

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **F. K.**, zast. JUDr. Janem Vobrem, advokátem se sídlem náměstí Tomáše Bati 417/12, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, čj. 41598/15/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 3. 2018, čj. 62 Af 28/2016-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 6. 2014, čj. 1237382/14/2910-24801-301170, doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 161 265 Kč, daňovou ztrátu ve výši 278 825 Kč a sdělil mu penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty. Žalovaný rozhodnutí potvrdil.

[2] Sporné jsou především výdaje žalobce za stavební práce v průmyslovém areálu v obci Žirovnice. Dle správce daně žalobce neprokázal, že šlo o opravy průmyslového areálu, ve skutečnosti se tyto práce správci daně i žalovanému jeví jako technické zhodnocení podle § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále správce daně dovodil rozdíl mezi nájemným nebytových prostor pronajatých žalobcem společnosti K. spol. s r.o. a cenami obvyklými, zjištěnými správcem daně. Odchýlením se od obvyklé ceny nájemného žalobce jako pronajímatel zkrátil daň 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.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud žalobu zamítl. V podstatných částech se přitom ztotožnil s rozhodnutím žalovaného.

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Krajský soud prý nesprávně hodnotil důkazy, zjednodušil si navíc celou situaci tím, že přijal závěr žalovaného, že stavební práce ve stěžovatelově areálu tvořily z hlediska jejich účelu a z hlediska věcného a časového jeden celek. V důsledku toho se krajský soud nezabýval jednotlivými důkazy a na všechny stavební práce nesprávně aplikoval § 33 zákona o daních z příjmů. Jednalo se ovšem o různorodé stavební práce. 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/m^2/rok. Rozhodnutí krajského soudu je prý také nepřezkoumatelné, neboť soud nedostatečně vyložil své úvahy a převzal úvahy správce daně. Stěžovatel konečně zdůrazňuje, že zaměstnává přes 100 zaměstnanců v regionu stiženém nezaměstnaností, na svou činnost nebere žádné dotace, prostředky získané podnikáním dává beze zbytku zpět do provozu a především do oprav nemovitého majetku.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Upozornil, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal stav nemovitostí před začátkem stavebních prací a zůstal jen u neprokázaných tvrzení, že veškeré stavební práce provedené v letech 2010 a 2011 měly charakter oprav, navíc svá tvrzení v průběhu řízení měnil. V průběhu řízení se zjistil jen stav nemovitostí po provedených stavebních pracích, které trvaly 11 let.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS v tomto rozsudku vychází ze svého předcházejícího rozsudku ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 104/2018-40. Rozsudek 10 Afs 104/2018 se týká stejného stěžovatele a srovnatelné věci, jen s tím rozdílem, že věc 10 Afs 104/2018 řeší daň z příjmů fyzických osob za rok 2011, rozsudek nynější řeší stejnou daň za rok 2010. Protože je většina stížních bodů stejná, nebude NSS obsáhle opakovat argumenty již jednou podané. Namísto toho stručně odkáže na relevantní pasáže rozsudku 10 Afs 104/2018 a vlastní argumentaci přidá jen tam, kde je to třeba pro srozumitelnost nynějšího rozsudku.

[8] NSS stejně jako ve věci 10 Afs 104/2018 zdůrazňuje, že se nebude vyjadřovat k obecným odkazům stěžovatele na jeho podání v průběhu daňového řízení a v řízení žalobním. Účastník řízení ve správním soudnictví nemůže jen obecně odkazovat na předchozí podání. Obecnými odkazy na předchozí podání 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 zabývat jen konkrétními argumenty stěžovatele.

pokračování

[9] Dále třeba předeslat, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Rozsudek 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. Krajský soud se nezabýval každým jednotlivým důkazem ve vztahu k hodnocení daňověprávní povahy stavební investice, jelikož – dle jeho výkladu – to § 33 zákona o daních z příjmů nevyžadoval. Dle krajského soudu zde totiž nebylo třeba detailně hodnotit každou část investice. S tímto závěrem se ostatně ztotožnil i NSS (viz níže).

[10] *K prvnímu okruhu stížních bodů*, týkajících se posouzení oprav jako technického zhodnocení, lze odkázat na část III.A. rozsudku 10 Afs 104/2018. Zde stačí jen stručně rekapitulovat, že 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). Důvodem, proč technické zhodnocení nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je to, že částka odpovídající technickému zhodnocení má jiné daňové účinky. Technické zhodnocení se neuplatňuje 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 období tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosaženo časového souladu 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).

[11] Daňový subjekt si pochopitelně nemůže volně určovat, zda plnění má znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně, anebo je technickým zhodnocením, které podléhá režimu 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). 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 „pouhou“ opravou a technickým zhodnocením může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných skutečností, které je daňový subjekt povinen doložit (viz *Havířovská teplárenská*, bod 30 a tam dále cit. judikatura).

[12] V nynější věci stěžovatel neměl k dispozici dostatečné důkazy ukazující stav objektu před rekonstrukcí. Jakkoliv stěžovatel uvádí izolované důkazy (zejména výpovědi svědků), kterými chtěl některé aspekty projektu prokazovat, zůstává evidentní, že v drtivé většině nebyl s to prokázat stav objektu před stavebními pracemi. Problém ale neleží 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. 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. 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 nemovitosti, není nutné zkoumat, zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, jenž 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 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).

[13] Závěry krajského soudu jsou proto správné. Nezkoumal-li krajský soud jednotlivé dílčí stavební práce, postupoval správně (detailně k témuž body 14 až 26 rozsudku 10 Afs 104/2018).

[14] *K druhému okruhu stížních bodů*, týkajících se pronájmu nebytových prostor stěžovatelem obchodní společnosti K. spol. s r.o., lze jen stručně shrnout, že sporný smluvní vztah vznikl mezi kapitálově propojenými osobami. Správce daně aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něhož [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*.

[15] NSS se ztotožňuje se správcem daně, žalovaným i krajským soudem, že správce daně prokázal, že se cena nájmu liší od běžné tržní ceny. Správce daně postupoval správně, z velmi variabilních údajů o obvyklé ceně nájemného v daném místě a čase vzal v potaz údaj pro stěžovatele 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 2010, navíc před provedením výstavby areálu a před stavebními úpravami. NSS tedy uzavírá, že ani tento komplex námitek není důvodný. V detailech lze k tomuto okruhu stížních bodů odkázat na argumentaci v části III.B., body 27 až 36 rozsudku 10 Afs 104/2018.

[16] K argumentaci v části IV. kasační stížnosti NSS poznamenává, že nikdo stěžovatele neviní z jakýchkoliv nekalých, tím méně kriminálních praktik, nikdo ani nezpochybňuje prospěšnost jeho podnikání. V dané věci se pravděpodobně 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 to však nemůže mít vliv.

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

pokračování

[18] 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 28. listopadu 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu