



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **Ing. J. M.**, zast. daňovou poradenskou společností ARIADNA, s.r.o. se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 24. května 2012, čj. 2317/12-1100-601319 takto:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 24. května 2012, čj. 2317/12-1100-601319 se zrušuje a věc se Odvolacímu finančnímu ředitelství vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8 760 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Litomyšli (dále jen „správce daně“) o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

Uvedl, že předmětem sporu je posouzení, zda náklady, které vynaložil žalobcův nájemce na opravy pronajaté nemovitosti, jsou z hlediska daně z příjmů fyzických osob u žalobce nepeněžním příjmem ve zdaňovacím období, ve kterém byly nájemcem vynaloženy. Žalobce se s názorem žalovaného, že tyto náklady jsou jeho nepeněžním plněním, neshoduje. Žalovaný dle žalobce vychází z nesprávného hodnocení obsahu nájemní smlouvy, kterou uzavřel se společností MACH DRŮBEŽ, a.s., v návaznosti na zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor (dále jen „zákon o nájmu“) a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Upozornil, že ve smlouvě je uvedeno v čl. V. mimo jiné i to, že pronajímatel souhlasí s prováděním a úhradou oprav nebo technického zhodnocení pronajatého majetku na účet nájemce až do výše 200 tis. Kč v jednotlivých případech. Pokud by měla hodnota oprav nebo technického zhodnocení pronajatého majetku přesáhnout uvedenou částku bez DPH, může nájemce na svůj účet provést tyto opravy nebo technické hodnocení pouze na základě písemného souhlasu majitele. Žalovaný se odvolává na ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona o nájmu a dovozuje, že žalobce má ze zákona povinnost udržovat pronajaté prostory ve stavu způsobilém ke smluvenému účelu nájmu na svůj náklad. Přehlíží ale, že ustanovení, kterého se dovolává, je uvezeno slovy „není-li dohodnuto jinak“. Z citovaného čl. V. nájemní smlouvy je však zřejmé, že se smluvní strany dohodly jinak a že ve smlouvě vyjádřily svoji vůli, že nájemce může provádět potřebné opravy na svoje náklady. Žalobce zdůraznil, že jako pronajímatel tedy neměl bezvýhradnou povinnost udržovat pronajaté prostory ve stavu způsobilém ke smluvenému účelu nájmu na svůj náklad a bylo na dohodě žalobce s nájemcem, jaké opravy bude na své náklady provádět nájemce.

Žalobce dále uvedl, že z ust. § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „vyhláška“) vyplývá, že opravou je nejenom odstranění účinků částečného fyzického opotřebení, ale i odstranění účinků poškození. Odstranění účinků poškození nemá dle žalobce vždy charakter těch oprav, k nimž je pronajímatel zavázán podle právních předpisů v případě, že uzavřená smlouva nestanoví jinak, než právní předpis. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí však povětšinou uvádí opravy, jak žalobce zdůraznil, které byly vyvolány činností nájemce, a to ať již jako důsledek nutných oprav poškození způsobených provozní činností nájemce nebo jako důsledek dodržení podmínek stanovených pro provoz nájemce právními předpisy. Takovéto opravy ovšem nejsou opravami, které by měl hradit ze zákona vlastník. Poškodí-li majetek pronajímatele svou činností nájemce, musí náklady na opravy samozřejmě hradit tento nájemce a tyto náklady nemohou být nepeněžitým plněním ve prospěch pronajímatele. To se týká např. oprav podlah, oprav omítek, oprav příjezdových komunikací, oprav dveří a jejich nátěrů, výměny vrat, oprav oplocení, oprav vnějších

omítek fasád, oprav nájezdů do hal, oprav a utěsnění podhledů, oprav zateplení, oprav a výměny zařizovacích předmětů atd. Stejně tak jestliže hygienické, bezpečnostní či jiné předpisy stanoví nájemci pro jeho provoz nějaké podmínky, není obvyklé, aby náklady na opravy, kterými je docíleno dodržení těchto podmínek, nesl pronajímatel, není-li s tímto kalkulováno při stanovení výše nájemného. Takovéto náklady nese samozřejmě dle názoru žalobce sám nájemce. To se týká např. zřízení sběrných jímek, montáže klapek a jejich výroby a dalších prací s klapkami spojených, oprava a výměna vodovodního potrubí, zapojení jímek a čerpadel na elektroinstalaci, stavebních úprav v přípravných atd.. Některé činnosti mají jasný charakter obvyklé údržby (popřípadě jsou důsledkem zanedbané obvyklé údržby), jako např. zprovoznění jímek na odvod dešťové vody, opravy sběrných jímek, oprava elektroinstalace a vyčištění svítidel, krabic a rozvaděčů, oprava technologie vodárny, likvidace stromů a křovin. Některé činnosti pak nemají s pronajímatelem vůbec nic společného, např. terénní úpravy, nátěr fasády, to je čistě věcí nájemce, jaké estetické nároky má na úpravu exteriéru.

Uvádí-li žalovaný, jak žalobce zdůraznil, že se nelze zpětně odvolávat na ustanovení § 667 občanského zákoníku, pak opomněl uvést, jaké ustanovení právních předpisů tomu brání. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Podle ustanovení § 667 občanského zákoníku změny na věci je nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele. Úhradu nákladů s tím spojených může nájemce požadovat jen v případě, že se k tomu pronajímatel zavázal. Nestanoví-li smlouva jinak, je oprávněn požadovat úhradu nákladů až po ukončení nájmu po odečtení znehodnocení změn, k němuž v mezidobí došlo v důsledku užívání věci. Dal-li pronajímatel souhlas se změnou, ale nezavázal se k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota věci. Jestliže tedy má oprava prováděná nájemcem charakter změny na věci (např. nátěr fasády, ale mohlo by to být i vybetonování podlah, zřízení sběrných jímek, zateplení stropu, montáž a výroba klapek, oprava střech), pak takováto oprava musí být v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu posouzena správcem daně i žalovaným podle skutečného obsahu, tedy jako změna věci bez ohledu na to, jak toto kvalifikoval žalobce. Žalovaný ani správce daně se však posouzením, zda nejde o změnu věci, nezabývali.

K odkazu žalovaného na ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) žalobce uvedl, že první věta tohoto ustanovení stanoví, že se za příjmy považují jak peněžní plnění tak i nepeněžní plnění. Druhá věta pak stanoví, jaké výdaje vynaložené nájemcem jsou nepeněžním příjmem vlastníka nemovitosti a kdy. Stavební úpravy jsou podle písm. a) citovaného ustanovení nepeněžitým příjmem ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu. Takovýmito stavebními úpravami jsou v tabulce č. 1 na straně 9 žalobou napadeného rozhodnutí pouze opravy střech. Podle pokynu D-300 (k ustanovení § 23 ZDP, bod 8. zákona o daních z příjmů) příjmem pronajímatele je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo

zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to u vlastníka (pronajímatele), který vede účetnictví v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle platných účetních předpisů, při respektování věcné a časové souvislosti, a u ostatních vlastníků (pronajímatelů) v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, nejde o případ žalobce, když podle stanoviska žalovaného nebylo provedenými opravami hrazeno nájemné. Bod 7. pak stanoví, že za nepeněžní plnění se nepovažují daňové výdaje spojené se zajišťováním správy nemovitostí a s obvyklým udržováním, které je povinen hradit nájemce v souvislosti se smluvným způsobem užívání najaté věci. Ze zákona o daních z příjmů ani z pokynu D-300 tedy dle žalobce nevyplývá, že by nepeněžním příjmem vlastníka nemovitosti v určitém zdaňovacím období byly opravy prováděné v tomto období nájemcem na pronajatém majetku.

Žalobce tak shrnul, že v případě oprav prováděných nájemcem v souladu s čl. V. nájemní smlouvy na náklad nájemce nejde v žádném případě o nepeněžní příjem vlastníka nemovitosti v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemce na pronajatém majetku prováděl. Jen u některých oprav by se mohlo jednat o nepeněžní příjem, který by byl zdaněn analogicky podle ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů jako technické zhodnocení (a také ve smyslu ustanovení § 667 občanského zákoníku) ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k ukončení nájemní smlouvy, přičemž by muselo být přihlédnuto k opotřebení opravovaných částí nemovitosti. Žalobce má za to, že žalovaný (a také správce daně) měl přihlédnout i k tomu, o jak dlouhodobý pronájem jde.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že udělením souhlasu s prováděním oprav pronajímatel, jakožto vlastník nemovitého majetku, nepřenesl svoji povinnost na nájemce. Zákon o nájmu jednoznačně vymezuje povinnost pronajímatele odevzdat nebytový prostor nájemci ve stavu způsobilém k účelu nájmu a má i povinnost na své náklady pronajatý prostor udržovat ve stavu způsobilém k pronájmu. Stejně povinnosti jsou zakotveny i v ustanovení občanského zákoníku, který v § 664 ukládá pronajímateli povinnost přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobilém smluvnému užívání, nebo nebyl-li způsob užívání smluven, užívání obvyklému, a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat. Žalovaný konstatoval, že tvrzení žalobce, že se v podstatě jedná o běžnou údržbu, je v rozporu s písemnostmi, které byly žalobcem poskytnuty společností MACH DRŮBEŽ, a.s.

Pokud by se jednalo o běžnou údržbu, jak žalobce tvrdí, byl nájemce povinen tuto údržbu provádět dle bodu V. prvního odstavce smlouvy. Souhlas s určením výše oprav, který je uveden v dalším odstavci téhož bodu, je tak zcela bezpředmětný, nadbytečný a postrádá smysl, a to jak trvalý souhlas s prováděním a úhradou oprav do výše 200 tis. Kč, tak i souhlas s výší a úhradou oprav nad tuto hranici. Smlouva rovněž nepřisvědčuje tvrzení žalobce týkajícího se stanovení výše nájemného. Ze smlouvy nevyplývá, že částka nájemného byla stanovena za podmínky, že nájemce ponese v plné výši náklady na běžnou údržbu a nutné opravy. Správcem daně bylo

osvědčeno, že na pronajatém majetku byly prováděny opravy i na náklady pronajímatele, a to bez požadavku protiplnění.

K námitce, že správce daně není schopen zákonným způsobem určit rozdíl mezi pojmy oprava a údržba majetku, a proto by měl postupovat ve prospěch žalobce, žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole, vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 2 a odst. 10 zákona o daních z příjmů, když pro definici pojmu oprava a údržba vycházel z ustanovení § 47 odst. 2 písm. a/ vyhlášky pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dle uvedené vyhlášky o účetnictví se opravou 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. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. Pokud se týká ustanovení odst. 6 Nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník - jedná se zde o náklady spojené s běžnou údržbou bytu, tj. náklady na udržování a čištění bytu, které se provádějí obvykle při delším užívání bytu. Jsou jimi zejména pravidelné prohlídky a čištění předmětů uvedených v § 5 odst. 3 (plynospotřebičů apod.), malování včetně opravy omítek, tapetování a čištění podlah včetně podlahových krytin, obkladů stěn, čištění zanesených odpadů až ke svislým rozvodům a vnitřní nátěry. Zde uvedené náklady se týkají nákladů spojených s běžnou údržbou bytu, ne nebytových prostor.

Žalovaný uvedl, že na základě definice opravy, jak je určena ustanovením § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky, vyčlenil správce daně do tabulky č. 1 ve zprávě o daňové kontrole práce, které svým charakterem tuto definici opravy splňují. Provedenými opravami byl majetek uveden do předchozího nebo provozuschopného stavu, tj. došlo k nahrazení původního materiálu nebo k odstranění fyzické závady. Za údržbu, jako soustavnou činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, označil správce daně práce uvedené na faktuře č. 27048 vybílání hal (270 000 Kč), faktuře č. 2701012 váha-demontáž a nátěr podkladu (43 940 Kč), očištění a nátěr střech (73 800 Kč), očištění brány a nátěr (4 600 Kč), mytí komínů vzduchotechniky (68 400 Kč), mytí střech (261 100 Kč) a na faktuře č. 27185 čištění kanalizace (170 000 Kč). V průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že nájemce prováděl opravy na najatém majetku. Žalobce nerozporoval skutečnost, že jde o opravy, pouze namítal, že udělil k těmto opravám v celkové výši 9 200 tis. Kč pro rok 2007 souhlas, a to dle „Seznamu předpokládaných oprav nad 200 tis. Kč pro rok 2007“. Opravy, ať je provedl nájemce nebo pronajímatel, spadají do toho daňového období, ve kterém byly provedeny. Obdobně pak nepeněžní příjem, který má pronajímatel v důsledku toho, že opravy uplatnil ve výdajích (nákladech) nájemce, spadá do stejného období, ve kterém výdaje (náklady) uplatnil nájemce.

V případě, že by nájemné bylo stanoveno s ohledem na skutečnost, že náklady na opravy ponese v plné výši nájemce, je nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) nemovitosti plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné, a to u pronajímatele, který vede účetnictví v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle platných účetních předpisů, při respektování věcné a časové souvislosti a u ostatních vlastníků (pronajímatelů) v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.

Písemnosti získané od společnosti MACH DRŮBEŽ, a.s., jak žalovaný dále konstatoval, konkrétně faktury č. 27398, 27185, 27048, 27214 od společnosti Alfa, spol. s r.o. Touloucovo n. 1163, 57001 Litomyšl a faktury č. 2701013, 2708002 a 2701059 a od dodavatele Luboš Flégl - klempířství, pokrývačství (druh opravy uveden položkově v Tabulce č. 1), se staly důkazním prostředkem. Celkem byly na základě uvedených faktur realizovány opravy a provedeny práce v hodnotě 7 972 554 Kč bez DPH. Z těchto faktur vyloučil správce daně práce, které měly charakter opravy na najatém majetku a tyto uvedl položkově dle jednotlivých nemovitostí a druhu opravy tak, jak byly uvedeny na fakturách dodavatele, v „Tabulce č. 1 Opravy provedené na pronajatém majetku nájemcem“. Opravy provedené na najatém majetku a hrazené nájemcem vyčíslil v hodnotě 7 082 714 Kč bez DPH. Na pronajatém majetku byly ve zdaňovacím období roku 2007 prováděny opravy jak nájemcem, tak pronajímatelem, přičemž práce prováděné nájemcem byly prováděny bez požadavku protiplnění. Jak již bylo uvedeno, výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na opravu majetku představují nepeněžní příjem pronajímatele dle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Nepeněžní příjem byl tvořen částkou, kterou vložil do oprav pronajímaných nemovitostí nájemce těchto nemovitostí bez protiplnění vůči pronajímateli.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že z vypracovaného plánu oprav ani z jiného listinného důkazu nevyplývá, že opravy byly navrhovány v důsledku nutných oprav poškození majetku nájemcem, které bylo způsobeno provozní činností nebo jako důsledek dodržení podmínek stanovených právními předpisy pro provoz nájemce.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Ze správního spisu vyplynulo, že předmětem podnikání žalobce je zemědělská výroba – provoz líhni kuřat, prodej jednodenních kuřat a pronájem majetku. Žalobce vede účetnictví, v roce 2007 vykázal obrát cca 237 mil. Kč a v roce 2008 cca 325 mil. Kč. Správce daně při daňové kontrole konstatoval, že žalobce si nesprávně stanovil základ daně zdaňovacího období 2007 a porušil tak ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že

žalobce jako pronajímatel uzavřel v roce 2003 se společností MACH DRŮBEŽ, a.s., jako nájemcem smlouvu o pronájmu nebytových prostor, které slouží účelu výroby a prodeje násadových vajec, odchovu kuřic a líhnutí jednodenních kuřat hybridů určených k produkci drůbežího masa, přičemž nájemné pro rok 2007 bylo určeno původní smlouvou z roku 2003 a dodatkem č. 4 ze dne 31. 12. 2006 v celkové výši 19 650 tis. Kč. Dle bodu V. smlouvy se nájemce zavázal provádět na svůj náklad běžnou údržbu pronajatých nebytových prostor a byl povinen vrátit pronajaté prostory ve stavu, v jakém je převzal s přihlédnutím k obvyklému opotřebení. Pronajímatel souhlasil s prováděním a úhradou oprav, nebo technického zhodnocení pronajatého majetku na účet nájemce až do výše 200 tis. Kč v jednotlivém případě. Dále bylo ujednáno, že pokud by měla hodnota oprav nebo technického zhodnocení přesáhnout uvedenou částku bez DPH, mohl nájemce na svůj účet provést tyto opravy nebo technické zhodnocení pouze na základě písemného souhlasu pronajímatele. Z daňového řízení rovněž krajský soud zjistil, že na pronajatém majetku byly prováděny práce jak nájemcem, tak pronajímatelem.

Z daňového řízení zachyceného ve zprávě o daňové kontrole rovněž vyplynulo, že správce daně na základě prověření provedených prací nájemcem na pronajatém majetku bez požadavku protiplnění vyčlenil ty práce, které byly provedeny nájemcem nad běžnou údržbu a běžné opravy a dodatečně zvýšil základ daně daňového subjektu o nepeněžní příjem pronajímatele. Žalovaný se s tímto postupem ztotožnil.

Krajský soud se nejprve ve shodě s postupem žalovaného zabýval definicí pojmu oprava a pojmu údržba. Přisvědčil názoru žalovaného podloženému údaji v ust. § 47 odst. 2 vyhlášky pro účetní jednotky, že se opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení za účelem uvedení do provozuschopného stavu za použití jiných než původních materiálů a naopak údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomalují fyzická opotřebení, předchází poruchám a odstraňují drobnější závady. Rovněž tak krajský soud považoval za zákonný postup správce daně, který z hodnoty provedených prací vyloučil hodnoty týkající se údržby nemovitostí a naopak hodnoty oprav považoval za náklady, které je žalobce, jakožto vlastník nemovitosti, povinen nést sám a v souladu s ust. § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o příjem ve formě nepeněžního plnění spočívající ve výdajích vynaložených nájemcem najatého majetku. Krajský soud považoval rovněž za nepochybné, že povinností žalobce je ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona o nájmu svůj majetek opravovat. Pokud provede opravu nájemce nemovitosti, poskytne tak nepochybně vlastníkově nemovitosti nepeněžní plnění, neboť jinak by takové výdaje musel vynaložit vlastník sám. A taková situace, kdy nájemci nemovitosti provedl její opravy, nastala i v projednávané věci. Potud se krajský soud i shoduje se závěry správce daně a žalovaného.

Dále však, v intencích žalobních námitek, krajský soud zkoumal, zda práce provedené na pronajatém majetku nájemcem a správcem daně zařazené do tabulky provedených oprav skutečně kritéria institutu oprav splňují. Dospěl k závěru, že

v uvedené tabulce se nacházejí i práce, které by bylo lze naopak zařadit do institutu údržby. Pokud tedy žalobce svými námitkami zpochybňuje některé položky tabulky se závěrem, že mají jasný charakter obvyklé údržby, popř. jsou důsledkem zanedbané obvyklé údržby, jako např. zprovoznění jímek na odvod dešťové vody, vyčištění svítidel, krabic a rozvaděčů a likvidace křovin, nelze, než s touto námitkou souhlasit. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na tuto tabulku odkázal a vyslovil s ní souhlas. Názor žalovaného tak krajský soud považuje za nepřezkoumatelný. Jestliže se totiž mezi údaji o opravě majetku nacházejí takové práce jako je bílení stěn, vyčištění svítidel, oprava oplocení, zprovoznění jímek na dešťovou vodu, bylo úkolem žalovaného, aby se v odvolacím řízení zabýval rozbořem jednotlivých prací s vyústěním, zda je buď každou samostatně nebo ve vzájemných souvislostech považovat za údržbu a opravu a proč. Jedině takový postup by korespondoval zásadě volného hodnocení důkazů. Pokud tak neučinil a správcem daně vybrané opravy pouze převzal, nelze jeho postup považovat za zákonný, neboť z tabulky č. 1 obsažené ve zprávě o daňové kontrole nelze mít jednoznačně zato, že obsahuje výlučně pouze ty práce, které odpovídají požadavku institutu oprav. Jak bylo shora naznačeno, některé práce, byť uvedené v komplexu prací, požadavky tohoto institutu nenaplňují. Bylo tedy na žalovaném, aby jednotlivé položky zhodnotil a přesně kvalifikoval. Pokud tak neučinil, nelze než takové rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné.

Při hodnocení jednotlivých prací z pohledu ust. § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů by se měl žalovaný v nově otevřeném odvolacím řízení vypořádat i s námitkou žalobce vznesenou v podané žalobě týkající se otázky odstranění účinků poškození pronajaté věci. Krajský soud připomíná, že v nájemní smlouvě si její účastníci dohodli, že pronajaté prostory bude nájemce povinen vrátit ve stavu, v jakém je převzal s přihlédnutím k obvyklému opotřebení. Provedené práce na pronajatém objektu, ať již ve formě opravy či údržby, bude proto žalovaný muset hodnotit i z tohoto pohledu.

Krajský soud proto napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 zrušil a věc Odvolacímu finančnímu ředitelství vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení a

sepsání žaloby (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Odvolací finanční ředitelství proto bylo zavázáno k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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 Hradci Králové dne 30. května 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu