



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **C.c. s . r . o . .**, IČ [REDACTED], se sídlem [REDACTED], zastoupená Alexandrem Petříčkem, advokátem se sídlem Chrastavská 188/27, 460 01 Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2013, čj. 31966/13/5000-14204-703000,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 12. 2013, čj. 31966/13/5000-14204-703000, s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Prvostupňové rozhodnutí

[1] Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) rozhodl podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 11. 2012, čj. 149703/12/187913505194, tak, že žalobci doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 203.490 Kč, dále dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 1.748.324 Kč a současně uložil povinnost podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 40.698 Kč, a ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 87.416 Kč.

II. Druhostupňové rozhodnutí

[2] Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 se mění z částky 203.490 Kč na částku 181.230 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se mění na částku 36.246 Kč. Povinnost uhradit penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty v částce 87.416 Kč se nemění. Doměřená daň, včetně penále v celkové výši 304.852 Kč, je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na účet správce daně.

[3] Žalovaný na základě daňového spisu konstatoval, že žalobce v souvislosti se stavebními pracemi v Janově nad Nisou, č. e. 1170 (dále jen „nemovitost“), uplatnil v daňově účinných nákladech na materiálu na nemovitost částku 1.166.861,51 Kč a na opravách nemovitosti částku 1.157.505,44 Kč, neboť předmětné práce posoudil jako opravu, což však neprokázal při daňové kontrole.

[4] Žalovaný poukázal na to, že správce daně žalobce vyzval, aby doložil původní stav nemovitosti před započítáním stavebních prací, a dále, aby doložil a prokázal užití materiálu a provedení stavebních prací uplatněných v daňově účinných nákladech a aby současně sdělil, na základě jakých kritérií byly předmětné náklady posouzeny jako oprava ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[5] Žalobce doložil fotografie původního a současného stavu nemovitosti, dále dvě tabulky k účtu 501200 a 511101 s uvedením čísel dokladů, částek uplatněných na příslušném nákladovém účtu a slovním popisem jejich použití. Doložil i kupní smlouvu, kterou žalobce uzavřel dne 17. 8. 2007 s paní ■■■ na nákup nemovitosti za dohodnutou kupní cenu 850.000 Kč. K další výzvě správce daně žalobce doložil popis stavebních prací, výdajové pokladní doklady a faktury z roku 2007 a 2008 a smlouvy o dílo.

[6] Ze sdělení stavebního úřadu bylo zjištěno, že u něj není uložena žádná projektová dokumentace vztahující se k nemovitosti. Stavební úřad žádné stavební povolení na stavební úpravy nemovitosti nevydával a ani neeviduje žádost o stavební povolení. Vydal pouze územní souhlas na odkanalizování nemovitosti.

[7] Žalovaný dále uvedl, že správce daně si vyžádal i dva znalecké posudky vypracované na danou nemovitost. Ze znaleckého posudku Ing. ■■■, znalce pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady nemovitostí, vypracovaného dne 13. 8. 2007 za účelem zjištění ceny za převod nemovitosti v roce 2007 vyplynulo, že jde o objekt bez napojení na inženýrské sítě; charakter domu je dán užíváním stavby jako rekreačního domku. V suterénu domu jsou sklady paliva, sklepy na uložení potravin, chodba a schodiště do přízemí. V přízemí domu je velký obytný pokoj, po levé straně jsou dva pokoje využívané spíše jako dílna a sklad. Ze zádveří je vchod do přístavku, kde je umývárna a záchody. V patře je chodba, dva pokoje a kuchyň. Záchod je v mezipatře. Nad obytnou částí je velmi nízký půdní prostor. K vedlejší stavbě bylo uvedeno, že se jedná o stavbu přízemní dílny za domem, nepodsklepenou. Stavba sloužila jako dílna a kolna, je delší dobu bez užívání. Na stejné parcele stojí zřícenina bývalé mačkárný (driketa). V zimě 2005 – 2006 došlo ke zřícení střechy drikety a stavba je demolicí.

[8] Ze znaleckého posudku Ing. Zdeňka Millera, znalce pro oceňování majetku pro věci nemovité, vypracovaného dne 10. 11. 2008 za účelem odhadu tržní hodnoty pro potřeby bankovní záruky pak vyplynulo, že nemovitost ke dni ocenění, tj. 6. 11. 2008, není využívána, probíhá rekonstrukce celého objektu. V 1. podzemním podlaží je fasáda upravená omítkou vápennou, hladkou, s nástřikem, včetně zateplení, vnitřní nosné zdivo je provedeno včetně příček, stropy jsou klenbové, podlahy jsou betonové, vybavení je pouze elektroinstalace. 1. nadzemní podlaží má fasádu upravenou omítkou, vápennou, hladkou s nástřikem, včetně zateplení, vnitřní nosné zdivo je provedeno včetně příček, stropy jsou dřevěné bez podhledu, podlahy budou standardní, vybavení je elektro, teplá a studená voda, soc. zařízení, ústřední vytápění. Podkroví má obvodové stěny včetně zateplení, vnitřní obvodové zdivo je provedené včetně příček, vybavení je elektro, teplá a studená voda, soc. zařízení, ústřední vytápění. Driketa je stavebně před dokončením rekonstrukce (86 %). V objektu je situován pátý apartmán a společenská místnost (bar, krb). 1. nadzemní podlaží má fasádu upravenou omítkou, vápennou, hladkou, s nástřikem, včetně zateplení, vnitřní nosné zdivo je provedeno včetně příček, stropy jsou dřevěné bez podhledu, podlahy budou standardní, vybavení je elektro, teplá a studená voda, soc. zařízení, ústřední vytápění. Podkroví má obvodové stěny z cihelného zdiva, vybavení je elektro, teplá a studená voda, soc. zařízení, ústřední vytápění. Jde o kompletně zrekonstruovaný penzion, který je přestavěn z rekreační chalupy. Na objektu je zanecháno obvodové kamenné zdivo, jinak kompletně po rekonstrukci. Současný vlastník získal nemovitost v roce 2007, v té době šlo o delší dobu nabízený objekt ve špatném stavebně technickém stavu, s dnešním stavem neporovnatelný.

[9] Při místním šetření dne 20. 7. 2012 správce daně zjistil, jaký je stav nemovitosti po provedených stavebních pracích. Bylo zjištěno, že došlo v hlavní budově k vybudování 4 apartmánů (každý má oddělenou ložnici, vlastní kuchyňku a koupelnu se sociálním zařízením) a že ve vedlejším objektu je pátý apartmán se stejným dispozičním řešením.

[10] Žalovaný ke zjištěním správce daně uvedl, že havarijní stav nemovitosti sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění havarijního stavu nevede k technickému zhodnocení. U dané nemovitosti však došlo k jejímu technickému zhodnocení, neboť vznikly čtyři, resp. pět nových apartmánů, vznikly kuchyně či sociální zařízení u každého z nich, bylo vybudováno 2. nadzemní podlaží ve vedlejším objektu, došlo k přestavbě kolny a drikety na pátý apartmán a společenskou místnost a bylo provedeno také zateplení. Takové stavební práce jsou ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o dani z příjmů nástavbou, stavební úpravou a dle § 33 odst. 3 téhož zákona modernizací dané nemovitosti.

[11] Žalovaný proto k této otázce uzavřel, že žalobce ve věci uplatnění částky 2.324.366,91 Kč (tj. 1.166.861,51 Kč + 1.157.505,44 Kč) v daňově účinných nákladech neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) téhož zákona, neboť nedoložil žádné důkazní prostředky, kterými by bylo prokázáno jeho tvrzení, že se v daných případech jednalo o výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o dani z příjmů.

[12] Žalovaný dále konstatoval, že žalobce uplatnil částku 138.820 Kč a částku 118.360 Kč za cestovní náhrady paní Šárky Jelínkové, kterou zaměstnával na základě dohody o pracovní

činnosti uzavřené dne 1. 9. 2005. Sjednaným druhem práce bylo zpracování odborných překladů, místem výkonu práce byl [REDAKCE]. Sjednaná pracovní doba činila max. 20 hodin týdně a měsíční odměna za tuto činnost byla 1 000 Kč. K prokázání daňové účinnosti vykázaných cestovních náhrad žalobce dále doložil knihu jízd, cestovní příkazy (tabulku s uvedením data, výchozího místa, cíle, účelu a místa konce cesty, dále počet ujetých kilometrů, sazbu a vypočtené peněžní vyjádření cestovních náhrad) a evidenci odpracované doby paní Šárky Jelínkové.

[13] Žalobce k jím předloženým podkladům sdělil, že pracovní cesty byly uskutečněny za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jak v oblasti posuzování shody (předávání kompletní dokumentace a zajištění bezpečnostních standardů strojních zařízení nebo výrobků v rámci posuzování shody), tak v oblasti poskytování ubytování (zajištění vybavení a zařízení penzionu, navázání obchodních vztahů se zprostředkovateli ubytování na výstavách a veletrzích cestovního ruchu apod.). Cestovní náhrady pro firmu znamenaly, že v případě vyslání zaměstnance na pracovní cestu si zaměstnanec sám hradí veškeré vedlejší náhrady spojené s pracovní cestou a čas strávený na pracovní cestě není součástí pracovní doby.

[14] Na základě předložených dokladů žalovaný konstatoval, že z dokladu nazvaného „cestovní příkaz“ vyplývá, že ani v jednom případě paní [REDAKCE] na pracovní cestě nevykonávala práci sjednanou v dohodě o pracovní činnosti, za kterou jí byla vyplácena odměna. Žalovaný poukázal i na to, že ke konkrétním schůzkám a navštíveným veletrhům nebyly předloženy žádné doklady.

[15] Žalovaný proto uzavřel, že nebylo prokázáno, že cesty uvedené v knize jízd byly cestami pracovními, ani že se jednalo o jiné výdaje, které by sloužily k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Žalobce tak neprokázal, že náklady ve výši 138.820 Kč a 118.360 Kč byly vynaloženy v souvislosti s činností žalobce ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, ani k dosažení zajištění a udržení zdanitelných a příjmů podle § 24 odst. 1 téhož zákona.

[16] Žalovaný se také zabýval otázkou daňové uplatnitelnosti částky 480.000 Kč přijaté za zdaňovací období roku 2008 na základě nájemní smlouvy uzavřené s majitelem nemovitosti v Janově nad Nisou č. e. 1214E. V této části však žalovaný vyhověl odvolání a dospěl k závěru, že žalobce nebyl povinen vyloučit z daňově účinných nákladů částku 136.584 Kč.

[17] Naopak v případě částky 30.000 Kč, kterou žalobce přijal jako nájemné za duben, květen a červen 2008 od společnosti [REDAKCE] na základě podnájemní smlouvy, žalovaný konstatoval, že neuplatnění této částky ve zdanitelných výnosech došlo k porušení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

III. Žalobní námitky

[18] Žalobce napadl citované rozhodnutí včas podanou žalobou, v níž poukázal na to, že vychází z důkazů, které v žádném případě nemohou být směrodatné pro stanovení charakteru oprav, tedy i případného, žalovaným tvrzeného, technického zhodnocení. Pro

určení charakteru vynaložených nákladů je nepochybně rozhodující, jaké konkrétní práce či materiály byly vynaloženy z pohledu funkčnosti stávajících prvků nemovitosti. Podle žalobce musí být posouzeno, zda:

- a) jde o běžnou opravu, tedy takovou, kterou by kterýkoliv jiný vlastník musel vynaložit s ohledem na zachování funkčnosti daného prvku, neboť upravuje činnost, kterou se odstraňují fyzická opotřebení či poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Takovou opravou je i oprava zborcené střechy a podobně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 108/2006 - 153, ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 5/2006 - 96; všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu citované v tomto rozsudku jsou dostupné na www.nssoud.cz);
- b) jde o náklad, který znamená modernizaci, tj. použití modernější technologie, která však musí přinést další efekt, nejen samotnou výměnu dožilých prvků za nové;
- c) jde o správcem daně tvrzené technické zhodnocení; pak ale nemůže jím být rozhodně náklad potřebný na odstranění např. havarijního stavu či náklad spojený s běžnou údržbou, který by musel vynaložit každý vlastník, aby nedošlo ke krácení životnosti či k dalšímu znehodnocování nemovitosti.

[19] Žalobce poukázal na to, že ani jeden ze znaleců, jejichž posudky byly správcem daně použity (Ing. ■■■ a Ing. ■■■ jsou v seznamu znaleců zapsáni pouze jako znalci pro stanovení cen a odhady nemovitostí, nikoliv pro obor stavebnictví), se v rámci daňového řízení nemohl vyjádřit k otázce a charakteru prováděných oprav. Jediným důkazem může být znalecký posudek znalce z oboru stavebnictví, neboť takový posudek má být obligatorním podkladem pro posouzení, zda stavební práce představují opravu nebo technické zhodnocení nemovitosti (žalobce v této otázce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, čj. 8Afs 36/2011 - 103). Žalobce proto navrhl, aby v rámci soudního řízení byl proveden důkaz znaleckým posudkem znalce z oboru stavebnictví.

[20] Co se týče neuznaných výdajů spojených s pracovním zařazením zaměstnankyně Šárky Jelínkové, žalobce má za to, že v řízení prokázal, že tyto náklady jednoznačně souvisely s jejím pracovním zařazením a s tím, jakou práci v rozhodném období pro žalobce vykonávala. Náklady se vztahovaly k pracovněprávnímu poměru zaměstnankyně, která je žalobci vyúčtovala, a žalobce odsouhlasené náklady zaměstnankyni vyplatil. Staly se tak daňovým nákladem. To, že zaměstnankyně vykonávala i jiné činnosti než jen ty, které má uvedeny v pracovní smlouvě či dohodě o provedení práce, nemůže jít z hlediska ostatních jeho nároků k tíži žalobce. V daňovém roce 2008 platilo, že dohoda o provedení práce nemusí být sjednána v písemné formě. Přesto je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout veškeré zákonné nároky, na něž má zaměstnanec, z pohledu svého pracovního zařazení, nárok. Správní orgány obou stupňů tak zasahují do smluvní volnosti zaměstnavatele a zaměstnance, která může být omezena jen v rozsahu, v jakém omezení připouští zákoník práce.

IV. Vyjádření

[21] Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na jím vydané druhostupňové rozhodnutí, ze kterého ocitoval některé pasáže reagující na žalobní námitky.

V. Jednání před soudem

[22] Jednání se uskutečnilo v nepřítomnosti žalovaného, který svoji neúčast na jednání přípisem ze dne 8. 9. 2015 omluvil, přičemž výslovně souhlasil s tím, aby soud jednal v jeho nepřítomnosti.

[23] Právní zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Zdůraznil, že ve věci nákladů na opravy odkazuje na v žalobě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Pokud se týká nákladů na pracovní cesty, zdůraznil, že v období let 2008 – 2012 platilo, že dohoda o provedení práce nemusí být písemně uzavřena.

VI. Právní posouzení

[24] Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[25] Podstatou první žalobní námitky je otázka oprávněnosti postupu žalobce, který ve zdaňovacím období 2008 jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnil částku 2.324.366,91 Kč podle žalobce vynaloženou na opravu předmětné nemovitosti. Správci daně vznikly pochybnosti, zda tato částka představuje výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů, tedy zda se skutečně jedná o výdaje (náklady) charakteru oprav, jak deklaroval žalobce, a naopak, zda se nejedná o výdaje na technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů.

[26] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením vždy rozumí *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. Za rekonstrukci se považují zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů* (§ 33 odst. 2 cit. zákona). Modernizace spočívá *v rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku* (§ 33 odst. 3 cit. zákona). S ohledem na § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů posouzení uskutečněných výdajů coby technického zhodnocení pro daňový subjekt znamená nemožnost jejich jednorázového uplatnění jako daňových výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ale pouze ve formě postupně uplatňovaných odpisů hmotného majetku.

[27] Opravou věci byla ve smyslu § 652 odst. 2 zákona č. 40/1961 Sb., občanského zákona, činnost, *kteřou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení*. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 108/2006 - 153, nebo ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 5/2006 - 96) vymezuje opravu jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické

opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

[28] Pro posouzení stavebních prací coby oprav nebo technického zhodnocení je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti, a to konfrontací jejího původního stavu se stavem po provedeném zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, čj. 1 Afs 37/2008 - 79, ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 59, nebo ze dne 12. 2. 2009, čj. 5 Afs 44/2008 - 57). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z důkazního řízení ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech. Jestliže je tedy postaveno najisto, jaké stavební práce byly provedeny a jaká byla jejich technická povaha, vlastní subsumpce těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů náleží samotným daňovým orgánům.

[29] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení*. Daňové řízení je tak založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Tomu pak také odpovídá povinnost správce daně, aby s ohledem na zásadu součinnosti umožnil daňovému subjektu prokázat všechny relevantní skutečnosti, a tím tak unést jeho důkazní břemeno. Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [§ 95 odst. 5 písm. c) cit. zákona].

[30] Zdejší soud se na základě předloženého daňového spisu plně ztotožnil s právním posouzením žalovaného. Správce daně shromáždil dostatečný důkazní materiál svědčící o tom, že celková rekonstrukce nemovitosti byla jejím technickým zhodnocením ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nikoli její pouhou opravou; žalobce ve věci uplatnění částky 2.324.366,91 Kč jako výdaje na opravu nemovitosti neunesl své důkazní břemeno.

[31] Ostatně, i kdyby v případě některých jednotlivých částí nemovitosti došlo k pouhé jejich opravě, tj. pouze odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, soud poukazuje na závěr přijatý Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 36/2011 – 103, podle kterého „...pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný projekt, 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.“

[32] Žalobce ve své žalobě k vymezení pojmu „oprava“ odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 108/2006 - 153, či ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 5/2006 – 96, soud podotýká, že ve vztahu k nyní projednávané věci nejsou přílehlavými příklady. Oba tyto rozsudky se sice pojmem „oprava“ ve vztahu ke stavebním činnostem zabývají, nicméně ve vztahu ke značně odlišnému skutkovému stavu. V obou případech se jednalo o opravy a dokončovací práce novostaveb, když tyto práce nebyly motivovány úsilím o technické zhodnocení hmotného majetku, nýbrž šlo pouze o uvedení staveb do takového stavu, který umožní plně využívat sledovaný účel. V nynější věci však došlo ke kompletní rekonstrukci nemovitosti, která byla ve značně zanedbaném stavu.

[33] Zcela nepřipadný je pak žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, který naopak v neprospěch žalobce konstatoval, že sanaci vlhkého zdiva v částce 417.106 Kč „...není možné považovat za přístavbu, nástavbu, stavební úpravu, ale ani modernizaci..., nýbrž budova „... nabyla novou vlastnost, kterou do té doby neměla, tj. schopnost zabraňovat vztlínání vody ve zdivu. Z uvedeného tedy vyplývá, že byly naplněny obě podmínky, které zákon pro prosouzení úpravy jako technického zhodnocení stanovuje.“

[34] Žalobce navrhoval, aby v rámci soudního řízení byl proveden důkaz znaleckým posudkem znalce z oboru stavebnictví, který nechá soud vyhotovit, neboť znalecké posudky založené v daňovém spise vyhotovené znalci pro stanovení cen a odhady nemovitostí nemohou být pro posouzení toho, zda jde o opravu nebo technické zhodnocení předmětné nemovitosti, použity. Soud na tomto místě připomíná, že jeho rolí je především přezkoumat správnost a zákonnost vydaného správního rozhodnutí a řízení jemu předcházející, přičemž těžiště dokazování spočívá v řízení před správními orgány. Jak bylo uvedeno výše, bylo věci žalobce, aby v rámci daňového řízení doložil, proč stavební práce na předmětné nemovitosti promítl do daňově uznatelných nákladů jako opravu. Měl-li pochybnosti o správnosti zjištěného skutkového stavu, pak měl svojí důkazní aktivitou zjištění učiněná správcem daně zpochybnit. Soud proto návrh žalobce na vyhotovení dalšího znaleckého posudku při jednání zamítl. Co se týče hodnocení znaleckých posudků Ing. Millera a Ing. Svobody, které si obstaral správce daně, pak soud konstatuje, že ve spojení s fotodokumentací předloženou žalobcem a zjištěným stavem nemovitosti při místním šetření dne 20. 7. 2012, dostatečně osvědčují, že předmětná nemovitost prošla celkovou rekonstrukcí, která přesahuje rámec pouhé opravy jednotlivých částí staveb, a naopak, že se jednalo o technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.

[35] Druhou žalobní námitkou je napadán závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně částky 138.820 Kč a částky 118.360 Kč za cestovní náhrady paní Šárky Jelínkové, jakožto výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[36] Daňově uznatelnými výdaji jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, Nejvyšší správní soud k otázce daňově uplatnitelných

výdajů zobecnil, že „...za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je tedy podstatné, zda byly skutečně vynaloženy, jakož i jejich souvislost s podnikáním a dosaženým příjmem. Jako daňově uznatelný proto neobstojí takový výdaj, který buď nebude sice s podnikáním souviset, anebo poplatník neprokáže, že jej skutečně vynaložil.

[37] Podle dříve platného § 2 odst. 1 věta první zákona o cestovních náhradách se *pracovní cestou pro účely tohoto zákona rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty.*

[38] V posuzovaném případě byla správcem daně zpochybněna druhá výše uvedená podmínka, když v případě cestovních náhrad, o nichž žalobce účtoval, nebylo prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Žalobce uplatnil cestovní náhrady na základě pokladních dokladů na částku 138.820 Kč a 118.360 Kč, když k těmto pokladním dokladům v rámci daňové kontroly předložil pouze knihu jízd, cestovní příkazy a evidenci odpracované doby paní Šárky Jelínkové.

[39] Soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti výdajů, které měly vyplynout z pracovních cest zaměstnankyně Šárky Jelínkové ve smyslu § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, ani k dosažení zajištění a udržení zdanitelných a příjmů podle § 24 odst. 1 téhož zákona. Z žalobcem předložených dokladů totiž nevyplývá, jakým způsobem souvisí tyto výdaje s daňově uznatelnými příjmy. Pracovní cesty zaměstnankyně Šárky Jelínkové probíhaly v jiné dny, než jaké vyplývají z její evidence pracovní doby. Není zřejmé, jaká je souvislost daných pracovních cest s pracovní náplní zaměstnankyně, se kterou v dohodě o pracovní činnosti ze dne 1. 9. 2005 bylo sjednáno jako druh práce – zpracování odborných překladů. Žalobcem nebyly předloženy důkazy, ze kterých by vztah nákladů vynaložených na cesty paní Šárky Jelínkové a daňově účinných příjmů byl zřejmý. Namítá-li žalobce, že dohoda o provedení práce nemusela být uzavřena písemně, pak bylo na žalobci aby doložil, jaká jiná dohoda o provedení práce byla s paní Šárkou Jelínkovou uzavřena, za jakých podmínek, co bylo obsahem této dohody apod. a dále doložit důkazy o tom, že cesty absolvované paní Šárkou Jelínkovou měly přímou souvislost se získáním daňově účinných příjmů.

[40] Ze všech shora uvedených důvodů soud podanou žalobu posoudil jako nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.

VII. Náklady řízení

[1] O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi,

který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 23. září 2015

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu