



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobkyně: **Mgr. J. M.**
bytem O. 1898/14, Ž. n. S.
zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem
sídlem 1. Máje 97/25, Liberec

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12.9.2017, č.j. 39757/17/5200-10422-711473
a č.j. 39753/17/5200-10422-711473,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 12.9.2017, č.j. 39757/17/5200-10422-711473, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly

potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 1.12.2016, č.j. 1760550/16/2914-50524-707489 a č.j. 1760600/16/2914-50524-707489, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 255 150 Kč spolu s penále ve výši 51 030 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 205 980 Kč spolu s penále ve výši 41 196 Kč.

2. Podanou žalobou žalobkyně dále napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 12.9.2017, č.j. 39753/17/5200-10422-711473, kterým byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 1.12.2016, č.j. 1760627/16/2914-50524-707489, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 tak, že doměřená daň činí 61 710 Kč a penále 12 342 Kč.
3. Žalobkyně ve výše specifikovaných zdaňovacích obdobích uplatnila výdaje spojené se stavebními úpravami nemovitosti (domu č.p. 20 v Polné), zahrnuté v jejím obchodním majetku (předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně byl provoz lékárny), jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Správce daně a žalovaný tyto výdaje jako náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů s odkazem na § 25 odst. 1 písm. p) ZDP neuznali, neboť se podle nich jednalo o výdaje na technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 33 odst. 1 ZDP.

I. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobkyně podrobnou argumentací dovozuje, že napadené rozhodnutí je nezákonné, nedostatečně odůvodněné a nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů; postup správních orgánů byl v rozporu se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, kdy správce daně a žalovaný nesprávně posoudili prováděné stavební práce jako jeden celek coby technické zhodnocení. Žalobkyně přitom práce rozdělila na jednotlivé dílčí části coby opravy a coby technické zhodnocení, a to na základě odborného posouzení projektanta, zpracovatele rozpočtu a stavitele a daňového poradce v oboru stavebnictví. Správce daně a žalovaný opakovaně pominuli, že podstatnou část stavebních prací měnících technické parametry domu žalobkyně řádně zaúčtovala jako technické zhodnocení nemovitosti, tedy jako investice, a neuvedli, jaké konkrétní technické parametry, které nebyly žalobkyní jako technické zhodnocení zaúčtovány, doznaly změn.
5. Podle žalobkyně bylo daňové řízení postaveno na chybném předpokladu, že stavební úpravy prováděné na její nemovitosti jsou jednou stavební akcí, kterou nelze dělit. Tento předpoklad je v rozporu jak s judikaturou Nejvyššího správního soudu, tak se zásadou *in dubio pro mitius*. S ohledem na obecné vymezení technického zhodnocení dle § 33 ZDP je třeba znát i související právní předpisy a mít technické znalosti; žalobkyně v této souvislosti odmítá způsob, jakým správní orgány přistoupily k hodnocení svědecké výpovědi Ing. P. či znaleckého posudku č. 3003-012-2017 od ALB expert s.r.o.
6. Žalobkyně i s odkazem na Pokyn GFŘ D-22 uvádí, že vědoma si od počátku svého důkazního břemena pokud jde o provádění oprav a technických úprav shromáždila dostatečné důkazní prostředky, které předložila správci daně. Podle žalobkyně však správce daně a žalovaný neunesli své důkazní břemeno k prokázání pochybností ohledně důkazních prostředků předkládaných žalobkyní, a pokud na straně správce daně přetrvávaly pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), byl povinen s nimi žalobkyni seznámit, což neučinil. Pakliže měli

správce daně a žalovaný za to, že skutečnosti doložené žalobkyní neodpovídají skutečnému stavu, měli tuto pochybnost opřít o konkrétní a zcela jednoznačné důkazy.

7. Žalobkyně dále namítá, že řada podstatných skutečností a důkazů nebyla v odůvodnění napadených rozhodnutí vůbec vyhodnocena nebo byla vyhodnocena nedostatečně. Pokud jde o znalecký posudek znaleckého ústavu ALB expert s.r.o. ze dne 13.4.2017, tento významný důkazní prostředek žalovaný bagatelizoval. Žalobkyně zdůrazňuje, že první nadzemní podlaží domu sloužilo k podnikatelským účelům před stavebními úpravami i po jejich dokončení. Přestože stavební práce vyžadovaly stavební povolení a ohlášení, z toho nelze usuzovat, zda se jedná o změnu užívání části stavby i z hlediska daně z příjmů (oprava versus technické zhodnocení). Tuto námitku žalobkyně uvedla již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž správce daně se omezil na konstatování, že nově provozovaná podnikatelská činnost je činností se specifickými hygienickými nároky a v důsledku toho i nároky na stavební úpravy; správní orgány však opomněly, že veškeré výdaje spojené se „specifickými hygienickými nároky“ byly odlišeny a zaúčtovány jako investice; správní orgány tak podle žalobkyně hrubě zkreslují celý obraz daného případu.
8. Žalobkyně zdůrazňuje, že stáří nemovitosti je minimálně 150 let, a nemovitost tak byla v natolik opotřebovaném stavu, že si vyžádala časově i finančně náročné opravy; není pravdou to, co tvrdí správce daně, že žalobkyně nedoložila nic na prokázání svého tvrzení ohledně stavu nemovitosti. Správce daně si nadto ve zprávě o daňové kontrole na str. 12 a 30 protiřečí. Není zřejmé, ke kterému stavu nemovitosti stavební úpravy posuzuje. Žalobkyně dále uvádí, že její dům se nachází na území městské památkové zóny, a proto byla vázána závazným stanoviskem Magistrátu města Jihlavy, v rámci kterého byly stanoveny podmínky provedení opravy, kdy žalobkyně měla budovu uvést do stavu, který již v minulosti měla. Ve vyjádření Národního památkového úřadu č.j. NPÚ-372/2642/2011, předloženém k odvolání, bylo uvedeno, že nebyly povoleny zásahy, které by změnily historický charakter domu. S touto podstatnou okolností se správní orgány nevypořádaly.
9. Žalobkyně navrhovala, aby správce daně provedl výslech dalších osob, resp. provedl opakovaný výslech svědků, nicméně správce daně se s tímto důkazním návrhem nevypořádal a žalovaný se k tomu vyjádřil zavádějícím způsobem, neboť žalobkyně uváděné svědky navrhovala výslovně k tomu, aby prokázali charakter provedených prací. Pokud správní orgány uvedly, že není třeba opakovat výpovědi svědků, jimž byla žalobkyně přítomna a mohla tak svědkům klást otázky, tak k tomu žalobkyně namítá, že měla za to, že její tvrzení nejsou zpochybněná, neboť během celého důkazního řízení jí správce daně nesdělil v návaznosti na předložené důkazní prostředky své pochybnosti a žalobkyně tak nemohla adekvátně reagovat a klást svědkům otázky, když nevěděla a nemohla vědět, které skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli. Tímto postupem správce daně byla žalobkyně poškozena na svých právech.
10. Žalobkyně dále namítá, že správce daně a žalovaný účelově a selektivně vybrali pouze některé pasáže z výpovědí svědků a tyto výpovědi zkreslili a nesprávně vyhodnotili. Žalobkyně dále namítá, že během daňové kontroly obdržela celkem čtyři výzvy k prokázání skutečností, přičemž druhá a čtvrtá výzva žalobkyni vyzývaly k prokázání negativních skutečností („že se nejedná o výdaje na technické zhodnocení“) a výzvy nebyly dostatečně odůvodněny. Přitom bylo nikoli na žalobkyni, nýbrž na správci daně prokázat, že výdaje žalobkyně měly ve skutečnosti jiný charakter, než jaký vyplývá z

jejího daňového přiznání a účetnictví. Žalobkyně dále namítá, že již k první výzvě předložila řadu důkazních prostředků, přičemž ve druhé výzvě byla opět vyzvána k prokázání výdajů zahrnutých jako výdajů zdanitelných, aniž by se správce daně vypořádal s již předloženými důkazními prostředky a uvedl, z jakého důvodu je případně neosvědčil jako důkaz, a kupř. opět požadoval předložit projektovou dokumentaci, která však již byla v rámci odpovědi na první výzvu předložena. Čtvrtou výzvou pak byla žalobkyně opětovně vyzvána k prokázání stejných výdajů jako první a druhou výzvou a vždy bylo uvedeno pouze obecné odůvodnění a žalobkyně tak byla až do úplného závěru daňové kontroly držena v nejistotě.

11. Žalobkyně dále namítá, že pokud správce daně uvádí, že když městský úřad nařídil vlastníkům nemovitostí provést neodkladné zabezpečovací práce spočívající ve statickém zajištění společné štítové zdi, nešlo o opravy, nýbrž o technické zhodnocení, správce daně neuvedl, na základě jakých technických parametrů a jakých konkrétních skutečností k tomuto závěru dospěl. Žalobkyně v této souvislosti podrobnou argumentací dovozuje, proč se jednalo o opravu, s tím, že k tomu navrhovala i výslech svědka Ing. Z., a odkazuje na statické posudky, rozpočty, faktury a na jednání Ing. P. s pracovníci správce daně. Dále žalobkyně odkazuje na str. 6 protokolu o výslechu svědka Ing. P. ze dne 2.6.2015 a na svoji odpověď na výzvu správce daně ze dne 25.3.2015.
12. Stejně tak není podle žalobkyně pravdou, že nebyl předložen statický posudek; žalobkyně v odpovědi na výzvu ze dne 30.4.2015 dokládala originál znaleckého posudku a postup statického zajištění stěny. Veškeré dokumenty byly správci daně předloženy při zahájení daňové kontroly a při místním šetření v lednu 2015 v Polné s tím, že pro jejich obsáhlost lze do veškerých podkladů ohledně statického zajištění v předmětné nemovitosti nahlédnout, čehož však správce daně při místních šetřeních dne 24.8.2015 a 5.6.2015 nevyužil. Shodně žalobkyně argumentuje, pokud jde o opravu přibližně 150 let starého komína a některých oken, a zdůrazňuje, že některé stavební práce směřovaly k obnovení původního (nikoli těsně předcházejícího) stavu nemovitosti. Stejně tak pokud jde o opravu střechy, kdy kromě vikýře, u něhož veškeré výdaje byly zaevidovány na investice, se jednalo o opravu materiály co nejbližšími původním, které se již nevyrábí. Dále se mohl správce daně opřít o projektovou dokumentaci, avšak podle žalobkyně s ní opět ani v tomto případě nepochoval.
13. Žalobkyně dále namítá, že správní orgány se nedostatečně a nesprávně vypořádaly s fotografiemi, které žalobkyně předložila s identifikací a komentářem, a odmítly je jako neprůkazné. Nadto mohly podle žalobkyně předmětné fotografie využít u výslechu svědka Ing. P., který mohl jednotlivé stavební práce identifikovat, a položit mu stejné otázky, které pokládaly, když mu předložily vlastní fotografie; pokud správci daně nebylo něco ohledně fotografií jasné, měl tyto nejasnosti odstranit při výslechu svědka a měl mu předložit všechny fotografie, nikoli pouze jen některé, selektivně vybrané. Žalobkyně přitom jednotlivé soubory fotografií označila číslem dokladu s tím, že v souboru jsou uvedeny fotografie. Není tedy pravdou, co uvádí správce daně, že fotografie nebyly nijak specifikovány. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že správce daně neuznal jako důkaz ani fotografie, které byly svědkovi Ing. P. předloženy, a který dostatečně identifikoval jejich předmět.
14. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem správce daně, že komentáře k fotografiím nejsou věrohodné z toho důvodu, že nebyly Ing. P. autorizovány. Přitom předmětné podání

učinila žalobkyně svým jménem, neměla důvod nechat komentáře autorizovat. Podle žalobkyně si správce daně mohl Ing. P. k autorizaci předvolat. Správce daně tím spíše pochybil, pokud v této situaci nevyslechl Ing. P. jako svědka znovu.

15. Žalobkyně dále namítá, že nikde není vyhodnoceno místní šetření správce daně, které proběhlo dne 21.1.2015, při kterém byly pracovníci správce daně předloženy veškeré dokumenty vztahující se k podnikatelské činnosti žalobkyně a k opravám a investicím do předmětné nemovitosti; stejně tak není nikde zohledněno, že po odeslání fotodokumentace pracovníci správce daně (paní S.) několikrát navštívil Ing. P. a okomentoval veškeré vystavené faktury, čeho se týkaly apod. O tom přitom není v daňovém spisu žádná zmínka. Proto žalobkyně navrhuje, aby zdejší soud vyslechl k tomuto Ing. P. a pracovníci správce daně (paní S.) jako svědky, neboť správní orgány zamlčely podstatné okolnosti týkající se věci.
16. Svoji argumentaci žalobkyně rozvedla v doplnění žaloby a navrhla, aby zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobkyně setrvala po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadená rozhodnutí považuje za správná a odůvodněná. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadených rozhodnutích.
18. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

19. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
20. Zdejší soud napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
21. Podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je, zda některé stavební práce spočívající dle tvrzení žalobkyně v opravách její nemovitosti dodavatelem STAVBY POSPÍCHAL, s.r.o. v období let 2011 až 2013 byly z hlediska daňového práva opravami, a tedy zda výdaje v souvislosti s nimi vynaložené splňují podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP, či zda se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP, stejně jako jiné souběžně probíhající stavební práce na nemovitosti, které žalobkyně evidovala jako technické zhodnocení, což by vylučovalo uznatelnost předmětných výdajů. Spor je tedy mezi účastníky řízení o charakter těchto stavebních prací z hlediska daňového a v této souvislosti též o otázku rozsahu a unesení důkazního břemena žalobkyně a správce daně.
22. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k

prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

23. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
24. Podle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.
25. Podle § 33 odst. 1 ZDP se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za dané zdaňovací období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Rekonstrukcí se pak pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů (§ 33 odst. 2 ZDP).
26. 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. ZDP). Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích, tak aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosaženo časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady. Ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 ZDP. O opravu se bude jednat pouze tehdy, pokud odstranění havarijního stavu nevedlo k technickému zhodnocení. Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 ZDP (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS).
27. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 21.5.2013, č.j. 2 Afs 17/2012-26, na nějž odkazuje i žalobkyně v žalobě, uvedl, že „...hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, bývá v praxi často nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení. Není jisté pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té doby (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly, apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (příkladmo výměna střešní krytiny za novou, stejného typu) bude

případem „prosté“ opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu „vyšší kvality“, která by současně pro objekt představovala jistou „přidanou hodnotu“. I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby, lze je nepochybně jako opravu (a nikoliv technické zhodnocení) akceptovat, a to s výše popsányými daňovými konsekvencemi. Jako příklad lze uvést například výměnu nefunkční střešní krytiny za situace, kdy se další práce, spojené se zamýšlenou změnou užívání stavby, týkají jen úpravy jejího vnitřního uspořádání.“

28. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod opravy leží na daňovém subjektu. Právě s ohledem na to, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být nezřetelná, je třeba v každém jednotlivém případě nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných skutečností, které je daňový subjekt povinen doložit, zejména pokud jde o dostatečné důkazy ukazující stav objektu před provedením stavebních prací a po něm, a s ohledem na rozvržení důkazního břemena mezi správcem daně a daňovým subjektem platí, že „[o]značí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy, pak se v případě pochybností správce daně, zda se nejedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, důkazní břemeno přenáší dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na správce daně.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec, ze dne 13.12.2005, č.j. 59 Ca 136/2005-58, č. 817/2006 Sb. NSS). Jestliže za takového stavu věci správce daně tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno na něj (v nyní posuzované věci dle § 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu) a je tedy povinen skutečnosti tvrzené a doložené daňovým subjektem spolehlivě vyvrátit.
29. Samotný pojem „oprava“ není v ZDP ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Za této situace judikatura správních soudů odkazuje na definici pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.5.2008, č.j. 9 Afs 141/2007-83). Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného 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, což je ostatně i v intencích pokynu pro orgány daňové správy, akcentovaného žalobkyní, a mezi účastníky řízení ostatně o tomto výkladu pojmu oprava z hlediska daňového ani sporu není, jak plyne z jejich podání a napadených rozhodnutí. Zároveň platí, že „... odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 Afs 15/2008 - 139). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, že samotné fyzické opotřebení potrubí a jeho havarijní stav svědčily jednoznačně pro závěr o opravě a vylučovaly technické zhodnocení. Tento stav byl totiž důvodem, pro který žalobce přistoupil k předmětným pracím, ale sám o sobě nepředurčoval, zda bude odstraněn prostou

opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39 Sb. NSS 2653/2012). Ani doložení důkazních prostředků svědčících o provedení odstranění havarijního stavu v rámci stavebních prací tedy ještě neznamená, že nedošlo k technickému zhodnocení nemovitosti, tedy k vytvoření nové užitné hodnoty, a nikoli pouze k reprodukci užitné hodnoty stávající, tedy udržení stávajícího, resp. opravě předcházejícího stavu. Ani ze žalobkyní hojně citované judikatury Nejvyššího správního soudu nelze dovodit opačné závěry, kupř. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2008, č.j. 2 Afs 53/2008-48, plyne, že „*Nejvyšší správní soud totiž souhlasí s tím, že pojem „technické parametry“ je nutné vykládat ve vztahu k celku, tedy k technickým parametrům celé budovy, a dále ve vztahu k funkčnosti celé budovy, což bylo reflektováno i výše citovaným pokynem Ministerstva financí. Pokud by totiž bylo postupováno pouze formalisticky, již jen pouhou výměnou dřevěných oken za okna plastová by bez dalšího bylo nutné posuzovat jako technické zhodnocení. Pokud však bylo správní praxí pro daňové účely nastaveno posuzování výměny použitého materiálu jako „opravy“ a došlo-li nad rámec této akceptované výjimky v konkrétním případě v souvislosti s výměnou oken k dalším změnám na předmětné nemovitosti, je třeba výdaje spojené s výměnou oken posuzovat jako výdaje na rekonstrukci stavby, resp. technické zhodnocení. V případě výměny ohřívačů vody je nutné vzít v úvahu skutečnost, že instalaci nových ohřívačů došlo nejen k navýšení celkové kapacity ohřívané vody o 150 l (25%), ale především se zároveň v rámci stavebních úprav v ubytovacích buňkách změnilo dispoziční uspořádání, když z původního jednoho společného sociálního zařízení s jedním ohřívačem vody pro dvě ubytovací buňky byla vybudována dvě samostatná sociální zařízení s vlastním ohřívačem vody pro každou z ubytovacích buněk. Z takovéto situace lze usuzovat, že účelem výměny ohřívačů vody bylo taktéž vybavení každé ubytovací buňky vlastním ohřívačem, nejenom výměna opotřebovaných nebo poškozených ohřívačů za ohřívače nové. Výměnu ohřívačů a stavebně technické zásahy, ke kterým došlo zároveň s touto výměnou, není možné posuzovat jako činnosti navzájem zcela oddělitelné.“.*

30. Po stránce skutkové přitom není sporu o to, že žalobkyně prováděla na nemovitosti rozsáhlé komplexní stavební úpravy, k jejichž uplatnění z hlediska daňově účinných výdajů přistoupila tak, že část z nich zaevidovala jako technické zhodnocení a část jako opravy; tomu odpovídal i položkový rozpočet oprav a investic (70 % ku 30% z ceny díla). Pokud jde o výdaje vynaložené na opravy v letech 2011 a 2010 (jež jsou předmětem posouzení žalovaného v rozhodnutí č.j. 39753/17/5200-10422-711473) a v roce 2013 (jež jsou předmětem posouzení žalovaného v rozhodnutí č.j. 39757/17/5200-10422-711473), správce daně a žalovaný své závěry dovodili z hodnocení následujících důkazů. Žalobkyně předložila smlouvu o dílo č. 10/2011 uzavřenou se STAVBY POSPÍCHAL, s.r.o., obsahující položkový rozpočet oprav a investic (tedy rozdělení prací na opravy a technické zhodnocení), dále postupně doložila fotodokumentaci stavebních prací a výsledného stavu. Pokud jde o projektovou dokumentaci, tak z pasáže „Charakteristika stavby a její účel“ plyne, že je navržena kompletní rekonstrukce objektu. Navrženými stavebními úpravami a přístavbou vznikne v prvním nadzemní podlaží (přízemí) stávajícího objektu v Polné č.p. 20 lékárna, ve druhém nadzemním podlaží bude rekonstruováno sociální zařízení stávajícího bytu a bude provedena kompletní výměna střechy včetně krytiny a nosné konstrukce. V celém objektu bude dále provedena rekonstrukce rozvodů vody, kanalizace, elektrické energie a topení.

31. Ze skutkových podkladů obsažených ve správním spisu a z argumentů jak žalobkyně, tak žalovaného, není sporné, že ve výsledku po realizaci stavebních prací nemovitost získala novou užitnou hodnotu; o tom ostatně svědčí již ten fakt, že část výdajů na stavební práce sama žalobkyně zaevidovala jako technické zhodnocení. Pokud žalobkyně takto postupovala, pak ji tížilo důkazní břemeno, aby jednoznačně prokázala, že ty výdaje, které v rámci stavebních prací vyčleňovala na opravy, byly skutečně vynaloženy nezávisle na zbylých výdajích na technické zhodnocení a neměly žádnou souvislost se zvýšením užitné hodnoty nemovitosti.
32. Není tedy důvodná námitka, že správce daně a žalovaný „přehlíželi“, že část výdajů žalobkyně zaevidovala na technické zhodnocení; pokud žalobkyně hodlala samostatně uplatnit část výdajů jako opravy, což nelze kategoricky vyloučit, tak s ohledem na výše uvedené musely být tyto výdaje z hlediska § 24 odst. 1 ZDP realizovány jediné bez ohledu na výdaje za jiné souvisle probíhající stavební práce na technickém zhodnocení; nutno poznamenat, že se bude v rámci jednoho stavebního záměru či akce (kupř. právě rekonstrukce nemovitosti) jednat s ohledem na koncepci technického zhodnocení nemovitosti o situace spíše výjimečné. Skutečnost, že souběžně v rámci probíhajících stavebních prací byla nemovitost žalobkyní dohromady „opravována“ a technicky zhodnocována, ovlivnilo nároky na unesení důkazního břemena žalobkyně a nikoli správce daně, neboť „...*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... není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 10 Afs 104/2018-40). Žalobkyně tudíž byla povinna prokázat, které výdaje a proč nemají souvislost s novou užitnou hodnotou její nemovitosti, a nikoli to, že by jako výdaje na opravy „izolované“ za jiných okolností obstály, jak fakticky činí v žalobě. Stejně tak nelze dovozovat, že by tak měl z jednotlivých faktur vztahujících se k dílčím stavebním pracím, jak je žalobkyně doložila, dovozovat správce daně, jak poukazuje žalobkyně v žalobě, neboť takový postup neodpovídá konstrukci důkazního břemena v tomto typu řízení.
33. Žalobkyně také doložila stavební povolení ze dne 13.9.2011, č. 34/2011-RD, na stavební úpravy a přístavbu domu žalobkyně se změnou užívání části stavby jako lékárny, včetně přístavby skladu lékárny, a dále rozhodnutí o změně stavby před dokončením, která spočívala ve zřízení nového schodiště do sklepa, osazení střešních oken a ve změně užívání bytových prostor ve druhém nadzemním podlaží jako kancelářských prostor, vydané Městským úřadem v Polné. Dále žalobkyně doložila (bez dalšího komentáře) rozhodnutí ve věci opravy fasády, které pouze schvaluje navrhované stavební úpravy, a závazné stanovisko ve věci střešní krytiny a oken. Dále žalobkyně předložila odhad obvyklé ceny nemovitosti č. 564/20/2011 ze dne 7.6.2011, v němž je uvedeno, že poslední úpravy byly prováděny v roce 2005 (oprava koupelny, kuchyně, topení, nový kotel ÚT apod.), dokumenty týkající se nájmu, užívání veřejného prostranství, příjmové pokladní doklady, k odvolání pak žalobkyně přiložila znalecký posudek. Dále předložila správci daně CD,

kde se nacházely složky obsahující fotografie k jednotlivým daňovým dokladům, tyto fotografie nebyly nijak specifikovány, a další účetní doklady týkající se inventury atd. (shrnutí důkazních prostředků předložených žalobkyní je obsaženo v bodu 4 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 15.8.2017, č.j. 35174/17/5200-10422-711473, na které zdejší soud v podrobnostech odkazuje).

34. Pokud jde o opravu statiky nosné zdi, tak k tomu žalobkyně doložila rozhodnutí Městského úřadu v Polné o nařízených zabezpečovacích pracích a list z projektové dokumentace „Obytného domu č.p. 19/20 manželů B. v P.“ – postup statického zajištění společné stěny, avšak podle správce daně s ohledem na charakter provedených úprav představuje statické zajištění sousední zdi technické zhodnocení, neboť došlo ke změně technických parametrů nemovitosti. Je sice pravdou, že správce daně blíže nerozvádí, jaké technické parametry domu se zpevněním štitové zdi, jak je popsal i Ing. P., změnily (logicky však podle zdejšího soudu došlo ke zpevnění a zlepšení statiky domu), nicméně žalobkyně přitom ani v žalobě neuvádí a nedokládá, že by se jednalo o samostatnou stavební akci, nezávislou na rekonstrukci její nemovitosti dle stavebního povolení a projektové dokumentace. Proto ani u těchto „vyčleněných“ výdajů jejich charakter coby oprav v rámci rekonstrukce žalobkyně neprokázala. Přitom důvody, o které správce daně a žalovaný opírají své závěry, nestojí na tom, že žalobkyně nedoložila statický posudek či neprokázala fakticitu, tedy jaké konkrétní práce se na štitové zdi prováděly, jak namítá v žalobě.
35. Správce daně dále dne 2.6.2015 provedl místní šetření, při němž pořídil fotografie zachycující stav po rekonstrukci (úřední záznam č.j. 1176600/15/2914-60561-703790), a vyžádal si mimo jiné informace od společností zajišťujících rozvod plynu a elektřiny a dokumentaci rozvodů plynu. Nebylo přitom nutné, jak namítá žalobkyně, aby podrobně vyhodnocoval místní šetření, když jeho výstupem jsou fotografie nového stavu domu, jejichž věrohodnost žalobkyně ničím nezpochybňuje.
36. Správce daně vyslechl jako svědky Ing. J. P., J. M. (bývalého nájemce nebytových prostor) a L. H. (společníka EK Plynotop v.o.s.), který vypracoval prohlášení k fakturám od E K Plynotop v.o.s., jež se měly dle prohlášení týkat opravy rozvodu topení a kotle, opravy vody a odpadů na místě původních rozvodů vody a odpadů. Správce daně však z projektové dokumentace pro rozvody plynu zjistil, že rozvody mají jiné dispoziční řešení, proto výpověď L. H. jako důkaz podporující postup žalobkyně neuznal.
37. Ing. J. P. vypověděl, že se stavební práce prolínaly a byly fakturovány dle druhu (protokol č.j. 1142342/15/2914-60561-703790). Zdejší soud nesouhlasí s námitkou, že by tuto svědeckou výpověď správce daně a žalovaný dezinterpretovali, neboť to svědek přesně takto uvedl. Nejprve popisoval špatný technický stav domu, zejména pokud jde o sklep a zeď mezi domem žalobkyně a mezi sousedním domem, která byla zpevněna po celé výšce pomocí zpevňovacích prvků, a uvedl, že byla nutná větší oprava omítek a podlah. Na přestavbu příček si nevzpomněl, byly podle něj provedeny drobné úpravy v prvním i druhém podlaží podle projektové dokumentace. Jádru, hygienické místnosti i zázemí se neměnily, mnoho se nebouralo. Pokud jde o střechu, byla ve špatném technickém stavu, byla proto vyměněna jak krytina, tak krov, a byl zhotoven střešní viký, atd. Poté svědek komentoval předložené faktury za stavební práce a fotografie. Upřesnil, že na úvod stavby byl ve spolupráci s projektantem Ing. Z. zpracován rozpočet, který byl rozdělen na část oprav a část stavebních úprav (rekonstrukce) a tento rozpočet se snažili v co největší míře

respektovat. Před tím proběhla schůzka za účasti zástupce Ekonom konzult GROUP s.r.o. a Ing. Z., kde bylo dohodnuto, že projekt bude zpracován tak, aby v něm byly uvedeny všechny změny oproti původnímu stavu, a na základě toho byl zpracován rozpočet rozčleněný na opravy a rekonstrukce. Poté, co svědek komentoval některé faktury za stavební práce, kupř. za stavební práce ve výši 179 167 Kč v prvním nadzemním podlaží a 132 104 Kč za stavební práce ve druhém nadzemním podlaží, uvedl, že nemůže jednoznačně určit dle předložených faktur práce na jednotlivých podlažích (kde byly provedeny), neboť práce se prolínaly. U stavebních prací podle Ing. P. není obvyklé rozpočtování podle místností, nýbrž podle druhů prací. Je tedy možné, že se práce v jednotlivých fakturách prolínají i u jednotlivých podlaží. Správce daně vyhodnotil výpověď Ing. P. jako věrohodnou, potvrzující skutečnosti, které správci daně vyplynuly mimo jiné z projektové dokumentace a stavebního povolení, stejně jako tomu bylo v případě výpovědi svědka J. M., který vypověděl, že měl v minulosti v nájmu prostory v přízemí domu k provozování své podnikatelské činnosti spočívající v prodeji a opravě elektrospotřebičů, asi do roku 2011 či 2012. Měl pronajatu prodejnu, chodbu, WC a dílnu. Svědek označil na fotokopii projektové dokumentace místo, kudy původně vedly schody do sklepa. Uvedl, že v prodejně a dílně byla akumulární kamna a že WC a chodba vytápěny nebyly. V dílně bylo za dveřmi umyvadlo, na WC studená voda pouze pro splachovadlo, v prodejně a na chodbě nebyla vyvedena voda. Rozvaděč byl za vchodovými dveřmi, nad umyvadlem v dílně byl průtokový ohřívač. Pokud jde o zabezpečení, před vstupními dveřmi byla shrnovací mříž, elektronický zabezpečovací systém v domě nebyl (protokol č.j. 437966/16/2914-60561-703790).

38. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout další svědky a zopakovat výsledky již provedené (zejména Ing. P.), je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. nález Ústavního soudu ze dne 29.6.2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, a řada dalších). Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly.
39. Správce daně a žalovaný neprovedení navrhovaných výsledků podle zdejšího soudu řádně zdůvodnili, když uvedli, že pokud jde o navrhovaný výslech zástupce města Polná ve věci poplatků za užívání veřejného prostranství, tak existence těchto poplatků nebyla sporná; stejně tak pokud jde o svědky navrhované k uskutečnění stavebních prací, neboť uskutečnění stavebních prací správcem daně nebylo rozporováno. Pokud jde o výslech Ing. Z. k prokázání tvrzení ohledně výdajů na statické zajištění, tak žalovaný uvedl, že Ing. Z. vypracoval technický popis zabezpečovacích prací, mohl tedy vypovídat ve věci provedených prací, výslech by nevedl k objasnění skutkového stavu v posuzované věci. Stejně tak se žalovaný řádně vypořádal s předloženou projektovou dokumentací od arch. V. M., která měla prokazovat existenci schodiště. Podle žalovaného není zřejmé, kdy byla projektová dokumentace zpracována a chybí k ní legenda. Takovému hodnocení nemá

zdejší soud s ohledem na obsah správního spisu co vytknout. Správce daně a žalovaný správně vycházeli z rozhodnutí Městského úřadu v Polné, podle něhož mělo být vybudováno nové schodiště do sklepa a původní schodiště mělo být zasypano. Při místním šetření bylo zjištěno, že na jeho místě byla vybudována místnost farmaceuta (bod 71 napadeného rozhodnutí).

40. Zdejší soud má za to, že v daném případě byl dostatečně prokázán skutkový stav i bez navrhovaných výpovědí svědků a bez dokazování veškerými žalobkyní předloženými fotografiemi, zejména pokud jde o uskutečněné stavební práce. Není tedy důvodná námitka, že správce daně a žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav. Pokud pak jde o dokazování

u jednání výsledky žalobcem navrhovaných svědků Ing. P. a pracovnice správce daně, tak i to má zdejší soud za nadbytečné. I kdyby dílčí komunikace Ing. P. se správcem daně nebyla zachycena ve správním spisu, jak tvrdí žalobkyně, nejedná se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Pokud jde o rozsah a výsledek prací prováděných v rámci rekonstrukce na nemovitosti žalobkyně, ten je z provedených důkazů s jistotou seznatelný. Také fotografie, které žalobkyně předložila, zachycovaly průběh stavebních prací a výsledný stav (bod 69 napadeného rozhodnutí č.j. 39753/17/5200-10422-711473); správce daně ani žalovaný však nezpochybňovali rozsah a způsob provedených prací a jejich výsledek; podstatou sporu je totiž to, zda lze v rámci žalobkyní provedené rekonstrukce vydělit některé stavební práce jako opravy.

41. Není přitom důvodná námitka, že není zřejmé, ke kterému stavu správce daně stav nemovitosti před rekonstrukcí hodnotil; nelze směšovat hodnocení konkrétních důkazních prostředků, které se týkaly různých časových období, s posouzením změn, k nimž na nemovitosti došlo v průběhu rekonstrukce, tedy s hodnocením výsledného stavu. Ostatně povinnost řádně doložit stav před rekonstrukcí měla žalobkyně, přičemž popis změn její nemovitosti v důsledku rekonstrukce, uvedených ve zprávě o daňové kontrole a v napadených rozhodnutích, žalobkyně ani nezpochybňuje. Správce daně a žalovaný shrnuli, že nemovitost doznala změn, spočívajících v tom, že před rekonstrukcí byla v prvním nadzemním podlaží nemovitosti žalobkyně prodejna a opravná elektrospotřebičů – nově bylo povoleno užívání části stavby jako lékárny a druhého nadzemního podlaží jako kancelářských prostor. Ve druhém nadzemním podlaží byla původně dvě trojdílná okna, nyní se zde nachází tři okna. Dříve se v prvním nadzemním podlaží topilo akumulacími kamny a byla zde zavedena pouze studená voda. Byly provedeny nové rozvody vody a plynu s jinou dispozicí, první nadzemní podlaží je vytápěno plynovým topením, je zavedena teplá voda. Došlo k novému dispozičnímu uspořádání místností, došlo k bourání zdí, byly zasypany původní schody do sklepa a vybudovány nové v jiném místě, při opravě střechy byly vyzděny boční zídky a namontován vikýř, došlo k většímu prosvětlení nemovitosti, namísto původních dvou komínů má nemovitost pouze jedno komínové těleso atd. V podrobnostech zdejší soud odkazuje na str. 15 až 19 zprávy o daňové kontrole a body 6 a 7 str. 3 písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14.6.2017, č.j. 27153/17/5200-10422-711473, v níž žalovaný též vyhodnotil v bodu 11 znalecký posudek, který žalobkyně předložila. Žalovaný uvedl, že z tohoto posudku není zřejmé, jakou metodu znalec použil pro hodnocení technických parametrů, ani na základě jakých úvah dospěl k závěrům uvedeným v posudku. Podle žalovaného znalec pouze konstatuje, že jednotlivými úpravami nedošlo ke změně technických parametrů, ale podrobné úvahy a zdůvodnění

neuvádí. Dostatečným zdůvodněním závěrů znalce podle žalovaného není odůvodnění, že posouzení technických parametrů konstrukcí i budovy jako celku bylo posuzováno podle změny standardního vybavení budov podle přílohy č. 8 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Podle zdejšího soudu je takové hodnocení věcně správné a s ohledem na ostatní skutková zjištění správce daně nebylo třeba dalšího dokazování, kupř. revizním znaleckým posudkem. V podrobnostech, pokud jde o výtky žalovaného k obsahu znaleckého posudku, zdejší soud odkazuje na bod 11 a 12 písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14.6.2017, č.j. 27153/17/5200-10422-711473, které žalobkyně v žalobě po stránce věcné ani nevyvrací.

42. Podle zdejšího soudu žalobkyně neprokázala, že stavební práce, resp. výdaje evidované coby opravy, nemají souvislost s novou užitnou hodnotou a že se jednalo o nutné opravy probíhající nezávisle na realizaci stavebního projektu. Ostatně i podrobná žalobní argumentace stojí na objasnění toho, proč některé jednotlivé dílčí práce (pokud jde kupř. o střechu - ovšem bez vikýře a části prací - či statické zajištění štitové zdi, jak namítá žalobkyně) byly z hlediska daňového opravou; s těmito argumenty se však již vypořádal žalovaný, jak bylo výše uvedeno. Podle zdejšího soudu stojí argumenty žalobkyně na nesprávném východisku, že provedené stavební práce v rámci stavební akce dle projektové dokumentace a stavebního povolení bylo možné takto rozdělit a hodnotit nezávisle na výsledku rekonstrukce. Takto by ovšem *argumentum ad absurdum* bylo možné rozdělit stavební práce v rámci každé rekonstrukce, renovace či modernizace starší nemovitosti. Takovou možnost z výše citované judikatury dovodit nelze. Žalovaný v této souvislosti také poukázal na to, že podíl oprav a investic žalobkyně vypočítala na základě smlouvy o dílo, kdy celková cena díla činila 3 421 020 Kč a dle položkového rozpočtu přístavba domu a stavební úpravy činily 30% z ceny (1 144 548 Kč) a stavební opravy objektu 70% z ceny díla (2 276 472 Kč); podle tohoto klíče tedy žalobkyně rozdělovala částky dle faktur (bod 77 rozhodnutí žalovaného č.j. 39753/17/5200-10422-711473). Se závěrem žalovaného, že procentuální výpočet nelze považovat za odborné rozdělení prací, zdejší soud souhlasí.
43. Není tudíž důvodná ani námitka, že správce daně požadoval po žalobkyni doložit „negativní skutečnosti“. V tomto ohledu byl pro správce daně a žalovaného podstatný zejména obsah projektové dokumentace, faktický charakter provedených prací a výsledný stav nemovitosti. Správní orgány po provedeném důkazním řízení správně dovodily, že stavební, konstrukční a dispoziční změny, jejichž výsledkem bylo mimo jiné i změna účelu užívání nemovitosti, představují technické zhodnocení. Pokud podle žalobkyně část provedených stavebních prací v rámci rekonstrukce její nemovitosti neovlivnila technické parametry ani užitnou hodnotu objektu a jednalo se o opravy probíhající nezávisle na rekonstrukci, tak to měla v daňovém řízení prokázat žalobkyně, ale neučinila tak.
44. Pokud jde v této souvislosti o argument, že správce daně nezohlednil informace o pozemku z roku 2016, podle nichž byla nemovitost v katastru nemovitostí vedena jako rodinný dům, což se nezměnilo, tak odkaz na evidenční stav v katastru nemovitostí nikterak nevyvrací důkazy o tom, co bylo předmětem stavebních úprav nemovitosti žalobkyně a jaký byl její skutečný stav před rekonstrukcí a po ní. S tímto argumentem žalobkyně se nadto vypořádal žalovaný v bodu 42 žalobou napadeného rozhodnutí.
45. Pokud jde o výtky procesního charakteru týkající se formy a obsahu výzev, tak žalovaný připustil, že nebyly dostatečně odůvodněny, nicméně že správce daně požadoval prokázat to, co tvrdila sama žalobkyně, a to v návaznosti na důkazní prostředky předložené při

zahájení daňové kontroly, zejména stavební povolení (výzva ze dne 8.12.2014, ze dne 17.2.2015 a ze dne 18.1.2016 – po provedeném místním šetření). Dílčí pochybení správce daně pak bylo zhojeno postupem žalovaného, který seznámil žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků. Přitom jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z písemností seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a z napadených rozhodnutí je zřejmé, že jak správce daně, tak žalovaný důkazy hodnotili, jak bylo výše zrekapitulováno, přičemž není úkolem zdejšího soudu, aby se zabýval každým dílčím argumentem či každou dílčí částí stavebních prací, pokud jsou závěry žalovaného dostatečně skutkově podloženy a řádně odůvodněny.

46. Podle zdejšího soudu dále není rozhodné, že výslednou kvalitou se nemovitost přiblížila původnímu historickému „stavu“, či spíše rázu a podobě (jak v této souvislosti namítá žalobkyně s odkazem na stanovisko Magistrátu města Jihlavy či vyjádření Národního památkového ústavu); i tím podle zdejšího soudu získala na kvalitě. „Opravy“ původních částí nemovitosti, jež byly v havarijním stavu, tak byly „opravami vyšší kvality, které přinesly nemovitosti technické zhodnocení a které vedly ke kvantitativní a kvalitativní změně nemovitosti“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 10 Afs 104/2018-40).
47. Nyní posuzovaná věc je tedy podle zdejšího soudu skutkově velmi podobná věci posuzované Nejvyšším správním soudem v již citovaném rozsudku ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39 Sb. NSS 2653/2012, v níž dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„Pokud při stavebních pracích došlo ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Výjimkou budou zejména situace, kdy změnu technických parametrů nutně přináší technický pokrok. Je zřejmé, že např. izolace budovy vyměněná po několika desítkách let bude mít lepší technické parametry (např. vyšší tepelný odpor při stejné tloušťce) než izolace původní, tato změna je však přisuzována přirozenému technickému pokroku a sama o sobě neznamená technické zhodnocení namísto opravy ... Jinými slovy, pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí), taková náhrada nebude mít sama o sobě za následek technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítal, že technický pokrok byl důvodem, pro který byla změněna technologie uložení potrubí (namísto uložení do betonových žlabů bylo potrubí uloženo na písečné lože). Nejvyšší správní soud připouští, že tato skutečnost posuzovaná izolovaně by mohla vést k závěru, že k technickému zhodnocení nedošlo. V kontextu posuzované věci, kdy je nepochybné, že výměna potrubí souvisela s celkovou změnou koncepce dodávky tepla a kdy došlo k více změnám včetně změny světlosti potrubí, však tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr, že došlo k technickému zhodnocení sekundárního rozvodu tepla.“* Podle zdejšího soudu žalobkyně v rámci jedné stavební akce – rekonstrukce jejího domu - izolovaně vyčlenila některé dílčí práce, které však ve svém souhrnu jednoznačně vedly jak ke změně technických parametrů, tak ke vzniku nové užitné hodnoty její nemovitosti.
48. Pokud jde o poukaz žalobkyně na zásadu *in dubio pro mitius*, tak, jak uvedl pro věc přílehlavě Nejvyšší správní soud „Ačkoliv Nejvyšší správní soud výše uvedl, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být někdy nezřetelná, nelze z toho dovodit, že by právní úprava umožňovala více výkladů toho, co je opravou či technickým zhodnocením. Je třeba odlišit na jedné straně situaci, kdy je namísto pečlivě posoudit a prokázat, zda se na danou situaci vztahuje určitá právní norma, která je však jednoznačná, a na druhé straně situaci, kdy

je právní norma natolik neurčitá, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. Posouzení otázky, zda šlo o výdaje na opravu či technické zhodnocení, odpovídá situaci prvé, proto krajský soud dospěl ke správnému závěru, že nemohlo dojít k porušení zásady in dubio pro mitius...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39 Sb. NSS 2653/2012). V daném případě žalobkyně své důkazní břemeno, tedy tvrzení, že část prací byla opravami prováděnými nezávisle na daném stavebním záměru, neunesla.

49. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

50. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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.

Brno 30. ledna 2020

David Raus v.r.
předseda senátu

