

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Jihočeské lesy České Budějovice, a. s.,** se sídlem Zahradní čtvrť 385, Nové Hrady, zastoupené Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Kaplická 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2008, č. j. 10 Ca 12/2008 – 19,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2008, č. j. 10 Ca 12/2008 – 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala včas kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2007, č. j. 5959/07-1200. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 13. 4. 2007, č. j. 119937/07/077910/2626, jímž jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 354 020 Kč. Daň byla stěžovatelce doměřena na základě výsledků provedené daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že základ daně z příjmů právnických osob stěžovatelky za rok 2001 byl neoprávněně snížen o položky, které jsou ve skutečnosti výdaji na technické zhodnocení.

II.

Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení; vady řízení spočívající zejména v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; a dále namítá zmatečnost řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení. Z obsahu kasační stížnosti konečně vyplývá, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí stěžovatelka spatřuje v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda výměnu oken za okna nová (jiného materiálu a jiných rozměrů) a výměnu ohřívačů vody za ohřívače nové (menšího objemu, ale vyššího počtu) lze považovat za opravu nebo za technické zhodnocení majetku ve smyslu § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Jak stěžovatelka uvádí, rekonstrukcí se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Vzhledem k tomu, že změnu účelu lze jednoznačně vyloučit (účel okna i ohřívačů je stále stejný a tudíž bude stále stejný i účel využití majetku), zbývá druhý způsob zásahu do majetku, a sice změna technických parametrů. Stěžovatelka má za to, že pojem „technické parametry" je nutné vykládat ve vztahu k celku, tedy k technickým parametrům celé budovy, a dále ve vztahu k funkčnosti celku, tj. celé budovy, přičemž jej nelze vykládat pouze formalisticky. Má-li se jednat o změnu parametrů podřaditelných pod pojem „rekonstrukce", musí být zároveň měněna funkce a využitelnost konkrétního majetku (nemovitosti). Za rekonstrukci tedy nelze podřadit takové úpravy, jimiž jsou měněny technické parametry za účelem řádné funkčnosti při zachování stejné využitelnosti věci. Pokud při opravě dojde k úpravě některých stavebně technických částí budovy tak, aby mohly být přizpůsobeny např. novým typům oken, nelze mít za to, že došlo ke změně technických parametrů.

V případě výměny ohřívačů vody se stěžovatelka domnívá, že krajský soud nesprávně aplikoval § 33 zákona o daních z příjmů, pokud z jeho závěrů v napadeném rozhodnutí vyplývá, že výměnou ohřívačů byla změněna funkčnost budovy a pokud dává do souvislosti změnu ohřívačů s určitými technickými změnami prostor budovy. Výměnu ohřívačů a stavebně technické zásahy, ke kterým došlo v souvislosti s touto výměnou, je z hlediska stěžovatelky nutné posuzovat jako činnosti navzájem zcela oddělitelné a je třeba na ně pohlížet samostatně. Krajský soud však takto nepostupoval a posuzoval obě činnosti ve vzájemné provázanosti. Stěžovatelka namítá, že v případě ohřívačů byl skutkový stav nesprávně zjištěn již v řízení před správním orgánem prvního stupně a krajský soud se vůbec nezabýval tím, jaký byl skutečný dopad nepatrného zvýšení celkové kapacity ohřívačů na funkčnost celé budovy a zda stavebně technické úpravy jsou významově a funkčně oddělitelné od výměny ohřívačů vody.

Stěžovatelka dále namítá, že řízení před soudem bylo zmatečné s ohledem na nedostatek podmínek řízení, když rozhodnutí bylo vydáno bez projednání věci, aniž by k tomu dal účastník souhlas. V podané žalobě totiž stěžovatelka vyjádřila svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání takto: „*Žalobce souhlasí s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání a tedy bez jeho účasti, bude-li žalobci dána možnost vyjádřit se písemně ke stanovisku žalovaného k žalobě.*“ Vyjádření žalovaného však bylo stěžovatelce zasláno až s rozhodnutím ve věci samé. Stěžovatelka se proto domnívá, že došlo k porušení ustanovení § 51 s. ř. s., neboť souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání učinila pouze podmíněně.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje zrušit napadený rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že názor stěžovatelky, podle kterého při změně technických parametrů „musí být měněna i funkce a využitelnost konkrétní věci“, není podložen relevantními argumenty. Podle žalovaného je nepochybné, že každý vlastník nemovitosti má právo zvolit si optimální způsob stavebních prací, kterými provádí údržbu vlastní nemovitosti. Účetní předpisy pak stanoví pravidla, podle kterých provede vlastník jakožto účetní jednotka záznam o nákladech na provedené práce a s tím související záznamy do účetní evidence. Daňové předpisy pak stanoví daňové důsledky provedených stavebních prací, tedy pravidla, za kterých lze vynaložený náklad považovat za náklad daňový. Hodnota provedených prací se buď projeví v daňově uznatelných nákladech v celé výši v jednom zdaňovacím období (v případě opravy) a nebo jejich hodnota způsobí zvýšení vstupní, příp. i zůstatkové ceny tohoto majetku a v daňových nákladech se projeví formou odpisů tohoto majetku v několika následujících letech. Rozhodně však nenastane situace, že by se hodnota uskutečněných stavebních prací v daňově uznatelných nákladech neprojevila vůbec.

Při hodnocení charakteru výměny oken vycházel žalovaný z porovnání počátečního stavu (před započetím prací na úpravách) a stavu výsledného a má za to, že se nejednalo o opravu, neboť nedošlo k pouhému nahrazení původního materiálu či technologie, přičemž původního stavu nebylo dosaženo bez toho, že by stavba získala novou technickou hodnotu. Podle žalovaného tedy správce daně správně posoudil charakter této stavební úpravy jako technické zhodnocení. V případě výměny ohřívačů vody se jednalo podobnou situaci, porovnáván byl stav před stavební úpravou (5 kusů ohřívačů o kapacitě 120 litrů) a po ní (10 kusů ohřívačů o kapacitě 75 litrů), kdy došlo ke zvýšení kapacity ohřívané vody o 25%. Stavební práce na vybudování nových sociálních zařízení byly posouzeny jako technické znehodnocení, proti čemuž stěžovatel nic nenamítal. Instalaci ohřívačů vody během těchto stavebních úprav nelze podle žalovaného považovat za opravu, ale za součást provedeného technického zhodnocení stavby.

Vydaná rozhodnutí proto žalovaný považuje za věcně správná a navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V první řadě se Nejvyšší právní soud zabýval namítanou zmatečností, resp. nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. c), d) s. ř. s.].

Stěžovatelka namítá zmatečnost řízení před soudem z důvodu nedostatku podmínek řízení, neboť krajský soud nerespektoval její podmíněný souhlas s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání, který vyjádřila v podané žalobě. Jak však stěžovatelka tvrdí a jak je zřejmé i ze spisového materiálu, vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno až společně s napadeným rozsudkem krajského soudu.

K tomu je třeba nejprve uvést, že tuto námitku stěžovatelky nelze podřadit pod zmatečnost řízení před soudem tak, jak ji vymezuje ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Stěžovatelka se totiž mýlí v tom, když v rozhodnutí soudu bez jednání bez vysloveného souhlasu účastníků řízení spatřuje absenci podmínek řízení. Toto řízení totiž je zahájeno již podáním žaloby a mezi podmínky řízení typicky spadá např. aktivní legitimace žalobce, včasnost návrhu, jeho odůvodněnost, neexistence překážky litispendence či res iudicata apod. Splnění podmínek řízení je soud povinen přezkoumat již na jeho samotném počátku a pokud zjistí, že tyto podmínky splněny nejsou, řízení ukončí formou procesního rozhodnutí. Rozhodování s nařízením jednání či naopak bez něj proto již není otázkou podmínek řízení, nýbrž samotného průběhu řízení, a případné pochybení soudu lze proto označit pouze za vadu řízení, nikoliv za chybějící podmínky řízení.

Proto Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit námitce stěžovatelky, která v rozhodnutí krajského soudu bez jednání spatřovala zmatečnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a zaměřil se v dalším na důvodnost této námitky z hlediska tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu spočívající v jiné vadě řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jedním z nejdůležitějších pravidel soudního řízení je ústní jednání, a to s ohledem na zachování zásady ústnosti a veřejnosti soudního jednání zakotvené v ústavním pořádku (viz čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 96 odst. 2 Ústavy České republiky) jakož i v čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publikované pod č. 209/1992 Sb.). Možnost soudu projednat věc bez nařízení jednání tyto zásady prolamuje, a proto je třeba podmínky pro její využití vykládat přísně a restriktivně (z řady nálezů Ústavního soudu např. viz nález sp. zn. IV. ÚS 51/94, nález sp. zn. IV. ÚS 97/94 anebo nález sp. zn. II. ÚS 138/07, in: www.nalus.usoud.cz).

Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Souhlas účastníků řízení může být učiněn buď výslovně nebo se předpokládá (pokud účastník nevyjádří ve lhůtě k tomu zákonem stanovené svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Z vyjádření stěžovatelky obsaženého v žalobě je však v nyní projednávané věci patrno, že souhlasí s rozhodnutím soudu bez jednání pouze v případě, že jí bude

poskytnuta možnost reagovat na vyjádření žalovaného. Při uplatnění restriktivního přístupu je proto nutné z této formulace vyvozovat, že pokud by stěžovatelce nebyla poskytnuta možnost seznámit se ještě před rozhodnutím krajského soudu s vyjádřením žalovaného, souhlas s tímto způsobem rozhodování soudu nebyl z její strany dán. Jiný postup by odporoval elementárním pravidlům logiky.

Je proto třeba vycházet z toho, že když má účastník řízení ústavně zaručené právo na to, aby jeho věc byla projednána veřejně a jeho v přítomnosti, a svoji vůli nevyužít tohoto práva projeví podmíněně, soud je povinen ji respektovat. Stěžovatelka měla navíc zjevně v úmyslu jednat v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení, neboť nechtěla vyžadovat ústní jednání, pokud to nebude nezbytně nutné, což jí však nemohlo jít k tíži (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Aps 4/2008 - 138, in: www.nssoud.cz).

V posuzovaném případě tedy krajský soud pochybil a zatížil tak svoje řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, neboť nerespektováním projevené vůle stěžovatelky, resp. nenaplněním podmínky, jejíž splnění vyžadovala k tomu, byla prolomena ústavně zaručená zásada ústnosti jednání před soudem.

Kasační důvod, zakotvený v ustanovení §103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., proto naplněn byl a z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu.

K samotné právní otázce, která se stala předmětem sporu v předcházejícím řízení, Nejvyšší správní soud proto jen jako obiter dictum konstatuje následující. Níže uvedené samozřejmě platí jen za situace, kdy z případné repliky stěžovatele k vyjádření žalovaného, resp. z provedeného ústního jednání před soudem, nevyplynou nějaké další relevantní skutečnosti.

Je-li v daném případě řešena otázka, zda je možné výdaje na změnu dokončené stavby pro daňové účely uplatnit jako opravu nebo jako technické zhodnocení, je vždy nezbytné vycházet ze srovnání původního stavu hmotného majetku a stavu tohoto majetku po provedených zásazích (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 136/2003 - 58, č. 817/2006 Sb. NSS). Při posuzování technického zhodnocení nemovitosti podle ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů je potom třeba podle názoru Nejvyššího správního soudu v případě nemovitosti jako hmotného majetku veškeré zásahy do nemovitosti posuzovat ve vztahu k tomuto majetku, tj. k věci nemovité, jako celku.

Pokud tedy při výměně oken dojde nejenom k nahrazení oken v dřevěných rámech okny v rámech plastových, nýbrž také ke změně konstrukce oken, a v důsledku menších rozměrů oken nových také k přizpůsobení (dozdění) okenního rámu, ve světle platné právní úpravy se bude jednat již o technickém zhodnocení hmotného majetku, a to z následujících důvodů.

Rozhodující skutečností je v nyní projednávané věci to, že při výměně oken dřevěných za okna plastová došlo ke změně významných parametrů okna (zejména životnost, prostupnost tepla, nároky na údržbu), čímž bylo prakticky dosaženo zlepšení

komfortu užívání celé nemovitosti. Jako pomocný argument lze v této souvislosti odkázat i na jednotnou metodiku Ministerstva financí, podle níž se „*za změnu technických parametrů podle zákona nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu*“ (pokyn Ministerstva financí D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů), a jak bylo později doplněno „*a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken*“ (pokyn Ministerstva financí D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, účinný od 16. 11. 2006). Pokud tedy byl vnitřním předpisem Ministerstva financí v rámci jeho řídící pravomoci [§ 11 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů] takto nastaven postup finančním orgánům (finančním ředitelstvím a jim podřízeným finančním úřadům), byl předvídatelný i postup žalovaného, pokud výměnu okna tohoto charakteru vyhodnotil jako technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud totiž souhlasí s tím, že pojem „technické parametry“ je nutné vykládat ve vztahu k celku, tedy k technickým parametrům celé budovy, a dále ve vztahu k funkčnosti celé budovy, což bylo reflektováno i výše citovaným pokynem Ministerstva financí. Pokud by totiž bylo postupováno pouze formalisticky, již jen pouhou výměnu dřevěných oken za okna plastová by bez dalšího bylo nutné posuzovat jako technické zhodnocení. Pokud však bylo správní praxí pro daňové účely nastaveno posuzování výměny použitého materiálu jako „opravy“ a došlo-li nad rámec této akceptované výjimky v konkrétním případě v souvislosti s výměnou oken k dalším změnám na předmětné nemovitosti, je třeba výdaje spojené s výměnou oken posuzovat jako výdaje na rekonstrukci stavby, resp. technické zhodnocení.

V případě výměny ohřívačů vody je nutné vzít v úvahu skutečnost, že instalací nových ohřívačů došlo nejen k navýšení celkové kapacity ohřívané vody o 150 l (25%), ale především se zároveň v rámci stavebních úprav v ubytovacích buňkách změnilo dispoziční uspořádání, když z původního jednoho společného sociálního zařízení s jedním ohřívačem vody pro dvě ubytovací buňky byla vybudována dvě samostatná sociální zařízení s vlastním ohřívačem vody pro každou z ubytovacích buněk. Z takovéto situace lze usuzovat, že účelem výměny ohřívačů vody bylo taktéž vybavení každé ubytovací buňky vlastním ohřívačem, nejenom výměna opotřebovaných nebo poškozených ohřívačů za ohřívače nové. Výměnu ohřívačů a stavebně technické zásahy, ke kterým došlo zároveň s touto výměnou, není možné posuzovat jako činnosti navzájem zcela oddělitelné. S přihlédnutím k ustanovení § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je třeba posuzovat ohřívače vody jako technické vybavení, které tvoří nedílnou součást předmětné nemovitosti (stavby). Jedná se totiž o zařízení s nemovitostí pevně spojená, jež umožňují naplňování funkce a účelu nemovitosti. Výměnu ohřívačů vody by bylo možné podle názoru Nejvyššího správního soudu posuzovat odděleně od stavebních úprav pouze v případě, že by byla provedena nezávisle na těchto úpravách. Pokud však byly počet a umístění jednotlivých ohřívačů následkem provedených stavebních úprav přímo ovlivněny, výměna ohřívačů vody byla součástí provedených stavebních úprav, jimiž došlo zároveň k modernizaci (rozšířením vybavenosti) jednotlivých ubytovacích buněk (a potažmo celé nemovitosti). Proto náklady s touto výměnou spojené spadají pod technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů.

Ze shora uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto napadený rozsudek krajského soudu pro naplnění důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu ohledně poskytnutí možnosti stěžovateli se před novým rozhodnutím vyjádřit ke skutečnostem uvedeným ve vyjádření žalovaného k žalobě, případně nařídit ústní jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. října 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu