



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ladislava Derky v právní věci žalobce: **F. K.**, zast. JUDr. Janem Vobrem, advokátem se sídlem náměstí Tomáše Bati 417/12, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, čj. 41599/15/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 3. 2018, čj. 62 Af 29/2016-56,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 6. 2014, čj. 1238619/14/2910-24801-301170, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2011 daň z příjmů fyzických osob ve výši 143 280 Kč, daňovou ztrátu ve výši 1 509 998 Kč a sdělil mu penále z doměřené daně ve výši 28 656 Kč a z doměřené daňové ztráty ve výši 15 099 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Sporné jsou výdaje žalobce za stavební práce v průmyslovém areálu Žižkova 577 v obci Žirovnice. Dle správce daně žalobce neprokázal, že šlo o opravy průmyslového areálu, ve skutečnosti se totiž tyto práce správci daně i žalovanému jeví spíše jako technické zhodnocení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[3] Dále správce daně dovedl rozdíl mezi nájemným nebytových prostor pronajatých žalobcem společností Krásl spol. s r.o. a cenami obvyklými, zjištěnými správcem daně. Odchýlením se od obvyklé ceny nájemného došlo podle správce daně u žalobce jako pronajímatele ke zkrácení daně z příjmů. S ohledem na tuto skutečnost správce daně žalobci upravil základ daně z příjmů o částku, která představuje rozdíl mezi nájemným a obvyklým nájemným ve výši zjištěné správcem daně.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud žalobu zamítl. Ve všech podstatných částech se přitom ztotožnil s rozhodnutím žalovaného.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Krajský soud prý nesprávně hodnotil důkazy, zjednodušil si navíc celou situaci tím, že přijal závěr žalovaného, že stavební práce v areálu žalobce tvořily z hlediska jejich účelu a z hlediska věcného a časového jeden celek. Díky tomu se krajský soud nemusel zabývat jednotlivými důkazy a na všechny stavební práce nesprávně aplikoval § 33 zákona o daních z příjmů. Jednalo se ovšem o různorodé stavební práce – opravy podlah, výměny vnitřních i vnějších povrchů, oken, obklady stěn, výměny světel, výměny rozvodů elektroinstalací v budově B a C. Není ani pravda, že by stěžovatel vůbec nedoložil předchozí stav objektu – stalo se tak v případě výměny osvětlení a podlahy v budově C. Výměnou podlahy nemohlo dojít k technickému zhodnocení, neboť účel podlahy zůstal stejný. Nedošlo ke zvýšení užitné hodnoty podlahy, ale k prodloužení její životnosti.

[6] Ve vztahu k ceně nájemného stěžovatel zdůrazňuje, že šlo o cenu sjednanou, která zohledňovala obvyklé nájemné v daném místě. Stěžovatel zpochybňuje srovnatelnost referenčního nájemného, které použil správce daně. Běžnou cenou bylo dle stěžovatele v letech 2009-2013 nájemné ve výši 156-200 Kč/m² /rok.

[7] Rozhodnutí krajského soudu je prý také nepřezkoumatelné, neboť soud nedostatečně vyložil své úvahy a převzal úvahy správce daně.

[8] Stěžovatel konečně zdůrazňuje, že jeho podnik funguje dobře, zaměstnává přes 100 zaměstnanců v regionu stíženém nezaměstnaností, prostředky získané podnikáním dává beze zbytku zpět do provozu a především do oprav nemovitého majetku.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Úvodem NSS poznamenává, že se nebude vyjadřovat k obecným odkazům stěžovatele na jeho vyjádření v jednotlivých podáních v průběhu daňového řízení a v řízení žalobním. Jak již stěžovatele upozornil krajský soud, účastník řízení ve správním soudnictví nemůže jen obecně odkazovat na svá předchozí podání. Obecnými odkazy na předchozí podání či na správní spis nebo jeho části totiž stěžovatel nutí soud, aby vykročil ze své role „nezávislého třetího“ a namísto stěžovatele v jeho dřívějších podáních aktivně hledal argumenty v jeho prospěch (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). NSS se proto bude dále zabývat jen konkrétními argumenty stěžovatele.

pokračování

[13] Dále třeba předeslat, že rozsudek není nepřezkoumatelný. Rozsudek krajského soudu se zabývá všemi podstatnými žalobními argumenty, vyjadřuje se ke všem důležitým skutkovým i právním problémům. Stěžovatel zjevně zaměňuje nepřezkoumatelnost rozsudku se svou nelibostí nad právními závěry krajského soudu. To, že se krajský soud nezabýval každým jedním důkazem ve vztahu k hodnocení daňověprávní povahy stavební investice, je založeno na jeho výkladu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu totiž detailní hodnocení každé části investice nebylo potřeba. Správnost tohoto výkladu NSS posoudí dále v části **III.A.**

III.A. Námitky související s výkladem § 33 zákona o daních z příjmů

[14] NSS především uvádí, že spor o podřazení stavebních prací pod opravu či technické zhodnocení nesouvisí v nynější kauze ani tolik s otázkou výkladu důkazního břemene (byť i to zde svou roli hraje – viz dále), ale především s otázkou výkladu § 33 zákona o daních z příjmů.

[15] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).

[16] Odkazovaný § 33 zákona o daních z příjmů zní počínaje 1. 1. 2004 takto:

§ 33

(1) Technickým zhodnocením se 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 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).

(2) Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

(3) Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

(...)

[17] 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. zákona o daních z 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 obdobích 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 ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS, *Havířovská teplárenská*, bod 25).

[18] 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. NSS 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, věc *LAGAD*). 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* (takto rozsudek ve věci *Havířovská teplárenská*, bod 27).

[19] 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*“. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006-87, věc *A-21*).

[20] Daňový subjekt si pochopitelně nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které musí uplatňovat režim odpisů. Ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů (srov. obecně rozsudek ve věci *Havířovská teplárenská*, bod 28).

[21] 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 (viz rozsudek ve věci *Havířovská teplárenská*, bod 30 a tam dále cit. judikatura).

[22] V nynější věci stěžovatel neměl k dispozici dostatečné důkazy ukazující stav objektu před rekonstrukcí. Jakkoliv stěžovatel uvádí izolované důkazy, kterými chtěl některé aspekty projektu prokazovat (viz shora bod [5]), zůstává evidentní, že v drtivé většině nebyl schopen prokázat stav objektu před a po rekonstrukci. NSS si však nemyslí, že by problém spočíval jen v neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Ve skutečnosti je z důkazů provedených správcem daně evidentní, že projektové změny přinesly kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku.

[23] NSS k tomu uvádí jen jeden příklad. Ve vztahu ke stěžovateli namítané podlaze správce daně zjistil, že původní podlahy se skládaly z betonu, pod kterým byl písek, a byly projektovány a stavěny pro provoz kuchyně a jídelny. Nové podlahy byly prováděny speciálním strojem, který do betonu zapracovával ocelové dráty. Nová podlaha byla provedena tak, aby zde mohly stát stroje, které váží přibližně 5 tun, a aby se na ní mohly pohybovat vozíky, které váží přibližně 600 až 1 000 kg. Z toho správce daně korektně dovodil, že nová podlaha má jiné technologické vlastnosti. Dále správce daně zjistil, že došlo k vybourání příček mezi kuchyní a jídelnou a příček tvořících kancelář. Došlo tedy ke změně dispozičního uspořádání. Dále došlo k výměně původně dřevěných a větších oken za okna menší plastová a k dozdění okenních rámců. Takovéto změny dle NSS rozhodně přesahují rámec pouhých „oprav“. Podlaha sice zůstala podlahou, její funkční využití je však nesrovnatelné s využitím dřívějším.

[24] Stejně tak 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. Již krajský soud správně upozornil, že ve smyslu ustálené judikatury pokud veškeré

pokračování

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 nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují 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 vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (viz rozsudek ze dne 25. 4. 2012, čj. 8 Afs 33/2011-99, bod 37, s citací další judikatury).

[25] Závěry krajského soudu jsou proto správné. Nezkoumal-li krajský soud jednotlivé dílčí stavební práce, postupoval správně. V dané věci bylo evidentní, že šlo o jeden investiční záměr, respektive jak uváděl stěžovatel v daňovém řízení, o jednu velkou zakázku, kterou dodavatel rozdělil na několik dílčích faktur vystavených dle platebních možností stěžovatele.

[26] NSS jen na okraj poznamenává, že stěžovatelem uváděný judikát – usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, čj. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS – se vůbec nevztahuje k daňovým věcem, ale k dokazování správního soudu ve věcech správního trestání. Tyto závěry proto nelze mechanicky přenášet k dokazování před soudem ve věcech daňových, které jsou spojeny s naprosto odlišně nastaveným systémem dokazování a specifickým režimem důkazního břemene.

III.B. Námitky související s cenou pronájmu

[27] Druhá sporná otázka se týká pronájmu nebytových prostor stěžovatelem obchodní společnosti Krásl spol. s r.o., a to za cenu ve výši 161,78 Kč za²/rok dle dodatku č. 2. Sporný smluvní vztah vznikl mezi kapitálově spojenými osobami, neboť stěžovatel v rozhodné době vlastnil 50 % obchodní podíl společnosti Krásl spol. s r.o.

[28] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*

[29] Krajský soud se v rozsudku ztotožnil se závěrem žalovaného, že správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem rozhodným skutečnostem ve smyslu existence spojených osob a existence rozdílu v cenách. Dle krajského soudu prokázal, že se cena sjednaná mezi stěžovatelem a společností Krásl spol. s r.o. jako spojenými osobami liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Stěžovatel měl poté dle soudu prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny zjištěné správcem daně. Stěžovateli se to nepodařilo a rozdíl přesvědčivě nezdůvodnil.

[30] Stěžovatel ve své argumentaci v podstatě tvrdí, že se ceny nájmu sjednané mezi ním a jeho společností Krásl spol. s r.o. neliší od cen, které by byly sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. NSS tedy zvážil, zda se správci daně a žalovanému podařilo tuto skutečnost prokázat.

[31] Stěžovatel zdůrazňuje, že v daném případě bylo nájemné mezi ním a společností Krásl spol. s r.o. sjednané. Nešlo o cenu stanovenou, jak nesprávně uvádí správce daně. NSS uvádí, že stěžovatel má samozřejmě pravdu, skutečně šlo z formálního hlediska o cenu sjednanou mezi dvěma subjekty. Obrat „stanovená“, který užívá správce daně, žalovaný i krajský soud, je tedy nepřesný. Z celkového odůvodnění však není pochyb, že správní orgány i krajský soud vědí, o čem se jedná, tedy o cenu sjednanou mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jde tedy jen o dílčí terminologickou nepřesnost. Podstatné je to, že sjednání ceny mezi kapitálově spojenými osobami nemůže osvědčit skutečně tržní cenu, neboť mezi spojenými osobami z logiky věci tržní podmínky nefungují.

[32] Stěžovatel dále zdůrazňuje nesrovnatelnost referenčních nájmů užitých správcem daně. Ve všech případech šlo o násobně menší plochy než u nebytových prostor vlastněných a pronajímaných stěžovatelem. Areály srovnatelné s areálem stěžovatele se v obci Žirovnice vůbec nenacházejí. Za cenu 320 Kč za 1 m²/rok si v obci Žirovnice a blízkém okolí nikdo nebytové prostory nepronajme. Stěžovatel rovněž upozorňuje na rozpornost důkazů, neboť správce daně se jednou opírá o výpočet nájmu, použitého jako odborné kritérium u znaleckého posudku pro stanovení ceny u znalce, jindy používá odborné posouzení realitního makléře B..

[33] NSS především odmítá, že by závěry správce daně byly vnitřně rozporné. Správce daně prováděl dokazování skutečně komplexně, a to důkazy k nájemnému u nemovitostí dle něho srovnatelných, ale též znaleckým posudkem znalce Ing. L. a stanoviskem Mgr. B., jehož oborem činnosti je od roku 1991 realitní činnost, správa a údržba nemovitostí. Dle znalce bylo obvyklé tržní nájemné 650 Kč za 1 m²/rok, dle Mgr. B. v rozmezí od 450 do 600 Kč za 1 m²/rok. Na základě údajů z nájmů dle správce daně srovnatelných nemovitostí se cena v rozhodném období pohybovala v rozmezí od 320 Kč za 1 m²/rok do 1060 Kč za 1 m²/rok. Správce daně proto stanovil cenu na dolní hranici cenového rozpětí, tedy ve výši 320 Kč za 1 m²/rok bez DPH, coby cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. To ostatně krajský soud rekapituluje a vysvětluje na s. 11 až 13 rozsudku.

[34] NSS zdůrazňuje, že správce daně postupoval správně, neboť z velmi variabilních údajů o obvyklé ceně nájemného v daném místě a čase vzal v potaz údaj pro stěžovatele naprosto nejvstřícnější, tedy údaj 320 Kč za 1 m²/rok bez DPH. Lze poznamenat, že referenční nemovitosti nikdy nebudou zcela identické s nemovitostí pronajímanou stěžovatelem. Žalovaný se rovněž zcela přezkoumatelně vypořádal s důkazy předloženými stěžovatelem, který se snažil dokázat, že obvyklé nájemné bylo jiné, menší. Činil tak ale pohříchu smlouvami uzavřenými na sklonku 90. let minulého století, tedy více než deset let před rozhodným zdaňovacím obdobím roku 2011, navíc před provedením výstavby areálu a před stavebními úpravami. Smlouva s veterinářem na provoz veterinární ordinace na nebytové prostory v bývalé vrátnici o výměře 50 m² za 200 Kč za 1 m²/rok nemohla být pro věc jakkoliv významná. Ordinance totiž měla specifický provoz: byla otevřena jen na dva dny v týdnu.

[35] K argumentu stěžovatele, že za cenu 320 Kč za 1 m²/rok si v obci Žirovnice a blízkém okolí nikdo nebytové prostory nepronajme, NSS obdobně jako žalovaný uvádí, že jde o pouhé tvrzení, které stěžovatel nijak neprokazuje. Jak správně podotkl žalovaný, stěžovatel mohl např. správci daně nabídnout důkazy o neúspěšných pokusech pronajmout prostory za tuto cenu na běžném realitním trhu (nikoliv tedy ve vztahu k osobám spojeným se stěžovatelem).

[36] NSS tedy uzavírá, že ani tento komplex námitek není důvodný.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[37] K argumentaci v části IV. kasační stížnosti (viz bod [8] shora) NSS poznamenává, že nikdo stěžovatele neviní z jakýchkoliv nekalých praktik, nikdo ani nezpochybňuje prospěšnost jeho podnikání. V dané věci se nestalo nic více a nic méně než běžný omyl v hodnocení určitých skutečností a jejich významu pro daňové právo. Takovéto chyby jsou lidské a stát se mohou, na výrok NSS však toto konstatování nemůže mít vliv.

[38] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. srpna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu