



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: V. c. P., s. r. o.**, zastoupen Mgr. Martinem Novotným, advokátem, se sídlem Jakubská 2, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 5. 2003, č. j. 10 Ca 57/2003 - 47,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 57/2003 - 47 ze dne 26. 5. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 5. 2003, č. j. 10 Ca 57/2003 - 47, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 1. 2003, č. j. 5335/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku č. 19/2002 ze dne 22. 2. 2002, č. j. 17523/02/097910, kterým byla stěžovateli dodatečně snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob o 975 695 Kč, tj. z částky 1 007 423 Kč na částku 31 728 Kč a žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 1. 2003, č. j. 505/120/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku č. 20/2002 ze dne 25. 2. 2002, č. j. 17541/02/097910, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 341 600 Kč.

Krajský soud nejprve dovodil, že je platná výzva správce daně ze dne 26. 10. 2001, č. j. 74991/01/097930/6761/Vi, k prokázání skutečností, protože se opírá nejen o ustanovení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ale i o ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), které zakládá oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k tomu, aby určité skutečnosti prokázal. Formulace obsahu výzvy a jednotlivých účetních případů, o kterých vyvstaly pochybnosti, pak dostatečně srozumitelně vyjadřovala obsah důkazní povinnosti stěžovatele při daňové kontrole.

Krajský soud ve věci samé pak vyšel z toho, že mezi účastníky řízení byla sporná otázka, zda výdaje vynaložené ve zdaňovacím období roku 1998 na opravu vodoinstalace, rozvody elektro, zemní a výkopové práce, opravu podlahy, opravu omítek a zárubní v administrativní budově, jídelně a šatnách byly výdajem daňovým ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které bylo možno jednorázově uplatnit či zda šlo o náklady na rekonstrukci, kde došlo k technickému zhodnocení, jež nelze uznat za daňový výdaj podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Vynaložení výdajů a jejich výši prokázal stěžovatel jednak fakturami, které vystavil L. H. za provedení zemních a výkopových prací a dodavatel L. – L. & S. P. za provedení ostatních stavebních prací a jednak pokladními doklady. Při hodnocení charakteru stavebních prací byl však rozhodný výsledný stav těchto prací. Jestliže původní stav byl takový, že podle znaleckého posudku Ing. P. K., jež byl vypracován pro účely vyměření daně z převodu nemovitostí, chyběly povrchy podlah, elektroinstalace, vnitřní vodovod, vnitřní kanalizace, vytápění, vnitřní hygienické zařízení, včetně WC, bylo zásadní pro posouzení charakteru stavebních prací, zda a jaké změny nastaly pokládkou podlahy, výměnou zárubní, vybudováním vodoinstalace, elektrických rozvodů, omítek, zemních a výkopových prací. Krajský soud ve shodě se správními orgány došel k závěru, že důsledkem stavebních prací byly kvantitativní i kvalitativní změny stavby, technické zhodnocení a jiné parametry této stavby, jež nelze podřadit pod opravu, která znamená jen nahrazení poškozené věci novou věcí původní kvality. Stavební práce tedy byly zásahem, kdy došlo k technickému zhodnocení stavby se změnou jeho účelu a technických parametrů, které nelze uznat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 25 odst. 1 písm. p/ zákona o daních z příjmů). Změnu v užívání stavby ostatně dokumentuje i to, že stávající administrativní budova je nyní využívána jako prodejna a vzorkovna.

Krajský soud posléze neshledal pochybení, ani pokud jde o odůvodnění toho, z jakého důvodu a podle jakého předpisu došlo k doměření daně, protože ze správního rozhodnutí vyplývá, že se tak stalo v důsledku dodatečného zrušení daňové ztráty za rok 1998.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu stěžovatel odmítl závěry tohoto soudu, které vyslovil v napadeném rozsudku, a opřel tento mimořádný opravný prostředek o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nejprve namítl, že výzva správce daně ze dne 26. 10. 2001 k prokázání některých skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti je neplatná. Je tomu tak proto, že se chybně opírá o ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, které však pouze stanoví rozsah důkazního břemene daňového subjektu a neobsahuje zmocnění pro správce daně k vydání uvedené výzvy. Stěžovatel mohl být proto vyzván ke splnění

povinnosti podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na základě výslovného zákonného zmocnění např. podle § 21 odst. 7, § 43 odst. 1 nebo § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel stran věci samé především namítl, že je zcela chybná úvaha správních orgánů a krajského soudu, pokud dovodily, že v tomto případě nešlo o opravu objektu. O opravu šlo již z toho důvodu, že koupený objekt byl po poškození uváděn stavebními pracemi do stavu, v jakém se dříve nacházel a mohl tak sloužit původnímu využití a účelu. Ostatně by bylo nelogické, pokud by výsledek stavebních prací v roce 1998 byl technickým zhodnocením, aby již v roce 2000 opětovně probíhala rekonstrukce objektu. Bylo by také v rozporu s elementárními zásadami logiky domnívat se, že v bývalém výrobním areálu nebyla zavedena elektřina, voda a kanalizace či neexistovaly funkční podlahy. Přes uvedené nabídl k prokázání svých tvrzení i prohlášení L. H., z něhož je patrné, že kanalizace v objektu původně byla a prohlášení P. V., ze kterého vyplývá, že opravy směřovaly k uvedení objektu do původního stavu. Provedení těchto důkazů však bylo odmítnuto s poukazem na to, že zákon o správě daní a poplatků nepřipouští nahrazení důkazu čestným prohlášením. Správci daně přitom ale nic nebránilo, aby si tyto osoby předvolal a vyslechl jako svědky. Stavební práce nebyly prováděny se záměrem měnit účel užívání nemovitosti. K užívání tohoto objektu jako prodejny a vzorkovny došlo po skončení převážné části těchto prací a byla jen využita možnost nemovitost pronajmout.

Stěžovatel posléze namítl i to, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích nejsou náležitým způsobem odůvodněna a víceméně se odvolávají na rozhodnutí správce daně, jež odůvodnění vůbec postrádají. Tato rozhodnutí tak neobsahují úvahy stran volného hodnocení důkazů, které je základní zásadou daňového řízení.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že právě ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků zakládá oporu pro správce daně požadovat prokázání údajů obsažených v daňovém přiznání, jakož i dalších skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Správce daně měl při svém rozhodování dostatek důkazů týkajících se rozsahu a povahy stavebních prací, které svědčily o změně technických parametrů předmětného objektu a z tohoto důvodu bylo nadbytečné provádět výslechy L. H. a P. V. Obě rozhodnutí odvolacího orgánu také nepostrádají řádné odůvodnění. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 5. 2003, č. j. 10 Ca 57/2003 - 47 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a jelikož sám neshledal vadu uvedenou v § 109 odst. 3 s. ř. s., k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je převážně důvodná.

Stěžovatel nejprve v kasační stížnosti namítl, že výzva správce daně ze dne 26. 10. 2001 k prokázání některých skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti je neplatná, protože se neopírá o ustanovení zákona, podle něhož je správce daně oprávněn příslušnou výzvu vydat, ale o ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jež upravuje pouze rozsah důkazního břemene daňového subjektu.

Stížní námitka týkající se procesního pochybení správce daně je podřaditelná pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatel vytýká vadu řízení

před správcem daně spočívající v nedostatku jeho oprávnění k vydání výzvy k předložení důkazů v rámci daňové kontroly. Toto oprávnění správce daně dle stěžovatele nevyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ale z ustanovení jiných např. § 21 odst. 7, § 43 odst. 1 nebo § 48 odst. 5 tohoto zákona.

Dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení mu správce daně uložil, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Podle ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván.

Z uvedeného vyplývá, že povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Stěžovatel tak měl v rámci daňové kontroly povinnost prokázat skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem I. stupně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá přímo z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že správce daně v rámci daňové kontroly vedené podle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků vyzval stěžovatele výzvou ze dne 26. 10. 2001 k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatele za rok 1998 a doložil je důkazními prostředky, které by spolehlivě prokazovaly skutečnosti jím tvrzené.

Správce daně tak činil zcela oprávněně, neboť požadoval po stěžovateli splnění jeho povinnosti dané ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ze kterého současně plyne oprávnění správce daně vyzvat stěžovatele k tomuto splnění, a to s odkazem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), přičemž musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Stěžovatel pak měl zákonnou povinnost vyhovět jemu adresované výzvě správce daně, jež směřovala právě k prokázání skutečností, které nebyly spolehlivě doloženy a které správce daně prokázat požadoval.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že za situace, kdy správce daně prováděl u stěžovatele daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, by tento správní orgán nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud by ho vyzval ke splnění jeho povinnosti dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků výzvou vydanou dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) tohoto zákona o daňové kontrole, nikoliv však podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které se týká vytýkacího řízení či dalších ustanovení stěžovatelem uváděných.

Je skutečností, že výzva správce daně č. j. 74991/01/097930/6760/Vi ze dne 26. 10. 2001, která byla vydána po přezkoumání účetních a dalších písemností v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1998, jež probíhala od 20. 8. 2001 do 20. 2. 2002, se opírá jen o ustanovení § 1, § 3 a § 6 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Neuvedení ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve výzvě správce daně ze dne 26. 10. 2001 nezakládá neplatnost této výzvy, jež by samo o sobě mělo vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Především je nutno zdůraznit, že uvedená výzva správce daně má charakter procesního rozhodnutí, kde povinnost stěžovatele prokázat skutečnosti, k jejichž průkazu byl v rámci daňové kontroly správním orgánem I. stupně vyzván, vyplývá přímo ze zákona, tedy z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, jak o tom svědčí dikce toho ustanovení. Rozhodující proto je, že vydaná výzva dostatečně srozumitelně vyjadřuje obsah důkazní povinnosti stěžovatele při daňové kontrole a její formulace, ohledně skutečností, o nichž vstaly pochybnosti, je zcela jasná a nezaměnitelná s jinými případy. Výzva totiž požaduje, aby stěžovatel doložil a prokázal, že zaúčtované a vykázané náklady jsou náklady na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a současně prokázal, že se nejedná o náklady podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona, které nelze pro uvedené daňové účely uznat. Nelze také odhlédnout od toho, že stěžovatel podle této výzvy ve skutečnosti konal a správci daně předkládal důkazní prostředky za účelem prokázání svých tvrzení. Jiná je ovšem věc, zda stěžovatel předkládanými materiály tato tvrzení prokázal.

Stěžovatel ve věci samé v kasační stížnosti především namítl, že je zcela chybná úvaha správních orgánů a krajského soudu, pokud dovodily, že v tomto případě nešlo o opravu objektu, ale o rekonstrukci, resp. o technické zhodnocení předmětného objektu.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že v této věci jde o to, zda náklady vynaložené ve zdaňovacím období roku 1998 na úpravy vodoinstalace, elektrorozvodů, podlahy, omítek a zárubní v administrativní budově, jídelně, šatnách a zemní a výkopové práce byly opravou, tedy výdajem daňovým ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, který bylo možno jednorázově uplatnit či zda šlo o náklady na rekonstrukci, kde došlo k technickému zhodnocení, jež nelze uznat za daňový výdaj podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona.

Nejvyšší správní soud však musí vytknout krajskému soudu předčasnost právního závěru, že v tomto případě nešlo o opravu objektu, ale o rekonstrukci, resp. o technické zhodnocení předmětného objektu. Je tomu tak proto, že krajský soud při svém rozhodování vycházel z nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci způsobeného neprovedením důkazů v daňovém řízení, které byly pro správné posouzení věci významné. Krajský soud měl proto již z tohoto důvodu zrušit žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátit odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Je skutečností, že podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů nelze uznat mimo jiné technické zhodnocení. Technickým zhodnocením pro účely zákona o daních z příjmů se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, jak jsou

definovány v § 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále na rekonstrukce a modernizace, pokud převýšily počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč (§ 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období). O nástavby se stavby zvyšují, o přístavby se půdorysně rozšiřují, stavebními úpravami jsou přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení, podstatné změny vzhledu stavby při zachování vnějšího půdorysného i výškového ohraničení stavby (§ 139b odst. 3 zákona č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Rekonstrukci definuje zákon o daních z příjmů jako zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, modernizaci jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti objektu (§ 33 odst. 2, 3 zákona o daních z příjmů).

Za technické zhodnocení je pak nutno považovat skutečné výdaje, nikoli výdaje předpokládané projektem, stavebním povolením, apod., které je třeba zjistit vhodnými důkazními prostředky skutečně provedené práce. Které práce a náklady jsou výdaji na opravu objektu bez návaznosti na provedenou rekonstrukci, a tedy výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a které naopak jsou výdaji přímo související s rekonstrukcí (se změnou účelu nebo technických parametrů a představují technické zhodnocení), lze například určit podle nového znaleckého posudku znalce z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví. Jestliže je z kolaudačního rozhodnutí zřejmé, že po vydání stavebního povolení bylo vedeno řízení o změně stavby před dokončením, jež bylo spojeno s kolaudačním řízením, a že došlo ke změnám v dispozičním řešení proti projektu, je třeba vycházet ze skutečného stavu.

Při posuzování takových záležitostí (zda jde o opravu objektu nebo o technické zhodnocení předmětného objektu, resp. jeho rekonstrukci) je proto třeba, aby správní orgány, ale i krajský soud vycházely nejen ze stavební dokumentace (projekt a jeho změny, stavební povolení, ohlášení stavebních úprav, technické zprávy, stanoviska stavebního úřadu, kolaudační rozhodnutí), ale zejména z ohledání objektu v rámci místního šetření a posudku znalce z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví.

Správní orgány, ale ani krajský soud, uvedeným požadavkům nedostály.

Krajský soud při posuzování výchozího stavu objektu před prováděním stavebních úprav vyšel ze znaleckého posudku Ing. P. K., který byl ovšem vypracován za účelem zjištění ceny nemovitosti ke dni 20. 7. 1997 a nikoliv za účelem posouzení stavebnětechnického stavu nemovitosti, byť samozřejmě i z něho lze do jisté míry zjistit stav předmětné nemovitosti. Pokud pak jde o skutečně provedené stavební úpravy vycházel krajský soud z technické zprávy vypracované projektantem Ing. L. P., která je bez data a je z ní patrné, které stavební úpravy by měly být provedeny, nikoliv však, které byly skutečně provedeny. Se zřetelem k tomu, že krajský soud neměl k dispozici ani základní stavební dokumentaci (mimo již zmíněné technické zprávy), rovněž z tohoto důvodu nemohl přesvědčivým způsobem posoudit stav objektu před prováděním stavebních úprav a po jejich provedení.

Za tohoto stavu potom nebylo bez významu vyslechnout k těmto otázkám jako svědky L. H., který učinil prohlášení dne 27. 11. 2001 k zemním pracím a P. V., jež učinil prohlášení k veškerým stavebním a montážním pracím dne 25. 1. 2002, jež se měly týkat oprav a uvedení stávajících objektů do původního stavu (použití nových modernějších materiálů v souladu s příslušnými předpisy ještě nemusí znamenat technické zhodnocení). Odmítnutí provedení těchto výsledků správcem daně, s poukazem na zásadu efektivnosti daňového řízení a na to, že bylo shromážděno dostatečné množství věrohodnějších důkazních prostředků, svědčí o

tom, že správní orgány nevěnovaly dostatečnou pozornost co nejuplněnějšímu zjištění skutečného stavu věci, ačkoliv nebyly vázány jen návrhem stěžovatele (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Krajský soud ovšem z tohoto pochybení správních orgánů rovněž nevyvodil potřebné závěry a nedostal tak své přezkumné povinnosti.

K tomu je třeba dodat, že sice obecně platí, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (§ 2 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků) a nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není proto třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán rovněž nemůže provedení důkazů odmítnout s odůvodněním, že od důkazu nelze očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti, např. u navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by vůbec tyto důkazy provedl (shodně rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 421/2002 ze dne 26. 6. 2003 uveřejněný pod č. 39/2003 Sbírkou NSS). Zásada volného hodnocení důkazů navíc neznamená, že by soud či správní orgán ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. že nedisponuje vypovídací kapacitou. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Se zřetelem k uvedenému je zřejmé, že ani správní orgány, ale ani krajský soud při své přezkumné činnosti z uvedených zásad volného hodnocení důkazů nevycházely.

Zásadním pochybením správních orgánů, ale i krajského soudu bylo to, že posuzovaly výchozí stav objektu před prováděním stavebních úprav a skutečně provedené stavební úpravy na základě neúplných podkladů, týkajících se rozsahu a povahy stavebních prací a bez potřebných stavebnětechnických znalostí. V řízení před správními orgány totiž nebylo provedeno ohledání objektu v rámci místního šetření a zejména nebyl vypracován znalecký posudek z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví, který by po provedení stavebních úprav poskytl ze stavebně technického hlediska potřebné podklady pro posouzení právní otázky, zda šlo o opravu objektu nebo o technické zhodnocení předmětného objektu, resp. jeho rekonstrukci.

Stěžovatel posléze v kasační stížnosti namítl i to, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích nejsou v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů náležitým způsobem odůvodněna a víceméně se odvolávají na rozhodnutí správce daně, jež odůvodnění vůbec postrádají.

Vzhledem k výše uvedenému, zásadě volného hodnocení důkazů a nedostatkům v postupu správních orgánů, nemohou být potom náležitým způsobem odůvodněna ani obě rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích.

Nejvyšší správní soud proto zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 5. 2003, č. j. 10 Ca 57/2003 - 47, z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby znovu posoudil žalobní námitky stěžovatele z pohledu okruhu problémů, jimiž se zabýval Nejvyšší správní soud v odůvodnění tohoto rozsudku a poté vydal rozhodnutí odpovídající zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdl
předseda senátu