ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Havířovská teplárenská společnost, a. s.**, se sídlem Konzumní 298/6a, Havířov-Šumbark, zastoupeného Mgr. Renátou Svatošovou, advokátkou se sídlem Sadová 1585/7, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 9. 2009, čj. 7571/09-1202-802360 a čj. 7572/09-1202-802360, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 10. 2011, čj. 22 Ca 283/2009 - 67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 10. 6. 2009, čj. 54216/09/370911804139, Finanční úřad v Havířově doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 4 545 360 Kč a stanovil penále ve výši 909 072 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 1. 9. 2009, čj. 7571/09-1202-802360.

2. Rozhodnutím ze dne 10. 6. 2009, čj. 54219/09/370911804139, Finanční úřad v Havířově doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007

ve výši 2 014 080 Kč a stanovil penále ve výši 402 816 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 1. 9. 2009, čj. 7572/09-1202-802360.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ostravě, který je usnesením ze dne 13. 10. 2011, čj. 22 Ca 283/2009 - 61, spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 13. 10. 2011, čj. 22 Ca 283/2009 - 67, zamítl.

4. Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že žalovaný odkázal nesprávně na vymezení pojmu „*oprava*“ podle § 652 odst. 2 občanského zákoníku. Žalovaný zmínil toto ustanovení pouze ve výčtu právních předpisů, které definují daný pojem, při svém rozhodování však vycházel z § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro zdaňovací období let 2006 a 2007, a § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky 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, ve znění pozdějších předpisů.

5. Podle krajského soudu žalovaný posoudil správně výměnu čtyřtrubkového potrubního systému sekundárního rozvodu tepla jako technické zhodnocení. Krajský soud měl za prokázané, že hlavním důvodem výměny potrubí byla změna celé koncepce dodávky tepla, nikoliv pouze havarijní stav potrubí. Touto změnou byl naplněn požadavek § 7 odst. 3 vyhlášky č. 151/2001 Sb., kterou se stanoví podrobnosti účinnosti užití energie při rozvodu tepelné energie a vnitřním rozvodu tepelné energie, podle něhož společné stanice pro více odběratelů mají být při rekonstrukcích nahrazeny stanicemi pro jednotlivé odběratele. Z projektu stavby „Oprava a rekonstrukce PS 101“ vyplývá, že žalobce přistoupil k zásadní změně způsobu dodávky tepla v několika etapách. Nejprve v roce 2005 proběhla decentralizace dodávky tepla a instalace nových předávacích stanic, čímž došlo k zásadní změně zásobování teplem. Následně bylo čtyřtrubkové potrubí vyměněno za dvoutrubkové.

6. Rozdíly starého a nového systému dodávky tepla spočívaly podle krajského soudu v tom, že původní systém sloužil k dodávce otopné vody přívodním a vratným potrubím a k dodávce teplé užitkové vody přívodním a cirkulačním potrubím, zatímco nový dvoutrubkový systém slouží k dodávce tepelné energie do objektových předávacích stanic, kde se následně uskutečňuje úprava parametrů otopné vody pro vytápění a příprava teplé užitkové vody. Další odlišnost krajský soud spatřoval v tom, že tepelná energie byla původně dodávána jen v topném období, nově však byla otopná voda do systému dodávána průběžně celoročně. Také způsob uložení potrubí byl řešen technologicky rozdílně. Původní betonové žlaby zakryté stropními deskami byly nahrazeny uložením na pískové lože. Zásadní změna nastala rovněž ve světlosti potrubí, jehož vnitřní průměr byl zmenšen z 324 mm na 273 mm.

7. Žalovaný hodnotil změnu technických parametrů v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48. Provedené práce

posuzoval ve vztahu k celé změně dodávky tepla, která byla uskutečňována od roku 2005. Žalovaný podrobně odůvodnil svůj závěr po stránce skutkové i právní. Podle krajského soudu bylo nepochybné, že ke změně technických parametrů rozvodů došlo v důsledku změny celé koncepce dodávky tepla, kterou si vyžádala především změna právní úpravy. K ní se teprve druhotně přidal havarijní stav původních rozvodů. Nová koncepce s využitím modernější a efektivnější technologie vedla ke změně technických parametrů.

8. Podle krajského soudu neobstál argument žalobce, že jediným důvodem výměny trubek byl jejich havarijní stav. Pokud by původní předávací stanice nebyla změněna na objektové předávací stanice, nemohlo by být potrubí vyměněno uskutečněným způsobem, protože by k tomu chyběl nosný základ. Tento základ spočíval ve změně koncepce dodávky tepla, protože výroba otopné vody a teplé užitkové vody byla postavena na zcela jiném principu. Není rozhodné, že nové objektové předávací stanice fungovaly jednu sezónu společně se starým čtyřtrubkovým potrubím. Jak uvedl sám žalobce, z původního systému potrubí byly funkční pouze dvě trubky, které byly navíc v havarijním stavu.

9. Krajský soud dále považoval za bezvýznamnou námitku, že část potrubí zůstala nedotčena. Beze změny zůstalo pouze 27 % potrubí, zbývající část byla změněna způsobem, který přinesl technické zhodnocení.

10. Dále krajský soud nesouhlasil s tvrzením žalobce, že žalovaný založil své úvahy pouze na těch částech projektové dokumentace, které svědčily v neprospěch žalobce, a opomněl části prokazující havarijní stav potrubí. Žalovaný nezpochybnil havarijní stav, nepovažoval jej však za rozhodnou skutečnost pro posouzení předmětné právní otázky.

11. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně podrobně vyjádřil důvody, pro které neosvědčil žalobcem předložený posudek za důkaz pro účely daňového řízení, a žalovaný se s těmito důvody ztotožnil. Žalobci se nepodařilo v žalobě závěry správních orgánů zpochybnit. Krajský soud nepovažoval v posuzované věci za nutné provést místní šetření, protože způsob technologie dodávky tepla vyplývá z původní i současné projektové dokumentace a skutková zjištění nebyla sporná.

12. Krajský soud shledal nadbytečným, s ohledem na nedůvodnost výše uvedených námitek, zabývat se podrobněji tvrzenými procesními vadami. Podle soudu nemohlo dojít k porušení zásady ústavněkonformního výkladu zákona o daních z příjmů a nebyl dán ani důvod pro použití zásady *in dubio pro mitius*. V posuzované věci totiž nevyvstala žádná sporná otázka, která by umožňovala dvojí výklad. Ve vztahu k námitce svévolného výkladu právní normy v souvislosti s ochranou vlastnického práva krajský soud poznamenal, že žalobce tuto námitku dostatečně neupřesnil. Nedůvodnou krajský soud shledal také námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů pro nedostatek důvodů.

III.

13. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

14. Stěžovatel vytkl krajskému soudu především nesprávné zhodnocení důkazních prostředků. Hlavním důvodem výměny potrubí v systému sekundárního rozvodu tepla byl havarijní stav potrubí a jeho časté poruchy, nikoliv změna celé koncepce dodávky tepla, jak krajský soud tvrdil. Změna koncepce dodávky tepla podle vyhlášky č. 151/2001 Sb. proběhla již před opravou předmětného potrubí, a to bez ohledu na případnou nezbytnost této opravy. Stěžovatel v řízení před krajským soudem doložil doklady o řadě dílčích oprav uskutečněných z důvodu nezbytného odstranění havárií a vad. Tyto opravy probíhaly postupně podle potřeby, což odporuje koncepčnímu řešení, které krajský soud dovodil.

15. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyhodnotil skutečnost, že tepelná energie byla dodávána průběžně celoročně oproti předchozí dodávce pouze v topném období. Tato změna nemá žádný vztah k opravě potrubí, otopná voda byla průběžně celoročně dodávána již před opravou potrubí.

16. Stěžovatel připustil, že potrubí bylo původně vedeno tzv. kanálovou technologií (tzn. v betonových žlabech, které byly kryty betonovými deskami), zatímco výměna potrubí byla provedena technologií volného ložení v písečném loži. Změna technologie uložení trubního vedení však podle něj neměla žádný vliv na technické parametry sekundárního rozvodu tepla jako dlouhodobého hmotného majetku. Nová technologie je navíc dnes běžně používaná a hospodárnější.

17. Krajský soud také nesprávně a neúplně zjistil skutkový stav a nesprávně zhodnotil důkazy ve vztahu k změně světlosti potrubí. Stěžovatel doložil k žalobě situační výkres se zakreslením změn dimenzí potrubí, z něhož vyplývá, že významná část trubního vedení (27 %) byla ponechána ve stejné dimenzi. Změna dimenze jen části potrubí nemohla podle stěžovatele vést ke změně technických parametrů sekundárního rozvodu tepla jako jednoho uceleného majetku. Změnu technických parametrů je přitom třeba hodnotit ve vztahu k celé změně systému dodávky tepla. Stěžovatel trval na tom, že dodávka tepla po změně koncepce mohla být uskutečňována i bez opravy potrubí, částečně (z 27 %) je tak činěno dosud. Nesouhlasil proto s krajským soudem, že tato skutečnost je bezvýznamná. Změna dimenze nebyla navíc účelem prováděných oprav, ale byla vyvolána ekonomickými důvody (úspora materiálu, a tedy i nákladů). Pokud krajský soud nesouhlasil s tímto názorem, měl posoudit jako technické zhodnocení pouze část nákladů na změnu potrubí se změněnou dimenzí.

18. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyhodnotil také skutečnost, že nové objektové předávací stanice a staré čtyřtrubkové potrubí fungovaly jednu sezónu společně. Právě tato skutečnost totiž byla podstatným důkazem toho, že k opravě došlo z důvodu havarijního stavu potrubí.

19. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že znalecký posudek vypracovaný Ing. P. nelze osvědčit jako důkaz. Z tohoto posudku vyplývá, že na sekundárním rozvodu tepla nedošlo ke změně účelu užívání, k rozšíření vybavenosti či použitelnosti, ani ke změně technických parametrů. Po odmítnutí tohoto posudku krajský soud navíc posoudil předmětnou odbornou otázku sám bez jakéhokoliv podkladu.

20. Závěrem stěžovatel poznamenal, že příslušná zákonná úprava byla v rozhodném časovém období značně neurčitá a umožňovala vícerý výklad.

IV.

21. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a napadená rozhodnutí.

V.

22. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

23. Kasační stížnost není důvodná.

24. V posuzované věci je sporné, zda výdaje vynaložené stěžovatelem na výměnu potrubí sekundárního rozvodu tepla byly opravou, tedy daňovým výdajem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, který bylo možno jednorázově odečíst od základu daně, či zda šlo o výdaje na rekonstrukci, a tedy technické zhodnocení ve smyslu § 33 uvedeného zákona, které podle § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona nelze uznat za daňové výdaje, ale lze je uplatnit pouze postupně formou daňových odpisů. Správce daně posoudil předmětné výdaje jako technické zhodnocení (konkrétně rekonstrukci), proto je vyloučil z výdajů uplatněných stěžovatelem jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel naopak namítl neoprávněnost tohoto vyloučení, protože se podle něj jednalo o opravu, která byla vyvolána havarijním stavem potrubí.

25. Zákon o daních z příjmů definuje technické zhodnocení jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč (počínaje zdaňovacím obdobím roku 1998). Podle § 25 odst. 1 písm. p) technické zhodnocení nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po 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.

26. Správní orgány posoudily provedené stavební práce jako rekonstrukci, kterou se podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů rozumí „*zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů*“. Splnění první podmínky podle § 33 odst. 1 uvedeného zákona (minimální výše výdajů 40 000 Kč) nebylo sporné, protože celkové výdaje na výměnu sekundárního rozvodu tepla činily 18 939 697,80 Kč v roce 2006 a 8 391 668,52 Kč v roce 2007. Spornou zůstala otázka, zda došlo ke změně účelu stavby nebo jejích technických parametrů (druhá podmínka § 33 odst. 1 ve spojení s odstavcem 2 téhož ustanovení), a zda se jednalo o rekonstrukci, nebo opravu.

27. 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 zákona o daních z příjmů. Samotný pojem „*oprava*“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „*oprava*“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, čj. 9 Afs 141/2007 - 83). Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: „*Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“

28. Z uvedeného je zřejmé, 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*“ (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 Afs 15/2008 - 139). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, že samotné fyzické opotřebení potrubí a jeho havarijní stav svědčily jednoznačně pro závěr o opravě a vylučovaly technické zhodnocení. Tento stav byl totiž důvodem, pro který žalobce přistoupil k předmětným pracím, ale sám o sobě nepředurčoval, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. Havarijní stav potrubí ostatně žalovaný ani krajský soud nezpochybnili, dospěli však k závěru, že tato skutečnost není rozhodná pro posouzení, zda se v daném případě jednalo o opravu či technické zhodnocení. Z téhož důvodu ani důkazy o řadě dílčích oprav doložené v řízení před krajským soudem nemohly samy o sobě prokázat, že nedošlo k technickému zhodnocení.

29. Tvrdil-li stěžovatel, že výdaje za provedené stavební práce mají charakter opravy, a že je proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno -tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (viz § 31 odst. 9 daňového řádu; z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb.NSS, či 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67).

30. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „*pouhou*“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit (srov. např. rozsudky ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 58, či ze dne 26. 10. 2011, čj. 9 Afs 24/2011 - 107).

31. Stěžovatel opíral své tvrzení, že nedošlo ke změně technických parametrů stavby, především o znalecký posudek vypracovaný Ing. P. Správce daně ani žalovaný neosvědčili uvedený posudek jako důkaz, stěžovatel trval naopak na tom, že bylo možné tento posudek jako důkaz v daňovém řízení použít.

32. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 daňového řádu). Správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, ale je oprávněn nejprve je samostatně posoudit, a tedy případně i vyloučit ze svého rozhodování. Může tak ovšem učinit pouze za současného odůvodnění své úvahy, proč nepovažuje navržený důkaz za relevantní (blíže viz např. rozsudek čj. 8 Afs 165/2005 - 67).

33. V nyní posuzované věci správce daně postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Ve zprávě o daňové kontrole podrobně uvedl, z jakých důvodů neuznal předložený znalecký posudek jako důkaz, a nevybočil z mezí, které judikatura zdejšího soudu vytyčila pro hodnocení znaleckého posudku ze strany daňových orgánů či soudů (podle rozsudku ze dne 27. 9. 2006, čj. 7 Afs 209/2005 - 141, může být hodnocena pouze „*přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění znaleckého nálezu a jeho soulad s ostatními provedenými důkazy*“). Správce daně vytkl znaleckému posudku, že znalec nezjistil řádně původní stav a neporovnal jej následně se stavem po provedené změně. Posudek byl vypracován převážně na základě odpovědí stěžovatele na znalcem položené otázky a znalec se nevypořádal se změnou světlosti potrubí. Uvedený závěr žalovaný i krajský soud potvrdili.

34. Závěru, že stěžovatelem předložený posudek nebylo možné osvědčit jako důkaz, přisvědčil také Nejvyšší správní soud. Kromě výše uvedených výtek učiněných správcem daně lze dodat, že znalec neměl k dispozici původní projektovou dokumentaci sekundárního rozvodu tepla (viz část 7.1 posudku, srov. také jeho přílohy), nemohl tak řádně zhodnotit provedené změny. Zdejší soud sdílí rovněž pochybnosti o přesvědčivosti posudku. Z posudku není patrné, jakou metodiku znalec použil pro hodnocení technických parametrů, ani na základě jakých úvah dospěl k závěrům vysloveným v posudku. Znalec při hodnocení jednotlivých parametrů (část 7.3) odkazoval převážně na přílohu č. 2 posudku, v této příloze jsou však obsažena pouze tvrzení samotného stěžovatele. Je tedy zřejmé, že pro hodnocení učiněné znalcem chyběl objektivní podklad. Posudek na několika místech navíc upozorňuje, že jeho cílem nebylo zjištění všech technických parametrů, a proto nevylučuje, že mohou existovat i jiné parametry, které nejsou v posudku uvedeny. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud považuje za nepochybné, že znalecký posudek nebyl způsobilý prokázat rozhodné skutečnosti, proto nemohl být osvědčen jako důkaz.

35. Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou rovněž námitku, že krajský soud rozhodl bez jakéhokoliv odborného podkladu poté, co odmítl znalecký posudek. Ze spisu je zřejmé, že krajský soud i žalovaný při posouzení rozsahu a charakteru provedených stavebních prací vycházeli především z projektové dokumentace (původní i nové), smlouvy o dílo a vyjádření stěžovatele v průběhu daňového řízení. Pro posouzení otázky, 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 (blíže viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48; srov. též definici rekonstrukce v § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný vycházel z výše uvedených závěrů zdejšího soudu a za základ svého rozhodnutí vzal porovnání stavu, v němž se sekundární rozvod tepla nacházel před provedením stavebních prací, a stavu po provedení úpravy. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu i žalovaného, že předmětné důkazy svědčí ve prospěch závěru, že došlo k technickému zhodnocení sekundárního rozvodu tepla.

36. Předmětem smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a společností TENZA, a. s., jako zhotovitelem byla mimo jiné demontáž stávajících rozvodů ústředního vytápění a teplé vody a montáž nového předizolovaného potrubí určeného k zásobování objektových předávacích stanic v rámci okruhu předávací stanice č. 101 topnou vodou.

37. Z projektové dokumentace „Oprava a rekonstrukce PS 101“ z ledna 2005 vyplývá, že předmětem stavby bylo osazení objektových předávacích stanic, výměna sekundárních rozvodů tepla, rekonstrukce původní předávací stanice a osazení tepelného čerpadla. Tato stavba souvisela se „*změnou koncepce zásobování teplem v dané lokalitě, a to ze čtyřtrubkového sekundárního rozvodu (potrubí otopné vody přívodní a vratné, potrubí teplé vody užitkové a cirkulace teplé vody užitkové) na sekundární rozvod dvoutrubkový (potrubí otopné vody přívodní a potrubí otopné vody vratné), spojené s ohřevem teplé vody užitkové v jednotlivých objektech. Cílem je zrušení stávajících sekundárních rozvodů teplé vody užitkové a cirkulace. Touto stavbou dojde ke zlepšení ekonomiky distribuce tepla a zároveň ke zlepšení komfortu jeho dodávky a zvýšení možnosti jejího měření a regulace*“ (bod 2.1). Podle bodu 2.3.4 původní sekundární rozvody vedené v kanálu měly být demontovány a po vyklizení a provedení pískového lože mělo být ve stejné trase položeno nové předizolované potrubí bezkanálovou technologií (obsypáno pískem a dosypáno do původního terénu zeminou). Pro nové potrubí byl proveden hydraulický výpočet teplovodní potrubní sítě a byly stanoveny optimalizované světlosti potrubí s ohledem na nové přípojné hodnoty osazovaných objektových předávacích stanic. Z bodu 2.3.1 dále vyplývá, že stavba měla být realizována jako jeden celek. Jejím cílem bylo „*zrušení čtyřtrubkových teplovodních sekundárních rozvodů pro vytápění a pro centrální zásobování teplou vodou užitkovou. Realizací PD bude dána možnost regulace teploty otopného média dle tepelně-technických vlastností napojených objektů, skutečných provozních potřeb jednotlivých odběratelů a dále se přesune ohřev teplé vody užitkové do místa spotřeby. Realizace akce přinese zlepšení kvality a komfortu v dodávce tepla pro ústřední vytápění pro ohřev teplé vody*“ (bod A4).

38. Žalovaný dále vyšel ze strojní části projektu stavby, v níž byl podrobně popsán stav sekundárního rozvodu tepla před jeho výměnou (část 2 „popis stávajícího stavu“). Tato část projektu potvrzuje, že potrubí bylo v havarijním stavu, je z ní však také patrné, že světlost původního potrubí neodpovídala skutečným aktualizovaným provozním požadavkům na přenášené množství tepla v systému zásobování teplem, které mělo být sloučeno s decentralizovaným ohřevem teplé vody. Dále projekt uvádí, že příprava teplé užitkové vody v původním čtyřtrubkovém systému byla vlivem jeho značné rozsáhlosti nehospodárná a ve špičkových odběrech se projevovaly nedostatky. V rámci nových

objektových předávacích stanic měla být teplota otopné vody regulována podle potřeb jednotlivých napojených objektů a v deskovém výměníku měla být průtočně ohřívána teplá užitková voda. Podle projektu měla v roce 2005 proběhnout rekonstrukce předávací stanice č. 101 s osazením nových objektových předávacích stanic do jednotlivých napojených objektů a v následující etapě měla být uskutečněna výměna sekundárního rozvodu tepla.

39. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nesouhlasil s námitkou, že výměna potrubí sekundárního rozvodu tepla nesouvisela se změnou celkové koncepce dodávky tepla započaté v roce 2005 podle projektu „Oprava a rekonstrukce PS 101“. Z projektové dokumentace jasně vyplývá, že výměna potrubí byla zamýšlena jako součást změny celkové koncepce, která byla uskutečňována v několika etapách. Stěžovatel ani žalovaný nezpochybnili, že stavební práce byly skutečně provedeny v souladu s projektovou dokumentací.

40. Krajský soud shodně s žalovaným posoudil jako podstatnou skutečnost, že došlo ke změně světlosti (dimenze) potrubí. S tímto posouzením Nejvyšší správní soud plně souhlasí. Nově bylo použito předizolované potrubí o světlosti 273 mm místo původního potrubí o světlosti 324 mm. Tuto skutečnost stěžovatel nezpochybnil, tvrdil však, že nedošlo ke změně technických parametrů sekundárního rozvodu tepla jako celku, pokud světlost nebyla změněna u 27 % potrubí. Tuto námitku zdejší soud nepovažuje za důvodnou.

41. Nejvyšší správní soud sice v rozsudku čj. 2 Afs 53/2008 - 48 uvedl, že pojem „*technické parametry*“ je nutné vykládat ve vztahu k celku, v daném případě k technickým parametrům celé budovy a ve vztahu k funkčnosti celé budovy. Tento názor však nelze vykládat způsobem „*vše nebo nic*“, jak činil stěžovatel. Pokud by k technickému zhodnocení mohlo dojít pouze v případě, že technické parametry byly změněny u 100 % určitého hmotného majetku, vedl by takový závěr k absurdním důsledkům a umožňoval by obcházení příslušné právní úpravy. Daňový subjekt by totiž mohl v jednom zdaňovacím období provést změnu technických parametrů u 99 % určitého hmotného majetku a výdaje na tuto změnu zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V následujícím zdaňovacím období by pak dodatečně provedl změnu u zbylého 1 % tohoto majetku, čímž by se vyhnul daňovým důsledkům technického zhodnocení. Ani odůvodnění rozsudku čj. 2 Afs 53/2008 - 48 takový závěr nepodporuje. Nejvyšší správní soud vyslovil výše citovaný názor v kontextu posuzování výměny oken ve vztahu k technickému zhodnocení budovy jako celku. Lze shrnout, že změnu technických parametrů je třeba posoudit ve vztahu k celku, nemusí však dojít ke změně technických parametrů u 100 % daného majetku. Správce daně tomuto požadavku dostál a zdejší soud mu přisvědčil, že změna technických parametrů u 73 % potrubí v předmětné věci představuje dostatečně závažný zásah do majetku, který přinesl jeho technické zhodnocení.

42. Stěžovatel dále tvrdil, že ke změně (zmenšení) dimenze potrubí došlo pouze z důvodu hospodárnosti provedení opravy, účelem výměny potrubí nebylo změnit jeho technické parametry. Nejvyšší správní soud považuje za nerozhodné, zda byla výměna potrubí motivována hospodárností. V souladu s § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů je

pro posouzení, zda došlo k rekonstrukci, rozhodný skutečný následek změny, nikoliv její účel či cíl (viz též rozsudek čj. 1 Afs 29/2006 - 87). Změna světlosti potrubí z původních 324 mm na 273 mm měla za následek změnu technických parametrů tohoto potrubí. Ostatně v průběhu správního řízení sám stěžovatel potvrdil, že nové potrubí o menší světlosti je schopné přenést v plném rozsahu topné médium o stejných parametrech do všech napojených objektových předávacích stanic jako původní čtyřtrubkové potrubí o větší světlosti. Nejvyšší správní soud se dále shoduje s žalovaným, že změna světlosti potrubí nebyla vyvolána pouze technickým pokrokem, ale byla podmíněna novými provozními požadavky v souvislosti se zavedením nových objektových stanic (srov. výše bod 38). Lze rovněž poukázat na strojní část projektu (konkrétně část 3 „popis technického řešení“), z níž plyne, že nové předizolované potrubí bude vybaveno signalizačním zařízením, které monitoruje izolační stav potrubí. Vodiče signalizace budou zakončené v přípojné skříňce pro připojení přenosného diagnostického přístroje. Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepochyboval o tom, že výměnou potrubí došlo v posuzované věci ke změně technických parametrů sekundárního rozvodu tepla.

43. Pokud při stavebních pracích došlo ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Výjimkou budou zejména situace, kdy změnu technických parametrů nutně přináší technický pokrok. Je zřejmé, že např. izolace budovy vyměněná po několika desítkách let bude mít lepší technické parametry (např. vyšší tepelný odpor při stejné tloušťce) než izolace původní, tato změna je však přisuzována přirozenému technickému pokroku a sama o sobě neznamená technické zhodnocení namísto opravy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2005, čj. 59 Ca 136/2003 – 58, č. 817/2006 Sb. NSS). Jinými slovy, pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí), taková náhrada nebude mít sama o sobě za následek technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítal, že technický pokrok byl důvodem, pro který byla změněna technologie uložení potrubí (namísto uložení do betonových žlabů bylo potrubí uloženo na písečné lože). Nejvyšší správní soud připouští, že tato skutečnost posuzována izolovaně by mohla vést k závěru, že k technickému zhodnocení nedošlo. V kontextu posuzované věci, kdy je nepochybné, že výměna potrubí souvisela s celkovou změnou koncepce dodávky tepla a kdy došlo k více změnám včetně změny světlosti potrubí, však tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr, že došlo k technickému zhodnocení sekundárního rozvodu tepla.

44. Námitka, že dodávka otopné vody byla provozována celoročně již před výměnou potrubí, nemůže zpochybnit závěr o technickém zhodnocení. Jak již bylo výše uvedeno, výměna potrubí byla spjata se změnou celkové koncepce dodávky tepla, která byla uskutečněna v několika etapách.

45. Konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani obecné námitce, že zákonná úprava byla v rozhodné době značně neurčitá a umožňovala více výkladů. Ačkoliv Nejvyšší správní soud výše uvedl, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být někdy nezřetelná, nelze z toho dovodit, že by právní úprava umožňovala více výkladů toho, co je opravou či technickým zhodnocením. Je třeba odlišit na jedné straně situaci, kdy je namístě pečlivě posoudit a prokázat, zda se na danou situaci vztahuje určitá právní norma, která je však jednoznačná, a na druhé straně situaci, kdy je právní norma natolik

neurčitá, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. Posouzení otázky, zda šlo o výdaje na opravu či technické zhodnocení, odpovídá situaci prvé, proto krajský soud dospěl ke správnému závěru, že nemohlo dojít k porušení zásady *in dubio pro mitius* ani ústavněkonformního výkladu.

46. Nejvyšší správní soud uzavřel, že práce provedené na sekundárním rozvodu tepla představovaly takový zásah do majetku, který znamenal změnu jeho technických parametrů, došlo tedy k technickému zhodnocení (rekonstrukci) ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tento závěr konkrétními důkazy nevyvrátil. Zdejší soud má proto za nepochybné, že stěžovatel neoprávněně snížil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 o položky, které byly ve skutečnosti výdaji na technické zhodnocení. Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů lze odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané daňovým subjektem, přičemž důkazní břemeno nese daňový subjekt. Stěžovateli se nepodařilo prokázat svá tvrzení, správní orgány proto nepochybily, pokud sporné náklady neuznaly.

47. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

48. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. dubna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu