by žalobci uložil pokutu za nesprávné

vedení účetnictví. Žalobce poukázal na ust. § 37 zákona o účetnictví, podle kterého správce daně při zjištění, že účetnictví je vedeno nesprávně, musí daňovému subjektu uložit pokutu. To má příčinnou souvislost s daňovým řízením, v němž žalobce prokázal faktické užívání majetku v rámci podnikatelské (ekonomické) činnosti. Tato dvě řízení jsou podle žalobce propojená a nelze je od sebe separovat. Zahájení správního řízení o uložení pokuty za nesprávně vedené účetnictví není prakticky možné bez kontrolní činnosti správce daně v oblasti daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností, místního šetření atd., tj. postupů dle daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že dle konstantní judikatury daňový subjekt naplňuje svou důkazní povinnost v daňové oblasti prvotně právě předložením účetnictví. Nález správce daně v oblasti porušení zákona o účetnictví daňovým subjektem by tedy nebyl ani možný bez předchozího či souběžného daňového řízení. Z těchto důvodů žalovaný nezákonně odepřel žalobci uplatnění daňových odpisů.

14. Ve vztahu k opravě versus technickému zhodnocení žalobce setrval na své dosavadní argumentaci, nově poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 335/2019, který připouští, že při jedné stavební akci může být část provedených zásahů opravou a jiná část technickým zhodnocením. Dále poukázal na skutečnost, že jedním z předložených důkazních prostředků byla projektová dokumentace, která je důkazním prostředkem technického charakteru, a tudíž je k jejímu hodnocení zapotřebí odborných znalostí.
15. Žalovaný na repliku žalobce reagoval vyjádřením doručeným krajskému soudu dne 21. 1. 2022, v němž setrval na své dosavadní argumentaci.
16. Žalovaný v písemné reakci na repliku žalobce doručené soudu dne 21. 1. 2022 setrval na své předchozí argumentaci.
17. Žalobce v doplnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 19. 12. 2022 uvedl tvrzení k otázkám opravy versus technického zhodnocení a odpisům na vědu a výzkum. Toto doplnění žaloby nepřináší žádná nová tvrzení, obsahově se jedná o reakci na vyjádření žalovaného.
18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl při vydání napadeného rozhodnutí a byl vázán obsahem žalobních tvrzení (ust. § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
19. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 2. 2. 2018 daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období od 1. 11. 2016 do 31. 10. 2017, v němž vykázal základ daně 1 572 179 Kč, odečet nároku na odpočet podle § 34 odst. 4 a 34a-34e ZDP ve výši 949 153 Kč a výslednou daň ve výši 118 370 Kč. Dne 23. 4. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla DPPO za předmětné zdaňovací období. V předchozích zdaňovacích obdobích (2014-2015, 2015-2016) žalobce pořídil hmotný majetek (nemovitost Mošnov, automobil Škoda Fabia a 2 motocykly), jehož odpisy se promítly i do kontrolovaného zdaňovacího období. Ve vztahu k tomuto majetku žalobce vystavil karty majetku s odpovídajícími vstupními cenami a s datem pořízení majetku, datum zařazení majetku do užívání na kartách majetku nevyznačil a neúčtoval o něm na

účet příslušné účtové skupiny. V průběhu zdaňovacího období 2015-2016 žalobce zahájil rekonstrukci nemovitosti Sedlnice (zařazené do obchodního majetku) za účelem provedení stavebních úprav a změny užívání stavby. Jednalo se o přestavbu zemědělské budovy (původního kravína) na výrobní halu s administrativními prostory. Žalobce veškeré náklady související se stavebními pracemi účtoval do nákladů (účty 501, 518) a zároveň uplatnil v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů nejen za předchozí zdaňovací období, ale také za zdaňovací období 2016-2017. V kontrolovaném zdaňovacím období žalobce uplatnil odpisy v souvislosti s Projektem V a V s názvem VARROC-JÚZ lepení gimpu PSA K0. Za účelem prověření uplatněné odčitatelné položky na V a V provedl správce daně mimo jiné dne 6. 9. 2018 místní šetření u společnosti Varroc Lighting Systems s.r.o. (dále jen „VLS“), která byla zadavatelem požadavku na sestavení a dodání poloautomatického pracoviště. Současně si správce daně vyžádal technickou a účetní dokumentaci k vyvíjenému zařízení. Žalovaný dospěl k závěru, že v předchozím zdaňovacím období bylo vyvinuto a zkonstruováno zařízení obsahující již veškeré prvky, které byly následně stanoveny ve vyhlášeném Projektu V a V. Poté správce daně vydal dvě výzvy (19. 10. a 6. 11. 2018) týkající se oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na V a V. Žalobce reagoval odpovědmi z 30. 11. 2018 a z 4. 12. 2018. Dne 13. 2. 2019 provedl správce daně výsledky svědků Ing. R. F., M. V. a Ing. P. H.. Výsledky kontrolního zjištění za zdaňovací období 2016–2017 vyjádřil správce daně v úřením záznamu, který byl žalobci doručen dne 17. 7. 2019. Žalobce reagoval podáním ze dne 2. 9. 2019. Dne 20.1.2020 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole a následně správce daně vydal dne 21. 1. 2020 dodatečný platební výměr za zdaňovací období 2016–2017, proti němuž podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení správce daně provedl výsledky dvou svědků vztahující se ke dvěma motocyklům a nemovitosti Sedlnice a dále proběhlo ústní jednání s žalobcem vztahující se rovněž k odpisům 2 motocyklů. Správce daně také provedl hodnocení předloženého znaleckého posudku a dodatečně předložené fotodokumentace k nemovitosti Sedlnice. S výsledky doplnění v odvolacím řízení byl žalobce seznámen písemností ze dne 25. 2. 2021. Žalobce reagoval podáním ze dne 29. 3. 2021. O odvolání žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

20. Podle ust. § 24 odst. 1 věty první a druhé 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 právními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.
21. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).
22. Podle ust. § 26 odst. 5 věty první a druhé ZDP se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

23. Podle ust. § 26 odst. 6 věty první ZDP, odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odst. 7 písm. b) – d).
24. Předmětem prvního žalobního tvrzení je relevantnost způsobu žalobcem vedené evidence hmotného majetku pro uznání uplatněných odpisů hmotného majetku, když žalobce tvrdí, že jeho evidence ve smyslu ZDP je pro uplatnění odpisů z tohoto majetku dostačující, zatímco správce daně trvá na evidenci majetku podle zákona o účetnictví.
25. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že k evidenci předměteného majetku (nemovitost Mošnov, automobil Škoda Fabia, 2 motocykly) žalobce předložil jako důkazy evidence karty majetku, v nichž je uvedeno datum pořízení majetku v předmětném zdaňovacím období, vstupní cena majetku, začlenění majetku do odpisové skupiny, výše odpisů, způsob odepisování. U majetku není uvedeno žádné inventární číslo. Ve vztahu k nemovitosti Mošnov je pak veřejně dostupnými listinami, založenými ve sbírce listin žalobce jako obchodní korporace u Krajského soudu v Ostravě prokázáno, že nemovitost byla v předchozím zdaňovacím období převedena do obchodního majetku žalobce, který v ní má své sídlo.
26. Krajský soud při posouzení věci vycházel ze závěrů rozsudku NSS ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 Afs 77/2012-31, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 2962/2014, podle kterého *smyslem a účelem § 26 odst. 5 a 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Uznatelnost odpisů nelze vyloučit jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje (a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízený a že je způsobilý užívání), avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil.*
27. K upřesnění citované právní věty NSS v odůvodnění rozsudku uvedl, že smyslem a účelem ust. § 26 odst. 5 a 6 ZDP je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Proto, kvůli přehledu o existenci majetku a časových parametrech jeho pořízení a uvedení do stavu způsobilého užívání, zákon stanoví, že musí jít o majetek u poplatníka evidovaný. Na druhé straně však citovaná ustanovení nelze vykládat jako svého druhu sankční normu, která má za cíl vyloučit uznatelnost odpisů jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý užívání eviduje, a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý užívání, avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil. Vnímání ust. § 26 odst. 6 ZDP jako svého druhu sankční normy by bylo v rozporu s požadavkem, vyjádřeným v rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2013 č. j. 8 Afs 30/2012-32, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 2961/2014, aby ustanovení daňových zákonů nebyla vykládána tak, že náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, byly z daňové uznatelnosti vyloučeny nebo jejich uznatelnost byla v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikována. Tento výklad by znamenal, že pochybení poplatníka při „nákladové“ klasifikaci výdajů na pořízení určitých majetkových hodnot, tedy nesprávné posouzení, zda se jedná o výdaje podle ust. § 24 odst. 1 ZDP, anebo o výdaje v podobě odpisů podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, by jednou

provždy vyloučilo uznatelnost takových nákladů a mělo tedy jakýsi „kontumační“ efekt. Takový výklad je z ústavních hledisek zcela nepřijatelný a vedl by v řadě případů ke zdaňování příjmů, které ve skutečnosti dosaženy nebyly (blíže rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 7/2012, str. 12-13).

28. Pro úplnost krajský soud poukazuje také na část odůvodnění rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 30/2012, z něhož v podrobnostech výše odkazovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 77/2012 vycházel: *Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem jednotlivce (fyzické osoby nebo právnické osoby). Samotný pojem příjmu není zákonem o daních z příjmů výslovně definován. Nicméně z povahy a podstaty tohoto pojmu, jeho jazykového významu a smyslu a účelu těch ustanovení zákona o daních z příjmů, která definují základní rámec zdanění příjmů (zejm. ustanovení o tom, jaké majetkové hodnoty patří do těch kterých kategorií příjmů a jaké náklady se pro účely zdanění příjmů mohou pro zjištění základů daně odečíst), je patrné, že příjmem je třeba v obecné rovině rozumět zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období (zdaňovacím období). Musí přitom zásadně jít o zvýšení skutečné, nikoli zdánlivé nebo fiktivní. Výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz k tomu zejména rozsudky NSS z 12. 1. 2006 č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 846/2006 Sb. NSS, a z 19. 4. 2012 č. j. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mj., že by bylo třeba pečlivě zvážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů pak musí výše uvedený princip zdanění pouze skutečného, a nikoliv toliko zdánlivého příjmu brát v úvahu.*
29. Rozdíl mezi uplatněním výdajů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP a odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP pak podle NSS spočívá toliko v tom, že u odpisů jde o výdaj uplatněný rozloženě v čase po částech ve více po sobě následujících zdaňovacích obdobích a nemůže být uplatněn jednorázově v roce, v němž byl vynaložen (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2007 č. j. 5 Afs 95/2006-80, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1225/2007) a jinak se od sebe svojí ekonomickou podstatou ani účelem, který plní v systému daní z příjmů, neliší, a proto není důvod k nim přistupovat odlišně nad rámec toho, co vzhledem k rozdílům stanoví zákon (srov. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 77/2012, str. 12).
30. Krajský soud má za to, že citovaná judikatura NSS se plně vztahuje na souzenou věc a neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se od ní měl odchýlit.
31. V nyní posuzované věci je nepochybné, a žalobce to také v řízení prokázal, že označený majetek evidoval jako svůj obchodní majetek, který pořídil v předchozím nebo rozhodném zdaňovacím období, evidoval jej na majetkových kartách, zařadil jej do příslušné odpisové skupiny a určil způsob jeho odepisování. Správní orgány obou stupňů tuto evidenci majetku nezpochybnily, pouze žalobci vytkly, že o předmětném majetku neúčtoval podle zákona o účetnictví, resp. že jej v souladu se zákonem o účetnictví neevidoval.
32. Krajský soud souhlasí se závěrem žalovaného o provázanosti základu daně s vedením účetnictví (viz § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 10 ZDP). Tuto provázanost však nelze ve

- vztahu k aplikaci ust. § 26 odst. 5 a 6 ZDP vnímat tak striktně, jak činí správní orgány v žalobcově případě, neboť se tak dostávají do roviny „svého druhu sankční normy“, jak vyložil NSS v citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 77/2012. Je třeba vzít v úvahu, že ust. § 26 odst. 5, jakož i § 26 odst. 6 ZDP upravují uplatnění odpisů z hmotného majetku, který je u poplatníka evidován. Smysl této evidence shledal NSS v zajištění, že bude odpisován pouze majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosažení, udržení nebo zajištění zdanitelného příjmu. Platná právní úprava pak stanovuje způsoby evidence jak v ZDP, tak v zákoně o účetnictví. Způsob a kvalita evidence konkrétního majetku představují formálními náležitostmi, které i v případě dílčí nesprávnosti nebo nedokonalosti nemohou být důvodem pro neuznání odpisů tohoto hmotného majetku, u něhož není pochybnost o jeho pořízení a způsobilosti k užívání, neboť takový postup správce daně by měl na výši skutečných nákladů daňového subjektu, potažmo na jeho jeho vlastnické právo sankční dopad.
33. Uznatelnost odpisu majetku, který je v účetnictví nesprávně evidován nebo není evidován vůbec nelze odmítnout bez dalšího, pokud daňový subjekt prokáže rozhodné skutečnosti jiným způsobem. Lze odkázat např. na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 87/2016, dle kterého *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.“* Těmito jinými evidencemi a záznamy se proto správce daně je povinen rovněž zabývat, což v posuzovaném případě nenastalo.
34. Krajský soud zdůrazňuje, že se nezabýval otázkou způsobilosti žalobcem předložených důkazních prostředků sloužit jako „jiná evidence“, neboť takové hodnocení přísluší správním orgánům (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 21/2013).
35. Na základě uvedeného shledal krajský soud důvodnými žalobní body 1.–5.
36. Dále se krajský soud zabýval důvodností 6. žalobního bodu, jímž žalobce brojil proti způsobu vyhodnocení stavebních prací na nemovitosti Sedlnice správními orgány obou stupňů, které v nich komplexně shledaly technické zhodnocení stavby.
37. Podle ust. § 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).
38. Podle ust. § 33 odst. 1 ZDP, technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje nedokončené 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).
39. Podle ust. § 33 odst. 2 ZDP, rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.
40. Podle ust. § 33 odst. 3 ZDP, modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

41. Podle ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozu schopného stavu. Uvedením do provozu schopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím i jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.
42. 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. ZDP). Smyslem této úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro více zdaňovacích období 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 NSS sp. zn. 8 Afs 4/2012, publ. ve Sb. NSS pod č. 2653/2012, bod 25).
43. Rozdílem mezi opravou a technickým zhodnocením se podrobně zabýval NSS např. v rozsudku ze dne 16. 8. 2023 sp. zn. 10 Afs 104/2018. NSS uvedl, že 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 ZDP.
44. Dále NSS zdůraznil, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být technickým zhodnocením (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 29/2006).
45. NSS také uvedl, že není možné, aby správce daně posuzoval jednotlivý stavební zásah zvlášť a zvlášť rozhodoval, zda ten či onen dílčí stavební zásah je opravou nebo technickým zhodnocením (odst. 24 rozsudku sp. zn. 10 Afs 104/2018). Shodně se vyjadřuje také dřívější judikatura, např. rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 33/2011, bod 13, v němž NSS vyslovil, že rozlišení stavebních prací na opravy a technické zhodnocení je nutno hodnotit v kontextu všech okolností jako je rozsah stavby, změna účelu užívání či změna technických parametrů budovy. Pokud je cílem stavebních prací využívat nemovitost pro činnosti zcela odlišné od té, které sloužila původně, nikoliv ji uvést do předchozího stavu, je nutno takové stavební práce jako celek považovat za technické zhodnocení, a to bez ohledu na to, že část stavebních prací může vykazovat charakter oprav, neboť tyto práce byly vyvolány právě snahou o provedení technického zhodnocení, v posuzovaném případě změnou účelu užívání a s tím spojenou změnou technických parametrů.
46. Žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle a srozumitelně vysvětlil, na základě jakých poznatků dospěl k pochybnostem o tom, zda se skutečně jedná o opravu nemovitosti, a naopak na základě jakých podkladů dospěl k závěru, že stavební práce byly provedeny

s cílem změnit užívání stavby, a proto je třeba je pokládat za výdaje spojené s technickým zhodnocením nemovitosti. Učinil tak ve vztahu k svědecké výpovědi Ing. B., ale i k dalším předloženým důkazním prostředkům (body 53-72 napadeného rozhodnutí).

47. Krajský soud má za to, že na základě žalobcem předložené fotodokumentace zachycující počátky stavebních prací na objektu lze získat alespoň elementární přehled o počáteční podobě nemovitosti. Její původní stav popsal také svědek Ing. B. Skutečnost, že tento stav byl havarijní, prostupuje většinou shromážděných důkazů. Nicméně v kontextu ostatních důkazních prostředků nenabývá vyhodnocení původního stavu nemovitosti zásadního významu. Žalobce v podané žalobě, jakož i v předcházejícím správním řízení tvrdí reálný průběh stavebních prací ve dvou navazujících etapách, sám však nikdy nevymezil přesný časový rámec průběhu oprav (tvrzená I. etapa), ani dle jeho tvrzení navazující časový rámec provedení technického zhodnocení nemovitosti (II. etapa). Žalobcova tvrzení jsou z časového hlediska zcela neurčitá, a také proto byla spolehlivě vyvrácena jednak důkazními prostředky o nákupu materiálu a služeb, který probíhal průběžně bez jakýchkoliv vymezení pracovních „etap“ a jednak výpovědí svědka Ing. B., že veškeré práce probíhaly v souladu s projektovou dokumentací vypracovanou v březnu 2016. Není přitom rozhodné, že udržovací práce probíhaly již v druhé polovině roku 2016 a stavební povolení bylo vydáno rozhodnutím příslušného stavebního úřadu až dne 20. 12. 2017. Rozhodné je, že stavební práce před tímto datem proběhly podle projektové dokumentace. Projektová dokumentace tak představuje technické zastřešení celého projektu a předurčuje proto jeho komplexní vnímání jako jedné stavební akce. Na případ žalobce lze proto plně vztáhnout odkazovanou judikaturu. Svědek Ing. B. ve své výpovědi sice hovoří o oddělitelnosti prací, vyjmenoval stavební práce, které bylo nezbytné provést primárně, ale z jeho výpovědi je seznatelné, že stavební práce probíhaly kontinuálně bez jakéhokoliv rozlišení na časové etapy. Na základě svědecké výpovědi Ing. B. a projektové dokumentace proto lze uzavřít, že opravy i technické zhodnocení probíhaly v rámci jediné a plynulé stavební akce realizované na základě společné projektové dokumentace. Na základě odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsahu správních spisů dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný vyhodnotil předložené důkazy správně, včetně výpovědi svědka Ing. B.

48. Žalobce výslovně uvedl, že část stavebních prací provedených v rozhodném zdaňovacím období na předmětné nemovitosti představuje opravy směřující k uvedení nemovitosti do původního stavu a část prací má za účel změnu užívání nemovitosti. NSS již v rozsudku sp. zn. 8 Afs 33/2011, bod 37 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 představují 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 včleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (viz rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2009 č. j. 5 Afs 106/2008-47, ze dne 9. 10. 2008 č. j. 2 Afs 53/2008-48, nebo ze dne 16. 11. 2010 č. j. 5 Afs 85/2009-67).* Krajský soud

považuje citovaný rozsudek NSS za velmi přílehlavý pro souzenou věc a neshledal ani žádné skutkové či právní důvody, pro které by se měl od něj odchýlit.

49. K námitce nasplnění povinnosti správce daně zjistit náležitě skutkový stav krajský soud uvádí, že ji neshledal důvodnou s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Po správci daně nelze ani požadovat odstranění rozporů mezi důkazy. Také uložení povinnosti doplnit znalecký posudek by bylo nedůvodným přenesením důkazního břemene na správce daně jdoucí nad zákonný rámec jeho povinností. Jak již soud konstatoval výše, žalovaný důkazní prostředky předložené žalobcem, jakož i výpověď svědka vyhodnotil v napadeném rozhodnutí řádně a přezkoumatelným způsobem. Krajský soud se proto s jeho závěry plně ztotožnil
50. Na základě výše uvedené argumentace krajský soud neshledal 6. žalobní bod důvodným.
51. Dále se krajský soud zabýval důvodností 7. žalobního bodu, jímž žalobce brojil proti vyhodnocení odčitatelných položek na vědu a výzkum správními orgány obou stupňů.
52. Podle ust. § 34 odst. 4 ZDP, od základu daně lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.
53. Podle ust. §34a odst. 1 ZDP, odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet
- a) 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu V a V zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektu V a V zahrnovaných do odpočtu, a
 - b) 110 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na realizaci projektů V a V zahrnovaných do odpočtu. Podle ust. § 34a odst. 3 písm. a) ZDP obdobím se pro účely odpočtu na podporu V a V rozumí zdaňovací období. "
54. Podle ust. § 34b odst. 1 ZDP, výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu se rozumí výdaje (náklady), které
- a) poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na
 1. experimentální či teoretické práce,
 2. projekční a konstrukční práce,
 3. výpočty,
 4. návrhy technologií,
 5. výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje,
 - b) jsou výdaje (náklady) na dosažení a udržení příjmů a
 - c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů).
55. Podle ust. § 34c odst. 1 ZDP, projektem výzkumu a vývoje se rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezení svou činnost ve

výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje náležitosti uvedené pod body a) – h).

56. Podle ust. § 34c odst. 2 ZDP, projekt výzkumu a vývoje musí být schválen poplatníkem před zahájením jeho řešení.
57. Žalovaný se se shodnými odvolacími námitkami k odpisům žalobce uplatněným v souvislosti s Projektem V a V vypořádal v bodech 91 a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž podstata jeho úvah je vyjádřena především v bodě 101 a 105. V odvolacím řízení předložený znalecký posudek pak žalovaný vyhodnotil v bodě 132 napadeného rozhodnutí.
58. Podstatou sporu je odlišný náhled účastníků na samotný Projekt V a V, a to v návaznosti na předchozí vývojovou činnost žalobce, která proběhla ve zdaňovacím období 2015–2016 pro totožného objednatele. Žalovaný v bodě 119 napadeného rozhodnutí uvedl, že neobsahuje-li Projekt V a V všechny formální náležitosti, jedná se o nedostatek, který bez dalšího vylučuje uplatněný odpočet ze základu daně v plné výši. Správce daně pak za takové situace již není povinen zabývat se věcnou náplní činnosti výzkumu a vývoje, neposuzuje prvek novosti, ani technickou nejistotu a nemá povinnost ustanovit znalce. S ohledem na zjištěný skutkový stav dle obsahu správních spisů i napadeného rozhodnutí se krajský soud s tímto závěrem žalovaného neztotožňuje.
59. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce skutečně v předchozím zdaňovacím období 2015–2016 zkonstruoval pro objednatele zařízení, které umožňovalo robotické nanášení aktivátoru v separátním odvětraném prostředí, které však nefungovalo způsobem, jaký objednatel požadoval. V důsledku této skutečnosti bylo toto zařízení rozebráno a z převážné části zlikvidováno a žalobce započal práce na zařízení novém, které se stalo předmětem Projektu V a V. Nutno zdůraznit, že předchozí neúspěšný pokus nebyl podložen žádným projektem a žalobce náklady z něj neuplatnil jako odpisy na výzkum a vývoj. Žalobce sám nyní posuzovaný Projekt V a V považuje za vývojovou činnost směřující k vývoji výrobního procesu.
60. Podle pokynu Ministerstva financí D-288 k provedení ust. § 34 odst. 4 a 5 ZDP, jenž slouží k zajištění jednotného postupu při uplatňování těchto zákonných ustanovení, je základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Žalovaný se však směrem vyhodnocení těchto kritérií neubíral s odůvodněním, že Projekt V a V byl zpracován před zahájením jeho řešení. Krajský soud je toho názoru, že staví-li žalovaný své závěry na porovnání konstrukčního řešení, které bylo výsledkem žalobcovy činnosti v předchozím zdaňovacím období, a současného Projektu V a V, nemůže se vyhnout technickému vyhodnocení a otázce, zda Projekt V a V přinesl prvek novosti či odstranění technické nejistoty, neboť s pouhým právním hodnocením nemůže pro své závěry vystačit. Otázka novosti či odstranění technické nejistoty je totiž podstatou sporu mezi oběma účastníky řízení. Řádné vyhodnocení žalobcem předloženého Projektu V a V, včetně otázky, zda byl zpracován před zahájením řešení projektu či nikoliv, nelze provést bez odborného srovnání žalobcem namítaných technických hledisek jeho činnosti v přechodném zdaňovacím období a Projektu V a V.

61. Krajský soud přitom nepředjímá, zda Projekt V a V bude způsobilý z pohledu ust. § 34 a násl. ZDP, má však za to, že žalovaný je povinen přihlédnout ke všem, a tedy i technickým aspektům. Takové hodnocení však vyžaduje technické znalosti, a proto se krajskému soudu jeví vhodným postup podle ust. § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého závislí rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně (blíže odborná literatura – *Baxa J., Dráb O., Kaniová K. ad., Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer a. s., 2011, s. 543*). Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektu žalobce nemohou správní orgány spolehlivě vyvrátit žalobcovu tvrzení, že jeho projekt splňoval podmínky výzkumu a vývoje (srov přiměřeně rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015 sp. zn. 10 Afs 24/2014).
62. S ohledem na důvodnost žaloby v žalobních bodech 1.–5. a 7. krajský soud napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
63. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci náleží náhrada nákladů řízení sestávajících ze zaplacení soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a 1/3 z celkových nákladů právního zastoupení za 3 úkony právní služby po 7 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5., § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění – dále jen „advokátní tarif“) a 3 x režijní paušál po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Krajský soud neshledal jako nezbytný úkon právní služby, za který žalobci náleží náhrada nákladů řízení, doplnění žaloby ze dne 19. 12. 2022, neboť obsahem tohoto podání nejsou žádné nové skutečnosti a v něm obsažená tvrzení již byla uplatněna v dřívějších podáních žalobce. Náklady právního zastoupení tak činí 22 200 Kč, přičemž tato částka byla zvýšena v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající DPH, kterou je zástupce žalobce povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 26 862 Kč. Jelikož žalobce podal společnou žalobu směřující proti třem rozhodnutím žalovaného a soud postupem podle § 39 s. ř. s. rozhodl, že každé napadené rozhodnutí bude projednáno samostatně, náleží žalobci v nyní souzené věci z důvodu procesního úspěchu, který v této věci měl, 1/3 celkových nákladů právního zastoupení, tj. částka 8 954 Kč. Celková částka nákladů řízení žalobce v této věci pak činí 11 954 Kč.
64. Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení podle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám obchodní společnosti, která žalobce v řízení zastupovala. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 o. s. ř., § 169, § 160 odst. 1 o. s. ř.) uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 11. května 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu