

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **K2 atmitec s. r. o.**, se sídlem Koksární 1097/7, Ostrava - Přívoz, zastoupená Mgr. Davidem Fiedlerem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 870/27, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2015, č. j. 18491/15/5200–11434-703000, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2017, č. j. 22 Af 60/2015 – 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2017, č. j. 22 Af 60/2015 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 10. 2014, č. j. 2862948/14/3201-24801-800553, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I (dále jen „*správce daně*“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1.016.000 Kč a stanovil penále ve výši 203.200 Kč. Důvodem pro úpravu základu daně bylo mimo jiné zvýšení základu daně žalobkyně o částku 5.036.857 Kč, vynaloženou částečně na výměnu oken (v částce 1.785.337 Kč) a částečně na opravu vzduchotechniky a klimatizace (v částce 3.251.520 Kč) v administrativní budově na adrese Koksární 1097/7, Ostrava. Tyto částky správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém nesouhlasila s vyloučením částky 3.251.520 Kč za opravu vzduchotechniky a klimatizace z daňově účinných nákladů. Rozhodnutí považovala za nepřezkoumatelné, neboť se správce daně nevypořádal s rozpory mezi svědeckými výpověďmi Ing. P. H. a Ing. arch. J. C. a se zjištěními z technické zprávy společnosti GSP s. r. o. Žalobkyně náklady podle svého tvrzení vynaložila na opravu stávající vzduchotechniky a výměnu ventilačního vedení, jedná se tedy o daňově uznatelný výdaj.

[3] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím, ve kterém konstatoval, že zmíněné náklady byly uplatněny jako daňově účinné v rozporu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*"), neboť se jednalo o výdaje na pořízení nového hmotného majetku, nikoli na jeho opravu. Vzduchotechnika ani klimatizace nebyla samostatně specifikována v kupní smlouvě k objektu ani ve znaleckém posudku pořízeném za účelem stanovení ceny pro jeho smluvní převod. Ze zprávy o stavu technického zabezpečení budovy vyhotovené v září roku 2005 lze sice usuzovat, že vzduchotechnika a klimatizace v budově před započetím stavebních prací existovaly, ale ze zaúčtování pořízeného objektu z roku 2005 je zřejmé, že žalobkyně ve svém účetnictví vzduchotechniku a klimatizaci neevidovala jako samostatný hmotný majetek. Do roku 1994 sice byla vzduchotechnika a klimatizace posuzována jako součást budov a staveb, nicméně dřívější způsob odpisování mohl být používán pouze do doby vyřazení těchto věcí z užívání. K rozporu mezi výpověďmi svědků Ing. H., podle kterého se rozvody vzduchotechniky nacházely v 1. až 6. nadzemním podlaží, a Ing. arch. C., podle kterého byla vzduchotechnika jen v 1. a 2. nadzemním podlaží, žalovaný uvedl, že jej lze akceptovat, neboť Ing. arch. C. vycházel ze stavu roku 2008 a Ing. H. ze stavu roku 2005. V mezidobí přitom došlo k částečné demolici a z fotografií objektu je zřejmé, že stávající rozvody vzduchotechniky byly v předchozích obdobích odstraněny.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který jej rozsudkem uvedeným v záhlaví zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud zejména konstatoval, že žalovaný v souladu s § 23 odst. 10 ZDP *„vyšel z údajů v účetnictví žalobce, a proto uvěřil svědku Ing. C., který existenci vzduchotechniky a klimatizace od 2. nadzemního podlaží vyloučil, nezabýval se však tím, zda žalobce byl povinen vzduchotechniku a klimatizaci evidovat jako samostatný hmotný majetek s ohledem na jeho tvrzení, že se jednalo o původní zařízení a že vzhledem k přechodným ustanovením článek III. odst. 7 zák. č. 259/1994 Sb., novelizující zákon o daních z příjmů k 31. 12. 1994, který umožňoval odepisovat samostatné movité věci, které dosud byly součástí staveb, způsobem platným do 31. 12. 1994 až do doby jejich vyřazení z majetku, nebyl povinen je vést v účetnictví, neboť byly součástí stavby."* Podle něj také žalovaný při posuzování věrohodnosti svědků *„porušil princip aplikace práva, při kterém je právní norma aplikována na zjištěný skutkový stav, nikoliv opačně."*

[5] Důvodnost ostatních žalobních námitek, tj. zda jsou vzduchotechnika a klimatizace samostatnými hmotnými movitými věcmi ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) ZDP, a zda se jednalo o náklady vynaložené na opravu již stávající vzduchotechniky a klimatizace, na technické zhodnocení, nebo na pořízení nové vzduchotechniky a klimatizace, krajský soud neposuzoval, neboť jejich zhodnocení je podle jeho názoru odvislé od řešení shora uvedené skutkové otázky.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil skutkový stav věci a dezinterpretoval závěry obsažené v jeho rozhodnutí. Konkrétně nesouhlasil s tvrzením krajského soudu, že „*setrval na závěru správce daně o vyloučení posuzovaných nákladů z nákladů daňově uznatelných podle § 24 odst. 1 ZDP*“, jelikož předmětné výdaje byly vyloučeny z daňově účinných s odkazem na nesplnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 ZDP - nejednalo se o opravu, a také § 25 odst. 1 písm. p) ZDP - jednalo se o pořízení nového hmotného majetku [stěžovatel měl podle názoru Nejvyššího správního soudu na mysli § 25 odst. 1 písm. a) ZDP]. Taktéž nesouhlasil s tím, že by vycházel ze skutkového stavu, kdy žalobkyně neprokázala, že předmětná vzduchotechnika a klimatizace v budově existovaly před zahájením prací a že by tedy žalobkyně provedla jejich opravu při zachování stávajících technických parametrů. Stěžovatel naopak existenci vzduchotechniky a klimatizace v době nákupu nemovitosti nezpochybnil, ale posuzoval, zda byla žalobkyně povinna evidovat vzduchotechniku a klimatizaci při pořízení předmětné budovy v roce 2005 jako samostatný hmotný majetek. Dospěl přitom k závěru, že tuto povinnost měla, avšak neučinila tak. Posuzované výdaje tedy nelze hodnotit jako opravu stávajícího hmotného majetku, když takto „*opravovaný*“ majetek žalobkyně ve svém účetnictví neeviduje. Posuzovat, zda byly zachovány původní technické parametry, bylo podle stěžovatele v daném případě bezpředmětné.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasil se způsobem, jakým krajský soud interpretoval jeho hodnocení rozporu mezi výpověďmi svědků. Tyto výpovědi stěžovatel posoudil především ve vazbě na § 26 odst. 2 ZDP, Přílohu č. 1 k ZDP a pokyn D-300 (k § 26 ZDP), které byly účinné v roce vynaložení ověřovaných výdajů, a s přihlédnutím k tomu, že stávající rozvody vzduchotechniky a klimatizace žalobkyně neevidovala v účetnictví a odstranila je v předchozích obdobích. Žalobkyně budovu pořídila v roce 2005 a od téhož roku ji eviduje ve svém obchodním majetku, nezaevidovala však ve svém majetku vzduchotechniku a klimatizaci, která byla rozvedena v budově při jejím pořízení, přičemž v roce 2005 se jednalo o samostatné movité věci. Podle stěžovatele tak nelze konstatovat, že „*uvěřil výpovědi Ing. arch. C.*“, jestliže v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval existující rozpor ve výpovědích zmíněných svědků a poukázal i na důvody jeho vzniku, avšak uvedl, že tento rozpor nemá vliv na podstatu sporu.

[9] Stěžovatel nepovažuje za pravdivé ani tvrzení krajského soudu, že se nezabýval tím, zda byla žalobkyně povinna vzduchotechniku a klimatizaci evidovat jako samostatný hmotný majetek, s ohledem na její tvrzení, že se jednalo o původní zařízení, a až do doby jeho vyřazení z majetku nebyla povinna vést jej v účetnictví, neboť bylo součástí stavby. Krajský soud navíc nevzal v úvahu, že žalobkyně budovu a v ní instalovanou vzduchotechniku a klimatizaci zakoupila v roce 2005, neboť v napadeném rozsudku vychází se stavu platného do 31. 12. 1994, podle kterého mohl postupovat původní vlastník, zatímco žalobkyně při pořízení stavby a současném pořízení vzduchotechniky

a klimatizace v roce 2005, měla postupovat podle stavu platného od 1. 1. 1995. Poukázal rovněž na nesrozumitelnost právního závěru krajského soudu ve znění: *„Závěr žalovaného, že vzduchotechnika a klimatizace před vynaložením posuzovaným napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“*, která podle něj způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[10] Podle stěžovatele pak nebyl dán důvod k nevypořádání zbývajících žalobních námitek. Jak ze správního spisu, tak z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že skutkovou otázkou, zda vzduchotechnika a klimatizace byly součástí budovy, či byly z užívání vyřazeny, se zabýval; nadto je třeba vycházet z toho, že budova byla pořízena v roce 2005 a jednalo se o přezkoumání rozhodnutí stěžovatele, týkajícího se doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Trvá taktéž na svém právním závěru, že žalobkyně vynaložila předmětné výdaje na pořízení nového hmotného majetku podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, který je v souladu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu (odkázal na rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144).

[11] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se nejprve k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, která má být podle stěžovatele způsobena nesrozumitelností právního závěru krajského soudu vysloveného na str. 5 rozsudku ve znění: *„Závěr žalovaného, že vzduchotechnika a klimatizace před vynaložením posuzovaným napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“* Lze sice přisvědčit stěžovateli, že citovaná pasáž jako celek není zcela srozumitelná, nicméně je z ní patrné, že se jedná o pouhou chybu v psaní (nejspíše byla nedopatřením smazána část textu). V kontextu předcházejícího textu odůvodnění napadeného rozsudku je pak snadno rozpoznatelný záměr krajského soudu shrnout, že výše uvedený závěr stěžovatele o existenci vzduchotechniky a klimatizace v budově před započetím prací je nesprávný a napadené rozhodnutí je proto třeba zrušit. Nejedná se tedy o vadu, která by mohla sama o sobě způsobit nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda byly náklady vynaložené na opravu klimatizace a vzduchotechniky neoprávněně uplatněny jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 ZDP, neboť se ve skutečnosti jednalo o náklady vynaložené na pořízení nového hmotného majetku, které jsou z daňově účinných nákladů vyloučeny v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) ZDP.

[16] Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP platí, že „[v]*ýdaje (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 předpisy.*“ V souladu s § 25 odst. 1 písm. a) téhož zákona nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména „*výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění*“ a podle jeho písm. p) nelze uznat ani technické zhodnocení.

[17] Podle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP, ve znění účinném v roce zakoupení předmětné budovy (tj. v roce 2005), se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí mj. „*samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok*“, a též „*výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.*“ (tato definice se stala součástí § 26 odst. 2 DZP již ode dne 1. 1. 1995). Podle přechodného ustanovení čl. III. odst. 7. zákona č. 259/1994 Sb., v témže znění, pak platí, že „[p]*ro samostatné movité věci vymezené v § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., které byly do 31. prosince 1994 odpisovány jako součást budov a staveb, se použije způsob odpisování platný do 31. prosince 1994, a to do doby vyřazení těchto věcí z užívání.*“

[18] Podle § 33 odst. 1 věty první ZDP se „[t]*echnickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu (...) počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč.*“ V souladu s § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2009, „[s]*oučástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou: opravy a údržba. 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.*“

[19] Jak správně uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, pro posouzení nyní projednávané věci je podstatné zjistit, zda se vzduchotechnika a klimatizace v budově nacházely před započetím prací (a tedy prvotně stanovit, zda nedošlo k pořízení úplně nového hmotného majetku). V případě, že se zde uvedené věci nacházely, je dále nutno zjistit, v jakém technickém stavu byly, neboť bez toho by nebylo možné určit, zda došlo jejich výměnou k opravě, nebo k technickému zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 ZDP.

[20] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že nepovažuje za důvodnou námitku, kterou stěžovatel vyjadřuje nesouhlas se závěrem krajského soudu, že „*setrval na závěru správce daně o vyloučení posuzovaných nákladu z nákladů daňově uznatelných podle § 24 odst. 1 ZDP*“. Toto tvrzení (které se nadto nachází v části odůvodnění napadeného rozsudku, v níž krajský soud toliko shrnuje skutečnosti zjištěné ze správního spisu) totiž podle názoru Nejvyššího správního soudu koresponduje se závěrem stěžovatele, uvedeným na str. 8 jeho rozhodnutí, ve znění: „*Po provedeném odvolacím řízení odvolací orgán konstatuje,*

že jste neprokázali Vámi namítanou oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů ve výši 3 251 520 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP." Skutečnost, že stěžovatel ve svém rozhodnutí dále odkazoval i na porušení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, a krajský soud to v citované části rozsudku opomněl uvést, nepovažuje Nejvyšší správní soud za vadu, která by mohla sama o sobě způsobit nezákonnost napadeného rozsudku.

[21] Stejně tak není důvodná ani námitka stěžovatele týkající se tvrzení krajského soudu, že „[v]*yšel ze skutkového stavu, kdy žalobce neprokázal, že by předmětná vzduchotechnika a klimatizace v budově existovaly ještě před zahájením prací a že by tedy žalobce provedl jejich opravu při zachování stávajících technických parametrů.*" Stěžovateli je sice nutno přisvědčit v tom, že existenci vzduchotechniky a klimatizace v době nákupu nemovitosti nezpochybňoval, nicméně i přesto konstatoval, že se v případě žalobkyně jednalo o pořízení nového hmotného majetku a nikoliv o jeho opravu. Vycházel tedy ze skutkového stavu, podle kterého se vzduchotechnika a klimatizace v předmětné budově původně vůbec nenacházely, i když tomu tak ve skutečnosti nebylo. Stejně tak Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že posouzení zachování technických parametrů bylo v daném případě bezpředmětné (k tomu viz níže).

[22] Krajskému soudu naopak nelze přisvědčit v jeho tvrzení, že stěžovatel „*uvěřil svědku Ing. C., který existenci vzduchotechniky a klimatizace od 2. nadzemního podlaží vyloučil*", přestože jeho výpověď byla v rozporu s výpovědí Ing. H.. Nic takového totiž ze správního spisu nevyplývá. Stěžovatel naopak mj. na str. 6 svého rozhodnutí připustil, že mezi těmito svědeckými výpověďmi existuje rozpor, se kterým se vypořádal konstatováním, že jej lze akceptovat „*s ohledem na skutečnost, že Ing. arch. J. C. vycházel ze stavu poplatného oku 2008 a Ing. H. roku 2005, přičemž v mezidobí došlo k částečné demolici*". Dále také konstatoval, že uvedené výpovědi svědků posoudil „*ve vazbě na § 26 odst. 2 ZDP, Přílohu č. 1 k ZDP a pokyn D-300 (k § 26 ZDP)*".

[23] Stěžovatel se k uvedenému odvolává také na Technickou zprávu vypracovanou Ing. arch. C. dne 5. 6. 2008, ze které plyne, že vzduchotechnika a klimatizace byly před zahájením rekonstrukce budovy odstraněny (není přitom postaveno na jisto, kdy přesně se tak stalo). Podle shora uvedené definice (viz odst. [18] tohoto rozsudku) však lze za „*opravu*" považovat též výměnu původního zařízení za nové při zachování jeho funkčnosti. Na uvedených skutečnostech tedy nic nemění ani fakt, že původní zařízení bylo odstraněno, neboť se stále může jednat o jeho „*opravu*" v podobě výměny.

[24] Krajský soud se pak mýlí též v tom, že se stěžovatel nezabýval povinností žalobkyně evidovat vzduchotechniku a klimatizaci jako samostatný hmotný majetek v kontextu jejího tvrzení, že vzhledem k přechodným ustanovením čl. III. odst. 7 zákona č. 259/1994 Sb., nebyla povinna tyto věci vést v účetnictví, neboť byly součástí stavby. S tímto tvrzením se však stěžovatel vypořádal na str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že dřívější způsob odpisování mohl být používán pouze do doby vyřazení těchto věcí z užívání. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Jak je totiž patrné z právní úpravy citované v odst. [16] až [18] tohoto rozsudku, vzduchotechnika a klimatizace byly do 31. 12. 1994 evidovány v majetku - resp. odpisovány v účetnictví - daňového subjektu jako součást budovy (či stavby). Takový způsob odpisování přitom mohl daňový subjekt uplatňovat až do doby vyřazení tohoto majetku z užívání. Mezi

způsoby vyřazení dlouhodobého hmotného majetku z užívání, a tím také z účetnictví daňového subjektu, však patří mj. i jeho prodej. Okamžikem prodeje předmětné budovy žalobkyni tedy došlo k jejímu *„vyřazení z užívání“* (včetně vzduchotechniky a klimatizace, které byly považovány za její součást) ve smyslu přechodného ustanovení čl. III. odst. 7. zákona č. 259/1994 Sb. Nebylo tak možno pokračovat v evidenci (odpisování) vzduchotechniky a klimatizace, jakožto součásti uvedené budovy, na základě výjimky obsažené v uvedeném přechodném ustanovení zákona č. 259/1994 Sb.

[25] Přestože stěžovatel vzal v úvahu všechny výše uvedené skutečnosti, je nutno dát za pravdu krajskému soudu v tom, že při svém závěru o neoprávněném uplatnění daňově účinných výdajů žalobkyní vycházel pouze z účetně zachyceného stavu věci, když ve svém rozhodnutí uvedl, že *„odvolatel neevidoval ve svém účetnictví vzduchotechniku a klimatizaci jako samostatný hmotný majetek (§ 26 odst. 2 ZDP), proto výdaje související s jejím pořízením byly vynaloženy na pořízení nového hmotného majetku ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP a nelze tedy o jejich hodnotu snížit základ daně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.“*. Tento závěr pak opakovaně obhajoval [a to vč. kasační stížnosti (např. její bod 7)]. Dal tedy přednost jednomu z důkazních prostředků (účetnictví), přičemž si byl podle svých slov vědom, že při koupi předmětné budovy v roce 2005 se v ní klimatizace a vzduchotechnika nacházely.

[26] Je sice pravdou, že pro zjištění základu daně se podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází z účetnictví, nicméně jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, či ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 16/2012 – 34), stav účetnictví nelze považovat za *„korunu důkazů“*, bez níž daňový subjekt nemůže unést své důkazní břemeno. Daňový subjekt totiž může skutečný stav věci prokázat i jinými důkazními prostředky. Pokud tedy stěžovatel vzal za prokázané, že žalobkyně zakoupila předmětnou budovu včetně klimatizace a vzduchotechniky, nemohl v žádném případě stěžovatelce doměřit daň z příjmů pouze na základě toho, že stav jejího účetnictví je v rozporu se skutečností. Jak správně vyhodnotil krajský soud, takovýto závěr zakládá důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[27] K tomu považuje Nejvyšší správní soud za vhodné dodat, že nesouhlasí se stěžovatelem ani v tom, že posouzení zachování technických parametrů bylo v daném případě bezpředmětné, a že není podstatné tvrzení žalobkyně, že kapacitní údaje vybavení strojovny zůstaly po opravě v roce 2009 zachovány. Tato tvrzení jsou totiž opět nesprávně založena pouze na stavu účetnictví žalobkyně, které je však prokazatelně v rozporu se skutkovým stavem věci. Správní spis přitom obsahuje podklady svědčící o technickém stavu původního zařízení (např. na str. 6 rozhodnutí stěžovatel uvádí, že na str. 5 Technické zprávy posouzení stavu technického zabezpečení budovy vyhotovené v září 2005 společností GST *„je zmínka o strojovně, rozvodech VZT a stávajících parametrech stroje“*), a v jeho posouzení tak stěžovateli nic nebránilo.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[28] Lze tedy shrnout, že pro nyní posuzovanou věc není nikterak směrodatná skutečnost, zda se vzduchotechnika a klimatizace nacházely v budově již před koncem roku 1994, jak uvádí krajský soud v napadeném rozsudku. Uvedený majetek by byl totiž i v takovém případě okamžikem prodeje vyřazen z užívání ve smyslu přechodného

ustanovení čl. III. 7. zákona č. 259/1994 Sb. a žalobkyně tak nebyla oprávněna jej od okamžiku koupě v roce 2005 dále evidovat (odpisovat) jakožto součást pořízené budovy na základě tohoto přechodného ustanovení.

[29] Současně je však třeba konstatovat, že stěžovatel jednoznačně pochybil, pokud žalobkyni doměřil daň z příjmů pouze na základě stavu jejího účetnictví, jestliže ze správního spisu bez jakékoli pochybnosti plyne, že se vzduchotechnika a klimatizace v budově před započetím prací v roce 2005 nacházely.
[30] Krajskému soudu tedy nic nebrání v tom, aby v intencích výše uvedeného posoudil také zbývající žalobní body, tj. zda jsou vzduchotechnika a klimatizace samostatnými hmotnými věcmi ve smyslu § 26 odst. 2 ZDP a zda byly předmětné náklady vynaloženy na opravu, na technické zhodnocení, či na pořízení nového hmotného majetku.

[31] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že rozsudek krajského soudu je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[32] Napadený rozsudek proto Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 22. listopadu 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu