



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **JEDNOTA, spotřební družstvo v Boskovicích**, IČ: 00032221
sídlem náměstí 9. května 2136/10, 680 01 Boskovice
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Smetanovo náměstí 31, 570 01 Litomyšl

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 26. 9. 2016, č. j. 40246/16/5200-11435-710862

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 23. 11. 2016 brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2016, č. j. 40246/16/5200-11435-710862, kterým žalovaný jako odvolací orgán podle ustanovení § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítl odvolání proti rozhodnutím, která vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Boskovících - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, č. j. 4154957/14/3007-50524-705185, ze dne 4. 12. 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 687.040 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, tj. 137.408 Kč, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011, č. j. 4155177/14/3007-50524-705185, ze dne 4. 12. 2014, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 515.090 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, tj. 103.018 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul závěry žalovaného a správce daně a s konstatováním velkého rozsahu napadeného rozhodnutí uvedl, že se omezil na vytčení obecných a hlavních pochybení žalovaného, a v podrobnostech odkázal na svá vyjádření ve správním řízení, obzvláště na vyjádření ze dne 3. 6. 2016.
3. V jednotlivých žalobních námitkách brojil proti následujícím skutečnostem a závěrům správců daně. Předně namítl, že žalovaný upřednostnil své laické názory na technickou problematiku oproti tvrzením žalobce a popřípadě i znalce. Konstatoval, že spor mezi žalobcem a žalovaným je založen zejména na problematice posouzení technického stavu věcí a provedených činností, a je přesvědčen, že žalovanému předložil dostatek důkazních prostředků a důkazních návrhů k prokázání správnosti svých tvrzení žalobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, namítl, že si měl správce daně k posouzení technických otázek ustanovit znalce, namísto vlastního posouzení přesahujícího jeho odborné znalosti.
4. Dále vytýkal správci daně, že neprovedl jím navržené potřebné místní šetření, ze kterého by zjistil skutečný stav oprav a jejich soulad s v té době platnými zákonnými požadavky, zejména v situaci, kdy žalovaný naopak vytýká žalobci neunesení důkazního břemene v souvislosti s rozhodnutím správce daně neprovést důkazní návrhy žalobce. Za překvapivé označil, že správce daně upřednostnil použití skutečností zjištěných z Google maps. Namítl proto, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá v podstatě to, že správce

daně může vyhledávat důkazy, když se mu to hodí, bez návrhu daňového subjektu, ale pokud daňový subjekt žádá o provedení a zajištění konkrétního důkazu, tak správce daně je oprávněn bez dalšího tento návrh zamítnout a daňový subjekt může své břemeno důkazní těžko unést, když je správce daně oprávněn selektovat, jaké důkazy se rozhodne provést a jaké nikoliv.

5. Následně namítl, že v průběhu správního řízení nechal žalobce zpracovat na své náklady odborný posudek, čímž chtěl správcu daně vyjít vstříc, aby mu umožnil nejen odborný náhled na věc, ale i možnost vyslechnout příslušného znalce, neboť nabídl výslech znalce.
6. Následně brojil proti tomu, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jím navrženými důkazními prostředky, mimo jiné s fotografiemi, které podle něj měly prokazovat stav prodejem před provedením oprav. Uvedl, že žalovaný vůbec k těmto fotografiím nepřihlédl a v rozhodnutí je nezohlednil, tedy až na tvrzení, že jsou nedostatečné. Zpochybnil celkový způsob prováděného dokazování, např. nezohlednění stáří budov a jejich předchozí opravy, které nejde reálně vůbec doložit. Přístup žalovaného označil za odtržený od reálného života a formalistický bez snahy se přesvědčit o skutečném stavu věcí.
7. Namítl, že žalovaný se v rámci odůvodnění rozhodnutí uchýloval k domněnkám a nepodloženým tvrzením, porušil zásadu „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“ a rozhodl se při pochybnostech pro závěr nepříznivý pro žalobce.
8. Následně brojil proti způsobu vyřízení žádosti žalobce o prošetření stížnosti (ohledně seznámení s výsledkem kontrolního zjištění), která byla vyřízena až dne 8. 12. 2014, poté co správce daně již daňovou kontrolu dne 4. 12. 2014 uzavřel. Sporoval tvrzení žalovaného, že po uplynutí lhůty k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění už nelze předkládat a navrhopvat důkazní prostředky. Za další procesní pochybení označil nezahrnutí listiny - žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 23. 11. 2014, v seznamu písemností ve zprávě o daňové kontrole. Jako nesprávné (a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu) označil tvrzení žalovaného, že při hodnocení důkazních prostředků neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů.
9. Zároveň brojil proti tomu, že ve spise není obsažen úřední záznam o provedení důkazů předloženými fotografiemi dle ustanovení § 63 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a přesto žalovaný odkazuje na „nedostatečně způsobilé fotografie“.
10. Za další procesní pochybení označil podle jeho názoru nesprávný způsob projednání výsledku kontrolního zjištění před vydáním závěrečné zprávy o daňové kontrole, neboť mu nebyl předložen výsledek v celém rozsahu. Dalšího dílčího pochybení se měl správce daně dopustit tím, že řádně nedoručil zprávu o daňové kontrole, a to právě s ohledem na absenci seznámení s kompletním výsledkem kontrolního zjištění a stanovení lhůty pro vyjádření a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2012, č. j. 1 Afs 74/2011–126. Následně brojil i proti obsahu listiny „Zpráva o daňové kontrole“.

11. Závěrem konkrétních námitek uvedl věcné námitky proti několika, podle jeho názoru zjevně nesprávným závěrům žalovaného, týkajících se technických otázek, které jsou obsaženy v rozhodnutí, které rubrikoval pod body 1 až 12, a které soud bude pro stručnost následně rekapitulovat v rámci příslušné části odůvodnění.
12. V posledním bodu žaloby poukázal na souvislosti podnikání žalobce, jednak na dlouhodobost podnikání, stáří budov, ve kterých provozuje své obchody, a poukázal i na místa, kde podniká, tj. v malých obcích a vesnicích a shrnul relevantní judikaturu ke svým žalobním tvrzením.

III. Obsah vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a jednotlivé žalobní námitky označil jako nedůvodné. K tomu uvedl, že žalobní námitky de facto korespondují s odvolacími, a odkázal proto na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že k neuznání žalobcem uplatněných výdajů došlo proto, že žalobce neposkytl žalovanému takové důkazní prostředky, které by umožňovaly porovnat stav prodejen před provedenými stavebními zásahy a po jejich provedení, s tím, že správce daně na žádost žalobce ještě v průběhu daňové kontroly zohlednil odpisy ze zvýšení vstupní ceny předmětného hmotného majetku o technické zhodnocení, a to za rok 2010 ve výši 176.712 Kč a za rok 2011 ve výši 298.961 Kč. Stran kontrolních zjištění a hodnocení důkazu odkázal na žalobou napadeného rozhodnutí, na zprávu o daňové kontrole a na seznámení s výsledky daňové kontroly
14. K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu věci a k nesprávnému právnímu posouzení uvedl, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu, neboť technické zhodnocení lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“, a s ohledem na zákonnou definici technického zhodnocení není možné rozhodnout, že určitý výdaj (náklad) byl vynaložen na rekonstrukci či modernizaci hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní stav tohoto hmotného majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu. Důkazní břemeno nese primárně žalobce a tento žádný nezvratný důkazní prostředek, jímž by prokázal, že opravy stávajícího stavu prodejen byly provedeny při zachování stejných parametrů, nedoložil. K vyhodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků odkázal na napadené rozhodnutí.
15. K námitce nutnosti ustanovit znalce namítl, že se jedná o zcela novou námitku, doposud v daňovém řízení neuplatněnou a citovaný rozsudek je podle názoru žalovaného na danou věc nepřiléhavý. Úvahu o dopadech provedených stavebních úprav pro potřeby ZDP je oprávněn provést správce daně a to na základě předmětné konfrontace původního stavu se stavem novým (zrekonstruovaným), která byla ze strany žalobce znemožněna neunesením důkazního břemene.
16. K námitce žalobce, že žalovaný se uchyluje k domněnkám a nepodloženým tvrzením v neprospěch žalobce, žalovaný odkazuje na str. 111 – 114 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou detailně vypořádal. Pokud se jedná o příklady nesprávných závěrů správce daně stran technických otázek, tak tyto byly žalovaným vypořádány v rámci hodnocení důkazních prostředků, případně v rámci odvolacích

námitek. Důkazní prostředek - kopie technických listu dvou výrobců tepelných clon, nebyl v rámci daňové kontroly ani v odvolacím řízení žalobcem předložen, tudíž se k tomuto nemůže žalovaný blíže vyjádřit. Dále upozornil na změnu tvrzení žalobce oproti jeho původnímu tvrzení v odvolacím řízení stran stavebních prací – výměna dlažby v prodejny Kořenec, ale i tato plocha je menší než fakturovaná (120m²) a nadále setrvává na svém závěru.

17. K námitce žalobce stran nesprávného hodnocení důkazních prostředků správcem daně a žalovaným, tento konstatuje, že správcem daně i žalovaným bylo v rámci hodnocení důkazů postupováno zcela v souladu se zákonem a odkázal na obsah správního spisu.
18. K neprovedení žalobcem navržených důkazních prostředků, k překročení správního uvážení a nesprávné interpretaci platných právních předpisu ve prospěch žalovaného, stejně jako k neukončení daňové kontroly, neprojednání výsledku kontrolního zjištění a jeho předložení v neúplném rozsahu odkázal na napadené rozhodnutí. K projednání výsledku kontrolního zjištění a ukončení daňové kontroly se následně v podrobnostech vyjádřil v další části vyjádření. Ve věci nesouhlasu žalobce s tím, že po uplynutí lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, nemůže daňový subjekt již předkládat a navrhopat další důkazní prostředky, odkázal na ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu a důvodovou zprávu k němu.
19. K žalobcem citovaným rozsudkům v bodě III žaloby konstatoval, že tyto jsou dílem nepřiléhavé a v případě přílehlavých citací neuvedl žalobce žádný konkrétní případ, ve kterém by správce daně nebo žalovaný postupoval v rozporu s těmito citovanými rozsudky.
20. Závěrem vyjádření odmítl žalovaný námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, která má podle žalobce spočívat v nesprávné a nedostatečné provedení dokazování ze strany správního orgánu, neboť ze skutečnosti, že se žalobce neztotožňuje se závěrem učiněným žalovaným v napadeném rozhodnutí, v žádném případě nelze dovozovat nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že se v případě vynaložených výdajů (nákladu) na provedené stavební práce jednalo o „opravy“ hmotného majetku (prodejen).

IV. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek ustanovení § 51 s.ř.s.

IV.a Úvodní tvrzení žalobce k rozsahu podané žaloby

22. V první části žaloby konstatoval žalobce, že se zaměří zejména na obecná a hlavní pochybení žalovaného, a co se týká podrobností, tak tak odkázal na svá vyjádření ve správním řízení, obzvláště na vyjádření ze dne 3. 6. 2016. Soud musí jasně konstatovat, že podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce **napadené výroky rozhodnutí** za nezákonné nebo nicotné.
23. V nyní této věci soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného a žalobce proto má brojit proti závěrům žalovaného, a to zcela konkrétně. Musí jasně uvést, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
24. Není úkolem správního soudu, aby dovozoval námitky žalobce z jeho podání ve správním řízení. Řízení před správními soudy je primárně určeno k přezkumu rozhodnutí správního orgánu druhého stupně a je proto na žalobci, aby svoji argumentaci směřoval proti tomuto rozhodnutí. Důvody, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, logicky nemůže obsahovat správní spis, neboť veškerá vyjádření žalobce založená ve správním spise směřují buď proti rozhodnutí a postupu správního orgánu prvního stupně, nebo (např. v případě stížností) proti procesnímu postupu odvolacího orgánu.
25. Zároveň je třeba říct, že není úkolem správního soudu jako další instance vypořádávat námitky a tvrzení, které vznesl žalobce proti postupu a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Nad to v situaci, kdy žalobce paušálně odkazuje na všechna svá vyjádření ze správního řízení (a obzvláště na jedno konkrétní), tak by soud zcela nahrazoval přezkumnou činnost žalovaného.
26. Soud proto vypořádal pouze a jedině námitky, které žalobce konkrétně uplatnil a řádně odůvodnil v podané žalobě.

IV.b Posouzení technického stavu věci, otázka rozložení důkazního břemene a povinnosti ustanovit znalce

27. V první žalobní námitce brojil žalobci proti nedostatku kompetence žalovaného posoudit technické otázky, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119.
28. Jakkoliv se žalobce snaží v podané žalobě na řadě míst zpochybňovat odbornou kompetenci žalovaného, potažmo správce daně pro hodnocení technických otázek, soud jasně zdůrazňuje, že primární spor je mezi stranami v otázce (ne)unesení důkazního břemene. Závěry žalovaného, resp. správce daně o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce jsou opřeny především o to, že žalobce nebyl schopen prokázat stav jím opravovaných budov před provedením stavebních prací.
29. Z již historické judikatury správních soudů vyplývá, že je to právě daňový subjekt, který v rámci unesení primárního důkazního břemene musí být schopen prokázat stav objektů před provedením prací (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2005, sp. zn. 59 Ca 136/2003: „*Označí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží*

na podporu svých tvrzení důkazy“, příp. tzv. právní větu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, publikovaného pod č. Sb. NSS 2561/2012: „*Daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu.*“)

30. V rámci rozložení důkazního břemena je tak daňový subjekt povinen prokázat stav objektu před a po provedení prací, tj. pokud tvrdí, že se jedná o opravy, tíží ho důkazní břemeno k prokázání provedení oprav. Otázka posouzení unesení důkazního břemene není otázkou, kterou by si správní orgány nemohly zodpovědět samy. Naopak je jejich bytostným úkolem unesení důkazního břemene posoudit, neboť posuzování unesení důkazního břemene je nedílnou součástí procesu rozhodování před správcem daně.
31. Prostý odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, není důvodný. Zdejší soud nezpochybňuje závěry uvedené v citovaném rozhodnutí, nicméně žalobce opomíjí, že tyto závěry byly vysloveny v konkrétní věci a týkaly se posuzování konkrétních skutkových otázek. Znalecký posudek v citované věci měl umožnit správním orgánům komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů tehdejšího daňového subjektu, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti) a na jeho základě pak měl správce daně rozhodnout, zda lze či nelze vyhodnotit tyto projekty jako projekty výzkumu a vývoje dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovení § 2 odst. 1 zákona o podpoře výzkumu. Sám Nejvyšší správní soud v bodu 34. citovaného rozhodnutí uvedl, že „*vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení.*“ a je posouzení správních orgánů, zda lze tvrzení daňového subjektu bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní.
32. Citovaný rozsudek zcela zjevně dopadá na odlišnou skutkovou situaci. Bezpochyby by jeho závěry bylo možno aplikovat, pokud by vyvstala situace nutnosti provést odborné posouzení určité technické otázky, ale ze samotné obecné námitky neprovedení znaleckého posudku bez vazby na konkrétní spor o hodnocení technické otázky nelze dovozovat nezákonnost rozhodnutí žalovaného ani správce daně, neboť nelze vůbec posoudit, zda takový spor o hodnocení technické otázky vůbec existoval.

IV.c Místní šetření a selekce důkazů

33. Dále žalobce vytýkal správci daně, že neprovedl jím navržená potřebná místní šetření a prováděl selekci důkazů.
34. I z druhé žalobní námitky vyplývá, že žalobce neakceptuje způsob, jakým přistoupil žalovaný, potažmo správce daně k posouzení unesení důkazního břemene. V této žalobní námitce však žalobce fakticky zastírá klíčový závěr daňových orgánů, že to byl právě on, kdo neprokázal stav budov před provedením oprav. Nijak se nevyrovnává se závěry žalovaného, že provedení místních šetření je nadbytečné, neboť místními šetřeními v jednotlivých opravovaných budovách může být zjištěn toliko stav *po provedení* oprav, avšak nemohou prokázat stav výchozí, tj. stav *před provedením* oprav.

35. Správce daně nemá povinnost provádět veškeré navržené důkazní prostředky, jeho povinností dle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu je dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně sice není vázán návrhy daňového subjektu na provedení důkazních prostředků, ale vznesenými důkazními návrhy se musí zabývat. V souzené věci tomu tak bylo a v nyní podané žalobní námitce žalobce nijak netvrdil ani neprokázal, jak by provedení jím navrhovaných místních šetření mohlo prokázat stav budov před provedením oprav.
36. Správce daně je na základě citovaného ustanovení oprávněn provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Pokud si tedy správce daně, potažmo žalovaný obstarával důkazní prostředky o stavu budov před provedením oprav sám, nelze mu to klást k tíži, neboť tím fakticky suploval splnění důkazního břemene ze strany žalobce. Žalobce v podané námitce opomíjí, že správce daně prostřednictvím žalobcem kritizovaných „Google maps“, tj. prostřednictvím veřejně dostupných informací na serveru maps.google.com zjišťoval stav budov žalobce v různých časových obdobích zejména před provedením oprav. Soudu takové důkazní prostředky nepříjdou jakkoliv nepřiměřené. Je totiž jedno, zda je budova zachycena na fotografiích pořízených daňovým subjektem nebo jinou osobou. Klíčové je, zda zachycuje stav objektu k určitému datu. Jinými slovy pro posouzení stavu jakékoliv budovy např. v roce 2015 před provedením její opravy má jistě vyšší vypovídací hodnotu fotografie z roku 2015 na serveru maps.google.com, než místní šetření v roce 2017 provedené poté, co již byla budova v roce 2016 opravena.
37. Jakkoliv to s tímto postupem může žalobce nesouhlasit, tak soud použití fotografií z veřejně dostupných zdrojů nepovažuje za pochybení správce daně a stejně tak nepovažuje za pochybení správce daně to, že neprovedl místní šetření, u nichž jasně a racionálně zdůvodnil, proč nemohla přinést žádné skutečnosti k objasnění skutkového stavu.

IV.d Zpracovaný znalecký posudek a návrh na výslech znalce

38. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobce doručil žalovanému podání ze dne 3. 6. 2016, ve kterém mimo jiné na str. 4 konstatoval, že nechal vypracovat Ing. Janem Šmídem odborné posouzení, které předkládá žalovanému. Žalovaný se tímto důkazním prostředkem detailně zabýval na str. 94-95 žalobou napadeného rozhodnutí a jasně zdůvodnil, proč ani samotný posudek ani výslech znalce nemohou přispět k objasnění skutkového stavu. Po prostudování obsahu odborného vyjádření se soud se závěry žalovaného ztotožňuje.
39. Z listiny označené jako Odborný posudek (osvědčení) je zřejmé, že cílem posudku bylo „*podat osvědčení k materiálům a stavebním konstrukcím, které zadavatel,..., použil při opravách svých objektů typu OKAL 143/38 v letech 2010-2011*“. Již ze samotného cíle posudku, stejně jako z jeho navazujícího obsahu vyplývá, že tento posudek může sloužit pouze jako podklad pro hodnocení realizovaných prací a nijak nevypovídá o stavu objektů, použitých materiálech a konstrukcích *před provedením* oprav. Skutečnost, že tyto byly v nevyhovujícím stavu nikdo nespornuje. Zároveň je z tohoto „posudku“ patrné, že znalec měl k dispozici pouze skutečnosti, které mu poskytl zadavatel.

40. Podle názoru zdejšího soudu žalovaný zcela v souladu se zákonem nepovažoval za nutné doplnit dokazování o výslech znalce.

IV.e Nevypořádání důkazních návrhů žalobce

41. Následně brojil proti tomu, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jím navrženými důkazními prostředky, mimo jiné s fotografiemi, které podle něj měly prokazovat stav prodejem před provedením oprav, a zpochybnil celkový způsob prováděného dokazování.
42. Obdobně jako v případě předchozích námitek i tento žalobní bod je ve vztahu k rozsahu daňové kontroly i napadeného rozhodnutí značně nekonkrétní. Soud zdůrazňuje, že míra precizace žalobního bodu následně předurčuje i rozsah, ve kterém se se žalobním bodem soud zabývá. Není úkolem soudu, aby za žalobce „domýšlel“ konkrétní pochybení správního orgánu a dotčení individualizovaných, jasně specifikovaných práv žalobce. V rámci zcela obecné námitek může soud přistoupit pouze ke zcela obecnému přezkumu postupu žalovaného, resp. správce daně, a to zejména v situaci, kdy se v rámci daňové kontroly jednalo o přezkoumání řady dílčích, zcela konkrétních výdajů, které měl žalobce prokazovat (resp. se o to snažil) konkrétními důkazními prostředky, tj. např. předložením důkazních prostředků k výměně určitých oken u určité konkrétní prodejny.
43. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí soud shledal, že žalovaný přistoupil k vypořádání odvolacích námitek tak, že se věnoval každé jedné prodejně a jednotlivým výdajům samostatně. Je proto značně zavádějící, pokud žalobce v této žalobní námitce odkazuje pouze selektivně na str. 12 žalobou napadeného rozhodnutí.
44. Obdobně zavádějící je ta část námitek, kde žalobce uvedl: *„Je nepochybné, že tato věc je obsáhlá, a i sám žalovaný se mohl při zpracování rozhodnutí „ztratit“ a přehlédnout některé důkazní prostředky, popř. tyto přiložit k jiným částem věci a podobně. Nicméně takové pochybení a dezorientace žalovaného nemůžou být přičítány k tíži žalobce. Správce daně, resp. žalovaný, se rozhodli, že napadnou v podstatě všechny žalobcem provedené opravy a nezaměřil se pouze např. na ty, které by nebyl žalobce schopen objektivně nijak prokázat. Správce daně a žalovaný se však rozhodli jít cestou maximálního rozsahu námitek a s tím samozřejmě související pracností dokazování a vypracování rozhodnutí.“* Bez pochyby nelze přičítat k tíži žalobce pochybení správních orgánů při provádění dokazování, na druhou stranu je ale na žalobci, aby v řízení před soudem jasně specifikoval, které jeho důkazní návrhy nebyly vypořádány, případně s vypořádáním kterých návrhů nesouhlasí.
45. Žalobce se sám pohybuje v určité argumentační pasti, neboť sice tvrdí, že předložil značný počet fotografií k prokázání svých tvrzení a z napadeného rozhodnutí podle něj vyplývá, že žalovaný vůbec k těmto fotografiím nepřihlédl a nezohlednil je, ale zároveň toto relativizuje konstatováním: *„tedy až na tvrzení žalovaného, že jsou nedostatečné.“* Žalovaný, stejně jako správce daně je jistě oprávněn posoudit, zda jemu předložené důkazní prostředky prokazují skutkový stav dostatečně nebo nedostatečně. Pokud dospěl k závěru, že ho prokazují nedostatečně, pak jsou takové důkazní prostředky nedostatečné a tento závěr je zcela jasný a žalobce proti němu může brojit jasnou a věcnou argumentací, proč ty které důkazy prokazují skutkový stav dostatečně. Nic takového (s

výjimkou zasklení prodejen Petrovice a Ostrov u Macochy) žalobce v bodu III.d) žaloby netvrdí.

46. Pokud namítá nedostatečnost vypořádání svých důkazních návrhů na str. 12 v odst.6 napadeného rozhodnutí, soud dospěl po posouzení uvedené části k závěru, že žalovaný se v citované pasáži věnoval toliko technickým normám ČSN se závěrem, že technické normy neprokazují stručně parafrázováno to, jakým způsobem byly ve skutečnosti prodejny postaveny, resp. jaký byl jejich stav před provedením oprav. Dále v pátém odstavci na str. 12 citoval některé další důkazní návrhy, s těmi to se ale (podle obsahu napadeného rozhodnutí) vypořádával u hodnocení jednotlivých prodejen (viz str. 44, 51 a 67 napadeného rozhodnutí).

IV.f Nezohlednění původního stavu nemovitostí a nutnosti průběžných oprav

47. Žalobce brojil další námitkou proti tomu, že žalovaný nezohlednil původní stav nemovitostí a nepřihlížel k tomu, že u objektů starých 40 až 50 let bylo nutné provádět úpravy ještě před datem vydání zkoumaných faktur.
48. Soud již výše odkazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, ze kterého jasně vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat stav objektu před provedením stavebních prací, resp. oprav. Správce daně a stejně tak i žalovaný v odvolacím řízení jsou povinni zohlednit původní stav nemovitostí, nicméně důkazní břemeno k prokázání tohoto stavu leží na daňovém subjektu. Je na něm, aby náležitě zdokumentoval stav před provedením oprav a po provedení oprav. Není na správci daně, aby domýšlel, jaký byl tento stav před provedením výdajů, které jsou v rámci daňové kontroly přezkoumávány.
49. Je s podivem, že žalobce na jedné straně argumentuje stářím budov, případně nedostupností digitální techniky před rokem 2000, avšak skutečnost, že nyní posuzované opravy byly realizovány až v době, kdy stav objektu před jejich provedením mohl bez problémů zachytit, zvláště s ohledem na to, že judikatura správních soudů je v těchto otázkách dlouhodobě zcela konzistentní, ve své argumentaci mlčky pomíjí.
50. V případě této žalobní námitky rubrikované pod bodem III.e) žaloby se opětovně jedná o obecné zpochybnění požadavků správce daně na unesení důkazního břemene ze strany žalobce. Soud nemá za to, že by na žalobce byly kladeny jakkoliv nepřiměřené nebo nesplnitelné nároky. Správce daně (stejně jako žalovaný) pouze požadovali, aby žalobce unesl své důkazní břemeno v rozsahu, který je nutný pro to, aby mu byly výdaje na opravy aprobovány. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že jediný rozdíl mezi uplatněním výdajů na opravy a výdajů na technické zhodnocení je v tom, zda tyto výdaje mohou být uplatněny jednorázově nebo postupně. Pokud tedy chce daňový subjekt těžit z daňové výhody prosté opravy (oproti technickému zhodnocení, které představuje opravu vyššího stupně), pak je pouze a jedině na něm, aby prokázal shodu výchozího a konečného stavu opravované věci.
51. K místním šetřením soud odkazuje na již výše uvedené s tím, že má za to, že místní šetření *po provedení oprav* není způsobilé prokázat stav objektů *před provedením oprav*.

IV.g Porušení zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“

52. Žalobní námitka rubrikovaná pod bodem III.f) žaloby je klasickým argumentačním klamem. Žalobce zobecňuje postup žalovaného s tím, že tento se měl uchýlovat k domněnkám, nepodloženým tvrzením a porušovat v hodnocení důkazů zásadu „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu.“, avšak tato zobecnění dokládá na jednom souvětí ze str. 33 žalobou napadeného rozhodnutí, které obsahuje celkem 128 stran. Ačkoliv žalobce v úvodu žaloby konstatoval, že by byl schopen sepsat svoji žalobu v podobném rozsahu, ale zaměřil se na obecná a hlavní pochybení žalovaného, tak ani tato deklarace ho nezbavuje povinnosti formulovat žalobní body tak, aby z nich bylo patrné, v čem mají spočívat pochybení žalovaného.
53. Prokazovat to, že rozhodnutí žalovaného je opřeno o jeho domněnky, případně že je nepodložené, nebo že žalovaný při hodnocení důkazů porušoval zásady správy daní, nelze uvedením jediného souvětí, které nadto, podle názoru soudu, žalobce vytrhl z širšího kontextu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Celá dotčená pasáž napadeného rozhodnutí zní:

„Konfrontace původního a nového stavu podhledu:

54. Posouzením předložených důkazních prostředků odvolací orgán zjistil, že nelze provést konfrontaci původního a nového stavu podhledu, neboť:
- není dostatečně prokázáno, že původní podhled byl plechový, ani že v něm byly mezery, ani jaké byly rozměry původního podhledu, jakým způsobem bylo řešeno původní osvětlení v prostoru prodejny, kolik a jakých osvětlovacích těles bylo umístěno na původním podhledu; žádná z předložených fotografií tyto skutečnosti neprokazuje a jiné důkazní prostředky kromě svých tvrzení odvolatel nepředložil,
 - došlo zřejmě ke změně způsobu osvětlení, neboť na fotografii č. 1, o níž odvolatel tvrdí, že prokazuje původní stav podhledu, je dvojzářivkové svítidlo umístěno na podhledu, kdežto nově je osvětlení řešenou formou světelných kazet zabudovaných přímo v rastru podhledu (viz fotografie č. 4).
55. Správce daně dospěl k závěru, že sádrokartonářské práce vzhledem ke změně způsobu osvětlení nebyly prováděny za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, nýbrž v souvislosti s technickým zhodnocením majetku (viz Zpráva, str. 55). Odvolací orgán k tomu doplňuje, že v důsledku nedostatečného prokázání původního stavu podhledu (viz výše konfrontace) není zřejmá výsledná povaha provedené změny. **Pravděpodobná změna způsobu osvětlení, jež bylo nově zabudováno přímo do podhledu, svědčí spíše pro závěr, že se jednalo o výdaje (náklady) na technické zhodnocení dle § 33 ZDP.** (pozn. zvýraznění provedeno krajským soudem)
56. **Odvolací orgán uzavírá, že odvolatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že nově pořízený minerální podhled je prostou výměnou starého za nové, tj. opravou hmotného majetku odstraněním účinku částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Z uvedeného vyplývá, že odvolatel nebyl oprávněn jednorázově uplatnit částku 111 270,- Kč na zhotovení nového**

podhledu v prodejně Kunštát jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu dle § 24 odst. 1 ZDP.“

57. Z uvedeného znění žalobou napadeného rozhodnutí je jasné patrné, že závěr žalovaného je opřen o to, že žalobce neprokázal opravu podhledu prostou výměnou. Tento závěr je opřen o dvě skutečnosti, a to neprokázání původního stavu podhledu a o jiný typ osvětlení (spojený s jiným typem umístění tohoto světla). Skutečnost, že došlo k montáži jiného typu osvětlení konečně žalobce ani nesporel. Žalobcem zdůrazňovaná část o pravděpodobně změně způsobu osvětlení jasně navazuje na závěr žalovaného, že v důsledku nedostatečného prokázání původního stavu podhledu není zřejmá výsledná povaha provedené změny. V případě, že žalovaný dospěl k závěru o neprokázání původního stavu podhledu, tedy i původního typu osvětlení, které bylo s podhledem spojeno, tak navazující úvahy o změně typu osvětlení mohou logicky vycházet pouze z neúplných zjištění a indicií, tj. související závěry mohou odrážet pouze takovou míru pravděpodobnosti, která odpovídá skutkovým zjištěním. Žalovaný se tak neuchyloval ani k domněnkám ani k nepodloženým tvrzením, ale prováděl hodnocení zjištěného skutkového stavu tak, jak byl prokazován žalobcem. Žalobce následně z vlastního neunesení důkazního břemene konstruuje domnělá pochybení žalovaného, což je zcela absurdní.

IV.h Způsob vyřízení žádosti žalobce o prošetření stížnosti ze dne 23. 11. 2014

58. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2018 s odkazy na předchozí rozhodnutí téhož soudu jasně uvedl, že již v „rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 AfS 143/2015-71, Nejvyšší správní soud uvedl, že *[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu.). V návaznosti na to potom v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 AfS 213/2016-32, tento soud uvedl, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu.*“
59. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 10. 11. 2014 opakovanou stížnost proti postupu správce daně dle ustanovení § 261 daňového řádu, ve které brojil proti jednak vadám předvolání ze dne 7. 11. 2014, dále proti nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty a nedoručení „Výsledku kontrolního zjištění“. Podáním ze dne 18. 11. 2014 seznámil správce daně žalobce s výsledkem vyřízení stížnosti, přičemž jasně vyložil, proč nedošlo k prodloužení lhůty a proč byl žalobci zaslán „Výsledek kontrolního zjištění“ ve formě jeho doplnění. Na toto podání reagoval žalobce žádostí ze dne 23. 11. 2014, kterou se domáhal prošetření způsobu vyřízení stížnosti. V této žádosti fakticky zopakoval pouze to, co uvedl ve stížnosti ze dne 10. 11. 2014. Z obsahu správního spisu

dále vyplývá, že o žádosti ze dne 23. 11. 2014 rozhodl žalovaný až po projednání zprávy o daňové kontrole. Zároveň z něj vyplývá (a to z podaných odvolání), že proti nesprávnému způsobu projednání výsledku kontrolního zjištění a následně proti neprojednání zprávy o daňové kontrole brojil žalobce i v odvoláních. Tyto námitky byly žalovaným podrobně vypořádány na str. 106 až 111 napadeného rozhodnutí.

60. Skutečnosti, že by s daňovým subjektem nebyl řádně projednán výsledek kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole, mohou být procesními pochybeními, které by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, potažmo rozhodnutí odvolacího orgánu. Jedná se proto o tvrzení, která může daňový subjekt namítat v odvolání a konečně i v případné žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Jak vyplývá jednak z podané žaloby, tak i z obsahu správního spisu, žalobce tímto způsobem postupoval. S ohledem na shora judikaturou Nejvyššího správního soud jasně vymezenou subsidiaritu stížnosti na postup správce daně v hierarchii opravných prostředků (a jelikož důvody v ní uvedené mohly být a byly uplatněny v odvolání proti daňovým výměrům), s ohledem na to, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla vyřízena, a v neposlední řadě s ohledem na to, že v případě zrušení žalobou napadeného rozhodnutí by soud mohl vrátit věc k dalšímu řízení toliko žalovanému, který se k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, stejně jako k obdobným odvolacím námitkám opakovaně vyjádřil a jeho závěry jsou nyní podrobeny přezkumu před zdejším soudem, neshledal soud důvod ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí proto, že by nebyla žádost o prošetření vyřízení stížnosti vyřízena před projednáním zprávy o daňové kontrole.

IV.i Možnost předkládat a navrhopvat důkazní prostředky po uplynutí lhůty k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolní zjištění

61. V rámci této námitky odkazoval žalobce na závěry žalovaného uvedené na str. 107 napadeného rozhodnutí. Jakkoliv by soud považoval za nejvíce ilustrující převzít do textu tohoto rozsudku celou stranu č. 107 žalobou napadeného rozhodnutí, nepovažuje na vhodné nadále rozhojňovat odůvodnění tohoto rozsudku dalšími obsáhlými citacemi, jejichž jediným účelem je zdůvodnění závěru o vytrhávání závěrů žalovaného z kontextu napadeného rozhodnutí.
62. Strana č. 107 napadeného rozhodnutí je součástí vypořádání námitky neseznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, které počíná na str. 106 a končí na str. 108. K předkládání důkazních prostředků se žalovaný vyjádřil v části, kterou uvedl odstavcem: „*Odvolací orgán dále připomíná, že právo daňového subjektu, kterým argumentuje odvolatel, tj. předkládat a navrhopvat důkazní prostředky v průběhu celé daňové kontroly až do podpisu a předání zprávy o daňové kontrole, či jejího doručení v případě odmítnutí podpisu, není bezbřehé. Mantinely tomuto právu postavil zákonodárce v § 88 odst. 3 daňového řádu, a to právě ve snaze zabránit umělému a neúčelnému prodlužování daňové kontroly ze strany daňových subjektu.*“
63. Dále žalovaný k možnosti navrhopvat důkazní prostředky uvedl, že v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nelze navrhopvat za určité procesní situace její doplnění, a konstatoval uplynutí lhůty pro návrh na doplnění dokazování s ohledem na procesní postup ke dni 31. 10. 2014, to vše pro účely projednání zprávy o daňové kontrole.

Zároveň na str. 108 jasně uvedl, že daňový subjekt „měl pak pouze možnost vyjádřit se Zprávou svůj nesouhlas a pro další námitky a návrhy mohl využít možnost použití opravného prostředku, tj. odvolání, kterou následně i využil.“

64. Obsah napadeného rozhodnutí jasně vyvrací spekulaci žalobce, že by ho snad žalovaný limitoval v podávání návrhů důkazních prostředků *po celou dobu trvání správního řízení*. Naopak žalovaný zjevně odkázal na možnost dále brojit proti skutkovým i právním zjištěním v odvolání proti rozhodnutím správce daně prvního stupně – platebním výměřům a zároveň je z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí jasně patrné, že tyto důkazy připustil, věcně je hodnotil a zabýval se jimi. Není proto absolutně relevantní námitka, že by se snad žalovaný „rozhodl nevypořádat s navrženými důkazními prostředky žalobce později navrženými, popřípadě k nim náležitě při rozhodování nepřihlédnout.“

IV.j Nezahrnutí listiny - žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 23. 11. 2014, v seznamu písemností ve zprávě o daňové kontrole

65. V této námitce žalobce opakuje tvrzení, které bylo součástí odvolání a které bylo vypořádáno na str. 110 žalobou napadeného rozhodnutí, aniž by jakkoliv reagoval na závěry žalovaného, které jsou v tomto rozhodnutí uvedeny. Žalovaný nijak nezpochybnuje, že uvedená listina nebyla uvedena v seznamu písemností ve zprávě o daňové kontrole, zároveň zcela srozumitelně vysvětluje, proč k této situaci došlo. Soud toto vysvětlení považuje za zcela racionální a pochopitelné. S ohledem na to, že výše neshledal jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí skutečnost, že předmětná žádost nebyla vyřízena před projednáním zprávy o daňové kontrole, tím méně lze za důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí považovat formální pochybení, kterým neuvedení určité listiny v seznamu písemností bezpochyby je. Nadto žalobce neuvádí nic, z čeho by šlo dovodit dotčení jeho procesních práv, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a které by bylo založeno na samotném neuvedení listiny v seznamu písemností.

IV.k Otázka pravidel pro hodnocení důkazů

66. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v předmětném odstavci, který začíná již na str. 112, uvedl: „*Důvodová zpráva daňového řádu volnému hodnocení důkazů uvádí: „Odstavec 1 stanoví pro daňový proces zásadu volného hodnocení důkazů. To znamená, že správce daně zvažuje, zda navrhované důkazní prostředky postačují a které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Při hodnocení důkazů vzešlých z procesu dokazování není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míru jejich věrohodnosti. Hodnocení důkazů by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně.“ Hodnocení důkazních prostředků správcem daně a posléze odvolacím orgánem bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, při kterém neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatku o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech.“*

67. Pokud žalobce uvádí, že „*Toto tvrzení sice může být v základu správné, ale je nutné přihlédnout i ke korelaci, která vyplývá zejména z judikatury Nejvyššího správního soudu, tak jak bude dále citována. Zcela jistě není možné, aby postupoval správce daně při hodnocení důkazů libovolně a subjektivně dle (ne)sympatií k daňovému subjektu.*“, tak soudu není zřejmé, v čem konkrétně spatřuje pochybení správce daně, resp. žalovaného, neboť v dalším odstavci žaloby již rozporuje další „procesní“ pochybení žalovaného a správce daně. Soud proto uzavírá, že takto formulovaná námitka je zcela nekonkrétní a dále se jí nezabýval, neboť není tvrzen žádný konkrétní dopad do práv žalobce.

*IV.l Povinnost zpracovat úřední záznam o provedení důkazů fotografiemi
dle ustanovení § 63 odst. 1 daňového řádu*

68. Soud se shoduje se žalobcem v tom, že ze správního spisu nevyplývá, jakým způsobem byly provedeny důkazy fotografiemi, soud ale tuto skutečnost nepovažuje za důvod, který by měl vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
69. Žalobní námitka neobsahuje žádná tvrzení o tom, které skutečnosti ze žalobcem předložených důkazů neměly být vzaty v rozhodnutí správce daně a žalovaného v potaz a jaký vliv měli mít na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce považuje za nezákonnost fakticky pouze absenci úředního záznamu o provedení důkazů.
70. Nicméně podle názoru zdejšího soudu tato skutečnost nezpůsobuje to, že by byly předmětné fotografie jako důkazy provedeny nezákonným způsobem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 114/2014-42, konstatoval, že „*Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výsledku svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. nález sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nález sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nález sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nález sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nález sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka [nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“*

71. [8] Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „*dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem*

stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publ. pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70)“

72. V případě oprav (typicky budov) jsou fotografie standardním důkazním prostředkem, kterým daňový subjekt prokazuje jak stav před jejich provedením, tak i poskytnutí plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 43/2011 - 57). Z obsahu spisové dokumentace je zřejmé, že obsah důkazních prostředků byl shrnut ve zprávě o daňové kontrole i v žalobou napadeném rozhodnutí. Skutečnosti, které vzal správce daně za prokázané, resp. neprokázané, a z jakých důkazů tyto skutečnosti dovodil, byly žalobci známy.
73. Ve své žalobní námitce žalobce nijak konkrétně netvrdil, jak byl způsobem provádění důkazů zkrácen na svých právech při zjišťování skutkového stavu, a ani z obsahu spisové dokumentace nevyplývá, že by mu bylo aktivně bráněno v uplatnění jeho práv. Za této situace neshledal soud, že by došlo k porušení procesních práv žalobce.
74. Nadto je třeba poukázat na zjevný rozdíl mezi § 18 odst. (1) správního řádu (O ústním jednání (§ 49) a o ústním podání, výsledku svědka, výsledku znalce, provedení důkazu listinou a ohledání, pokud jsou prováděny mimo ústní jednání, jakož i o jiných úkonech souvisejících s řízením v dané věci, při nichž dochází ke styku s účastníky řízení, se sepisuje protokol. Kromě protokolu lze též pořídit obrazový nebo zvukový záznam.) a § 60 odst. (1) daňového řádu (O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol.) Z uvedeného je patrné, že o žalobcem namítaných důkazech nebyl třeba pořizovat protokol.
75. Pokud žalobce odkazoval na ustanovení § 63 odst. 1 daňového řádu, tak ani to nestanovuje povinnost o dokazování fotografiemi provádět úřední záznam do spisu, neboť dle citovaného ustanovení se do úředního záznamu zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů. Účelem úředního záznamu tak je, aby se součástí spisu staly skutečnosti, které by mohly v průběhu času být buď zapomenuty, nebo by mohly být pochybnosti o jejich přesném znění.
76. Nad rámec uvedeného je třeba konstatovat, že dokazování bylo prováděno jednak fotografiemi, které předložil sám žalobce, a dále fotografiemi, které si obstaral správce daně

sám. V případě vlastních fotografií žalobce nemá soud pochybnosti, že s nimi žalobce jistě byl seznámen a správce daně, potažmo žalovaný se s nimi seznámil poté, co mu byly předloženy. Fotografiemi se zabýval, vyhodnotil je a založil na nich své rozhodnutí. Soudu není naprosto zřejmé, co by mělo být jinak obsahem úředního záznamu o provedení dokazování fotografiemi, které žalobce znal. V případě fotografií, které si obstarali správci daně, tak tyto se staly součástí správního spisu a bylo možno se s nimi kdykoliv seznámit. Nevyhotovení úředních záznamů proto nemůže mít fatální vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

77. Podle názoru soudu nejsou splněny podmínky, pro které by bylo možno ve smyslu shora citovaného judikatury Nejvyššího správního soudu dovodit porušení procesních práv žalobce v takové míře, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

78. Pokud jde o odkaz na „nedostatečně způsobilé fotografie“ tak žalobce opětovně vytrhává ze souvislosti část odůvodnění napadeného rozhodnutí, v tomto případě dokonce i jen část věty. Z obsahu pátého odstavce str. 124 rozhodnutí. Jestliže žalovaný uvedl: „V důsledku nedostatečné součinnosti odvolatele, jenž kromě svých tvrzení a nedostatečně způsobilých fotografií nepředložil relevantní důkazní prostředky k prokázání původního a nového stavu hmotného majetku pro provedení jejich konfrontace a zjištění výsledné povahy provedených změn, byl zcela logický postup správce daně, který si obstaral část důkazních prostředků dostupných z veřejných zdrojů sám.“, je zcela zřejmé, že slovní spojení „nedostatečně způsobilé fotografie“ je míněno ve smyslu „fotografie, které nejsou dostatečně způsobilé prokázat skutkový stav“.

79. Konečně soud se v případě provádění dokazování ztotožňuje se žalovaným v tom, že pokud neučinil správce daně úřední záznam o důkazních prostředcích získaných z veřejných zdrojů, tak toto pochybení nemohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť žalobce byl s existencí těchto důkazních prostředků seznámen, i s jejich hodnocením a tyto mu byly následně předány, aby se k nim mohl vyjádřit.

80. Na základě všeho shora uvedeného neshledal soud ani v této části námitky důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

IV.m Zákonnost způsobu projednání výsledku kontrolního zjištění

81. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že, jak vyplývá z protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 10. 6. 2014, byl žalobce uvedeného dne seznámen s průběhem daňové kontroly a se závěry správce daně, které byly do citovaného protokolu vtěleny. Tento protokol čítal celkem 122 stran. V navazujícím řízení byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, která mu byla následně prodloužena. Následně se žalobce k výsledku kontrolního zjištění opakovaně vyjadřoval v řadě doplnění vyjádření, a to vč. předložení důkazních prostředků. Na tato vyjádření žalobce reagoval správce daně listinou „Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů dle ustanovení § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád...“ ze dne 1. 10. 2014. Z listiny čítající celkem 49 stran je jasné patrné, že v ní správce daně reaguje na jednotlivá vyjádření žalobce založená do správního spisu po jednání ze dne 10. 6. 2014.

82. Podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
83. Podle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, *ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění*. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
84. Jakkoliv žalobce odkazuje na text ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu, zjevně opomíjí ten fakt, že výsledek kontrolního zjištění s ním byl dne 10. 6. 2014 projednán a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření. Tím správce daně splnil svoji povinnost, která je mu uložena v ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu. Jestliže na projednání výsledku kontrolního zjištění reagoval žalobce celou řadou dalších podání, vč. předložení nových důkazů, postupoval v intencích ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu. Z obsahu správního spisu jasně vyplývá, že na základě vyjádření a důkazů, které žalobce předložil, došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a to ve prospěch žalobce.
85. Zároveň z ustanovení § 88 daňového řádu nevyplývá, jaký má být procesní postup správce daně v případě, kdy dojde ke změně kontrolního výsledku, nicméně s ohledem na základní zásady správy daní a možnost daňového subjektu navrhnout *doplnění* výsledku kontrolního zjištění, bude na správci daně, aby seznámil daňový subjekt se změněným výsledkem kontrolního zjištění.
86. V nyní posuzované věci správce daně v listině ze dne 1. 10. 2014 zjevně reagoval na jednotlivá vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, jedná se tak o *doplnění* výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, jakkoliv je tato listina formálně označena za pomoci ustanovení § 88 odst. 2 téhož zákona. Je z ní jasně patrné, jak vyhodnotil správce daně nově předložené skutečnosti a jaké toto hodnocení mělo dopady do daňové povinnosti žalobce. Z obsahu správního spisu, a to jak z předmětné listiny ze dne 1. 10. 2014, tak z navazujících úkonů je zároveň patrné, že správce daně žalobci umožnil další vyjádření ke *změněnému* výsledku kontrolního zjištění.
87. Z pohledu soudu byl postup správce daně zcela racionální a v souladu se systematikou správního spisu. Konečně ani daňový řád nepředpokládá, že by správce daně v případě změny výsledku kontrolního zjištění zpracovával kompletně nový „Výsledek kontrolního zjištění“, jak ostatně vyplývá z toho, že daňový subjekt může navrhnout *doplnění kontrolního výsledku*. V posuzované věci je ze sdělení výsledku kontrolního zjištění i z jeho doplnění jasně patrné, jak správce daně hodnotil jednotlivé skutečnosti a důkazy, stejně jako to, k jakým závěrům ve vztahu k daňové povinnosti žalobce dospěl. Takto zpracovaný výsledek kontrolního zjištění následně našel obsahově odpovídající obraz ve zprávě o daňové kontrole. Fakt, že výsledky daňové kontroly byly žalobci zcela srozumitelné, jasně dokladuje to, že na ně byl schopen reagovat v podaném odvolání, a to vč. návrhů na doplnění dokazování.
88. Z obsahu žaloby jasně vyplývá, že námitky žalobce ve vztahu k uvedenému jsou jasně formálního rázu. Ze žaloby nelze dovodit žádné konkrétní tvrzení o tom, jaký dopad

měl výše popsany postup správce daně do procesních práv žalobce, tj. v čem konkrétně mu bylo znesnadněno nebo znemožněno způsobem seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ve formě základní seznámení + doplnění výsledku reagovat na závěry správce daně, čím mu bylo bráněno vyjádřit se k těmto výsledkům, případně jak mu bylo bráněno navrhopat další důkazní prostředky. Soud dále v této souvislosti odkazuje na napadené rozhodnutí (str. 106 až 108), kde je jasně vyjádřen názor žalovaného, na který žalobce reálně nijak nereaguje.

89. Žalobní námitku soud považuje za nedůvodnou, čímž lze předznamenat i hodnocení navazujících a souvisejících námitek stran doručení zprávy o daňové kontrole.

IV.n Doručení zprávy o daňové kontrole

90. V této části žaloby brojil žalobce proti dvěma skutečnostem. Za první zpochybnil závěr o tom, že by bezdůvodně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, resp. ji převzít, a za druhé namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť zpráva o daňové kontrole mu nebyla doručena dle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu.

91. Podle ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

92. Podle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

93. Podle ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

94. Z obsahu správního spisu vyplývá, že zástupce žalobce, Ing. K. N. za společnost Daně-Audit, a.s., se dne 25. 11. 2014 dostavil do sídla správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole. V protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole jsou zachyceny důvody, pro které odmítl zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole podepsat a převzít. Ve spise se dále nachází zástupcem žalobce nepodepsaná zpráva o daňové kontrole.

95. Posouzení celé uvedené námítky vyplývá z toho, že dle názoru soudu se žalobce na doručení, resp. projednání zprávy o daňové kontrole snaží nesprávně domoci aplikace ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu.

96. Z uvedené citace obou ustanovení je patrné, že ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu dopadá na skutkově jiné situace než ustanovení § 88 odst. 6 téhož zákona. Z ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že dopadá na situace, kdy daňový

subjekt nespolupracuje se správcem daně a odmítá projednání zprávy o daňové kontrole, resp. se mu vyhýbá. V souzené věci se zástupce žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole dostavil a se správcem daně zprávu o daňové kontrole projednával, což vyplývá z toho, že požadoval přiměřenou lhůtu na prostudování zprávy o daňové kontrole a k jejímu případnému doplnění nebo vyjádření se k ní. Procesně spolupracovat odmítl zástupce žalobce až ve fázi, kdy správce daně výslovně přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole, tzn. teprve ve fázi podpisu zprávy o daňové kontrole nastala procesní pasivita zástupce žalobce spočívající v odmítnutí podpisu zprávy. Na tuto procesní situaci ale již nedopadá ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, nýbrž navazující ustanovení § 88 odst. 6 téhož zákona.

97. Jestliže se tedy žalobce domáhá závěru, že ze strany správce daně došlo k porušení ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, nemůže být úspěšný, neboť toto ustanovení se na nyní projednávanou věc nevztahuje. Bezdůvodným odmítnutím podpisu ve smyslu ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu nastávají účinky *projednání, oznámení* zprávy o daňové kontrole a *ukončení* kontroly, o čemž byl dle protokolu zástupce žalobce poučen. S tímto závěrem byl žalobce jasně seznámen v napadeném rozhodnutí, avšak věcně na něj fakticky nereaguje, ale pouze nedůvodně požaduje aplikaci jiného ustanovení na tutéž skutkovou situaci.
98. Úkolem pro soud je v této souvislosti hodnocení (ne)důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které ale souvisí s výše uvedeným k seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Soud má za to, že postup správce daně při projednání výsledku kontrolního zjištění byl v souladu se zákonem. Z toho nutně vyplývá, že důvody, které zástupce žalobce uvedl do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole a kterými zdůvodňoval odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nemůže soud považovat za dostatečné. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole považuje soud proto za postup daňového subjektu, ke kterému nebyly dostatečné důvody, zpráva o daňové kontrole tím byla projednána a oznámena, daňová kontrola byla řádně ukončena a zpráva o daňové kontrole se stala důkazním prostředkem. Neexistoval proto žádný *návrh zprávy o daňové kontrole*, který požadoval zástupce žalobce zaslat do datové schránky, správce daně nebyl povinen doručovat zprávu o daňové kontrole žalobci (aby tak nastaly účinky jejího doručení) a zároveň bylo zástupci žalobce umožněno převzít si jeden výtisk zprávy (odmítl), resp. následně si pořídit fotokopii zprávy.
99. Pouze na doplnění dokazuje soud na tzv. právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem Sb. NSS 3720/2018, dle které „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona).* Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce

daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“

IV.o Námitky proti obsahu zprávy o daňové kontrole

100. Předem vypořádání této námitky musí soud konstatovat, že zprávu o daňové kontrole na rozdíl od žalobce považuje za vystavenou v souladu s daňovým řádem.
101. Podle ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
102. Co se týče obsahu zprávy o daňové kontrole, není mezi účastníky sporu o tom, že jednou z obsahových náležitostí zprávy o daňové kontrole je i seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Není mezi nimi ani spor v tom, že výsledek kontrolního zjištění byl předložen žalobci ve dvou listinách (ačkoliv oba rozdílně hodnotí zákonnost tohoto postupu), a ani to, jakým způsobem jsou výsledky kontrolního zjištění řazeny ve zprávě o daňové kontrole.
103. Z pohledu soudu nelze vyčítat jako pochybení skutečnost, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje vyjádření daňového subjektu ke sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 1.10.2014, protože žalobce se k tomuto sdělení výsledku nevyjádřil. Důvody, proč tak neučinil, považuje soud v souvislosti s obsahem zprávy o daňové kontrole za irelevantní.
104. Až potud žalobce neuváděl v námitkách proti obsahu zprávy o daňové kontrole nic, na co by soud mohl jakkoliv reagovat.
105. Následně brojil proti tomu, že v seznamu písemností správce daně uvádí zavádějící data, neboť v některých případech je uvedeno pouze datum doručení a chybí zde datum vystavení písemnosti, přičemž příkladmo uvedl několik listin, a opakovaně proti tomu, že v seznamu písemností chybí písemnost žalobce ze dne 23. 11. 2014. Ve vztahu k těmto pochybením uvedl, že znesnadňují orientaci ve zprávě o daňové kontrole a vedou k její nepřehlednosti.
106. Zdejší soud je toho názoru, že případná pochybení, která má představovat záměna data doručení za datum vyhotovení, nemohou způsobit nezákonnost zprávy o daňové kontrole takové intenzity, která by ji diskvalifikovala jako důkazní prostředek pro rozhodnutí správce daně, a už vůbec nemohou způsobit nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Bezpochyby je legitimním požadavkem daňového subjektu, aby správce daně vykonával svoji činnost s potřebou pečlivosti, u čehož lze očekávat i pečlivost v označování listin, které jsou součástí správního spisu. Nicméně záměna data vyhotovení za datum doručení v případě přehledu správního spisu nemůže způsobit to, že by nebyla listina jasně identifikovatelná (neboť datum je v přehledu listin pouze jedním z identifikátorů listiny).

Zároveň žalobce neuvádí, že by některá listina, která by měla být součástí správního spisu (s výjimkou již výše řešené žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti), by ve spisovém přehledu uvedena nebyla, a ani to, že by správce daně ve zprávě o daňové kontrole vycházel z jakékoliv listiny, která není v přehledu listin uvedena. Za této skutkové situace nevidí soud v žalobcem uváděných skutečnostech důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a musí souhlasit se žalovaným v tom, že nepřehlednost a nesnadná orientace jak ve správním spise, tak ve zprávě o daňové kontrole je způsobena především rozsahem samotné daňové kontroly a množstvím podání a důkazů, které žalobce předložil v jejím průběhu (což soud nehodnotí k tíži žalobce, ale pouze konstatuje jako fakt).

107. Co se týče písemnosti žalobce ze dne 23. 11. 2014 a jejího neuvedení v seznamu listin odkazuje soud na výše uvedené.
108. V této souvislosti žalobce odkazoval na ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu (s odkazem na komentář k uvedenému ustanovení) a na povinnosti správce daně při odůvodňování. Předně soud konstatuje, že žalobce má patrně na mysli ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu, neboť toto textově odpovídá obsahu námitky a nadto ustanovení § 120 odst. 4 se týká obnovy řízení.
109. Dále je nutné uvést, že ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu upravují náležitosti rozhodnutí. Z podané námitky není patrné, zda toto ustanovení vztahuje žalobce k obsahu zprávy o daňové kontrole (jelikož odkazuje na „správce daně“ nikoliv žalovaného), nebo zda tuto námitku vztahuje k napadenému rozhodnutí (formulace „což žalovaný neučinil“).
110. Soud proto ke zprávě o daňové kontrole konstatuje, že citované ustanovení na ní nedopadá, neboť zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, tudíž správce daně při vypracování zprávy o daňové kontrole nemohl porušit ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu. Na okraj k tomu považuje soud za nutné uvést, že porušení citovaného ustanovení by primárně směřovalo na nepřezkoumatelnost, příp. na nesrozumitelnost rozhodnutí. I pokud by ho soud vztáhl na daňovou kontrolu v projednávané věci, tak samotný fakt, že žalobce byl schopen komplexně věcně argumentovat v odvolacím řízení proti závěrům správce daně, včetně předkládání dodatečných důkazů, jasně značí, že zpráva o daňové kontrole byla dostatečně přezkoumatelná a srozumitelná. Soud se s jejím obsahem detailně seznámil z obsahu správního spisu a dospěl k závěru, že s ohledem na rozsah daňové kontroly, množství kontrolovaných prodejen, množství vyjádření žalobce a množství předložených důkazů, vč. vyjádření k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a dalším tvrzením a důkazům, která v této souvislosti žalobce předložil, je konstrukce zprávy o daňové kontrole fakticky jedinou možnou a zachovávající dostatečný prostor pro orientaci a pochopení závěrů správce daně.
111. Stejně tak pokud námitka směřovala proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí, tak soud neshledal jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný se vypořádával jak se skutkovým stavem zjištěným správcem daně, tak s jeho doplněním v odvolacím řízení. Vypořádával se se všemi důkazy a tvrzeními jak v obecné části rozhodnutí, tak ve vztahu k jednotlivým prodejnám. Přehledně se vypořádával s každou jednotlivou odvolací námitkou žalobce. Podle názoru soudu žalovaný plně dostal povinnost dle ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu, o čemž svědčí i to, že stejně jako proti závěrům správce daně, tak i proti závěrům žalovaného byl schopen žalobce věcně brojit v podané žalobě.

112. Zcela obecná námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí ať už správce daně nebo žalovaného proto nemůže obstát.

113. IV. p Námitky proti konkrétním závěrům žalovaného

1) *Strana 12 odst. 6 rozhodnutí: Žalovaný se nevypořádal s důkazy. Přílohou k Doplnění vyjádření žalobce ze dne 31. 7. 2014 byla fotografie prokazující dvojité zasklení u prodejny v Petrovicích a k Vyjádření daňového subjektu v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 4. 2016 byla přiložena fotografie č. 31 prokazující totéž u prodejny v Ostrově u Macochy. Tyto důkazy nejsou v rozhodnutí nijak zohledněny, byť vyvrací závěry správce daně o zasklení.*

114. Jak již soud uvedl výše k žalobní námitce rubrikované sub. III.d) žaloby, tak je pravdou, že s předmětnými fotografiemi se žalovaný na str. 12 ani 13 rozhodnutí nevypořádal, nicméně (a soud odkazuje na výše uvedené) vypořádal se s nimi u hodnocení jednotlivých prodejen (viz str. 44 – prodejna Petrovice, a str. 51 – prodejna Ostrov u Macochy, napadeného rozhodnutí). Není proto důvodná námitka, že by tyto fotografie nebyly v rozhodnutí nikterak zohledněny. Nadto žalovaný s ohledem na doložení projektové dokumentace akceptoval existenci dvojitého zasklení původních otvorových výplní (které žalobce fotografiemi prokazoval) i bez těchto fotografií.

115.2) *Strana 15 rozhodnutí: Rozměry stavebních otvorů jsou pevně dány a nešlo tedy vložit okna o jiných rozměrech, než je rozměr stavebních otvorů. To je dáno konstrukcí stavby, tyto důkazy nejsou v rozhodnutí nijak zohledněny, byť vyvrací závěry žalovaného.*

116. Žalobce opět vytrhává část odůvodnění z kontextu jeho širšího celku. Žalovaný se jím předloženými důkazy zabýval, hodnotil je a dospěl ke konkrétním závěrům, které uvedl na str. 16 žalobou napadeného rozhodnutí. Jasně konstatoval snížení počtu oken, změnu výšky sklopného okna, nemožnost porovnání rozměrů, změnu materiálu otvorových výplní a další skutečnosti končící až na str. 17 rozhodnutí, které ho následně vedly k závěru o tom, že se nejedná o opravu. Žalobce zdůrazňuje (zjevně záměrně) jeden parametr, nicméně opomíjí ostatní důvody, což je dalším z typických argumentačních klamů, který však nemůže v konfrontaci s obsahem žalobou napadeného rozhodnutí obstát, neboť rozměry vchodových výplní byl jedním, *nikoliv* jediným důvodem, pro který dospěl žalovaný k závěru o technickém zhodnocení.

117.3) *Strana 20 bod 1 rozhodnutí: Žalovaný nesprávně pochopil technologii. V žádné z prodejen typu Okál nebyly prováděny vnitřní omítky. Stěny a stropy jsou tvořeny sendvičovými panely, jejich vnitřní líc tvoří dřevotřísková, nebo dřevovláknitá deska.*

118. Soudu se v kontextu níže uvedeného a s ohledem na způsob celkového pojetí žaloby tato námitka jeví až absurdní a je otázkou, jestli je vůbec vážně míněna. Pokud v této žalobní námitce žalobce namítá, že žalovaný nesprávně pochopil technologii stavby prodejen typu Okál, tak není zřejmé, zda sám žalobce správně porozuměl konstrukci rozhodnutí žalovaného.

119. Bod 1 strany 20 totiž začíná již posledním řádkem na str. 19 a celý zní:

„Důkazní prostředky k novému stavu omítek, dlažeb a obkladů:

120. přijaté faktury za opravu omítek, dlažeb a obkladů od dodavatele Kopřiva, dle kterých byly v roce 2010 u všech šesti prodejen vyrobených systémem Okál, tj. u prodejny Vísky (Zpráva, bod 2.1, str. 9), Světlá (Zpráva, bod 2.2, str. 17), Rašov (Zpráva, bod 2.3, str. 23), Brťov (Zpráva, bod 2.4, str. 29), Zbraslavce (bod 2.5, str. 40) a Rozsíčka (Zpráva, bod 2.6, str. 47), provedeny stavební práce spojené s výměnou výloh, opravou obkladů a dlažeb, opravou venkovní zásobovací rampy a přístupového schodiště,
121. tvrzení odvolatele k provedeným stavebním úpravám: „Místy provedena demolice dlažeb, podlah a nahrazena stejnou dlažbou – Teraco. Byly osekány obklady na WC a předsíni a nahrazeny novými. Podlaha v kanceláři - demontována a položena nová.“ (viz Vyjádření k Výzvě 1). Kromě přijatých faktur a svého tvrzení jiný důkazní prostředek k novému stavu omítek, dlažeb a obkladů odvolatel v průběhu daňové kontroly nepředložil.
122. snímky z veřejně dostupných zdrojů, a to z internetové stránky obce Světlá (<http://www.obecsvetla.cz/?mid=47&clanek=433>), které pod názvem „Přestavba prodejny Jednota – květen 2010“ zveřejnil starosta obce Světlá dne 20. 5. 2010 (dále jen „snímky z přestavby prodejny Světlá“). Snímky, jejichž kopie převzal odvolatel v rámci nahlášení do spisu dne 9. 7. 2014 a správce daně je podrobně popisuje a hodnotí v bodě 2.2 (viz Zpráva, str. 14, 15), zobrazují stav prodejny před prováděním stavebních prací, průběh stavebních prací, stav prodejny a změny v dispozici interiéru prodejny po provedených úpravách. Odvolací orgán tento důkazní prostředek souhlasně se správcem daně osvědčil za důkaz původního a nového stavu prodejny ve Světlé.“
123. Z uvedeného je zřejmé, že první bod strany 20, který se týkal omítek, je pouze rekapitulace žalobcem předložených faktur za opravu omítek.
- vnitřních omítkách hovořil žalovaný na str. 20 pouze v posledním odstavci, nikoliv v prvním. Pokračoval následně na str. 21, kde jsou uváděny „vnitřní omítky“, a lze opět citovat: „**Odvolatel ve Vyjádření k Seznámení uvedl:** „Souhlasíme se správcem daně, že **část opravy vnitřních omítek** mohla být vyvolána na základě provedeného zakrytí výloh. Souhlasíme tedy, že **poměr provedených oprav vnitřních omítek** v počtu metrů čtverečních, kterými byly výlohy zakryty, jsou technickým zhodnocením a nikoli opravou.“ (viz Zpráva, str. 128).
124. Ke stanovisku správce daně uvedenému ve Zprávě na str. 128 **doplňuje odvolací orgán**, že nelze rozdělit **výdaje (náklady) na vnitřní omítky** podle plochy zakrytých výloh, neboť je třeba také brát zřetel na skutečnost, že **vnitřní omítky nebyly opravovány** jen z důvodu výměny oken a výloh a zabednění zrušených oken a výloh, ale rovněž z důvodu rekonstrukce elektroinstalace, rozvodů vody, odpadů a ústředního topení a v neposlední řadě i z důvodu odstranění původního dýhovaného obložení stěn v prodejně a jeho nahrazení **novou omítkou**. To vše je součástí stavebních úprav charakteru technického zhodnocení, tudíž i výdaje (náklady) na zhotovení vnitřních omítek je nutno ve smyslu § 33 ZDP považovat za technické zhodnocení jednotlivého hmotného majetku, tj. budovy prodejny (prodejen).“
125. Z uvedeného plyne, že existenci vnitřních omítek uváděl sám žalobce a dokonce sám uvedl, že v určitém rozsahu jsou jím provedené vnitřní omítky technickým zhodnocením. Nynější argumentace žalobce je tak v rozporu s jeho vlastními tvrzeními, které jsou součástí správního spisu. Na jedné straně vyčítá žalovanému nepochopení technologií a

poukazuje na absenci omítek v prodejnách typu Okál, zároveň ale sám uvádí, že prodejny tohoto typu nechával omítnout. Soud nijak nezpochybňuje to, že žalovaný mohl nedostatečně pochopit technologii staveb prodejen typu Okál, nicméně to nemění nic na tom, že to byl sám žalobce, který dle vlastního tvrzení vnitřní omítky (i přes nyní uplatňované technologické námitky) realizoval, což nemohly nijak ovlivnit stavebně technologické znalosti žalovaného. Soud nabyt přesvědčení, že pokud sám žalobce tvrdí, že vnitřní omítky realizoval, byla tato stavební činnost technologicky možná.

126.4) *Strana 24 rozhodnutí: Žalovaný uznal, že projektovou dokumentaci lze osvědčit jako důkaz v otázce kanalizace, ale už nijak nevyvrátil tvrzení žalobce, že nová kanalizace byla položena na shodném místě. Jiný postup ani nebyl technicky možný ani nebylo technologicky důvodné využít jinou trasu. Pokud by žalovaný provedl místní šetření, mohl ověřit trasu vedení kanalizace.*

127. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že závěr o technickém zhodnocení v případě kanalizace je opřen o řadu spolu souvisejících indicií. Žalobce opětovně zdůrazňuje jednu z nich a ostatní opomíjí, jako by vůbec neexistovaly. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že původně bylo instalováno 23,5 m kanalizačních trub a nově je (např. ve Vískách) instalováno 29,45 m HTM a HTEM kanalizačních trub, rozdílná je i světlost kanalizačních trub (původně u kameninových jmenovitá světlost Js 100, 125, 150 mm a u novodurových Ø 110, 63, 50, oproti nově instalovaným o průměru 40, 50, 75), další opominutou skutečností ze strany žalobce je i dodání nerezového dvojdrézu. Nemožnost doložit původní trasování, které nyní žalobce sporuje, tak není jediným důvodem, nadto nijak žalobce nezdůvodňuje, proč ve stejných trasách bylo položeno o ¼ více kanalizačních trub (cca 6 metrů) a jak bylo možno v totožném trasování umístit o ¼ více kanalizačních trub. Zároveň soudu není nijak zřejmé, jak by provedení místního šetření po provedení oprav mohlo doložit stav kanalizace před jejich provedením a jak by mohlo vysvětlit použití trub s jiným průměrem a o jiné délce.

128.5) *Strana 25 rozhodnutí: Žalovaný nevzal v úvahu stanovisko soudního znalce Ing. Š., který potvrzuje, že kabeláž a umístění zásuvek a vypínačů v objektech Okál lze vést pouze původními trasami. Případné nové trasy nelze do sendvičových konstrukcí umístit, protože povrchové vedení by bylo viditelné.*

129. Soud nijak nespornuje obsah vyjádření Ing. Š., nicméně žalobce opět, jako v předchozích bodech reaguje pouze na část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V případě citované námitky opět vedení kabeláže, umístění zásuvek a vypínačů není jediným důvodem pro závěr o technickém zhodnocení a z hlediska odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ani rozhodujícím. Žalovaný svůj závěr o technickém zhodnocení opřel především o změnu osvětlení, kterou žalobce nijak nespornuje a ze změny osvětlení dovozuje i nutnost změn v elektroinstalaci. Toto doplnil závěrem o umístění dalších nových dílů elektroinstalace, např. dvojzásuvek. Je tak zjevné, že nový stav elektroinstalace vč. osvětlení nebyl shodný se stavem před opravou. Jedná se proto o technické zhodnocení.

130.6) *Strana 26 rozhodnutí: Malby nebyly vyvolány stavebními pracemi, malby jsou prováděny v časových limitech dle hygienických předpisů, zde šlo o logický časový souběh s uzavřením prodejny. Je totiž logické, že žalobce vymaluje prodejnu v době, kdy je uzavřena z jiných důvodů a nebude ji uzavírat v jiné dny. Odlišný postup by mimo jiné snižoval zisk žalobce, a tedy i jeho daňové povinnosti.*

131. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, „že provedené stavební úpravy (výměna otvorových výplní, zrušení části okenních otvorů a výloh, změny v oblasti topení, změna způsobu osvětlení, odstranění původního dýhovaného obložení stěn, provedení nových omítek atd.) byly završeny novou výmalbou prostor, tj. provedení malby má přímou souvislost s provedenými stavebními úpravami.“
132. Bez pochyby lze akceptovat tvrzení žalobce, že výmalba je prováděna v určitých časových intervalech dle hygienických předpisů, nicméně v nyní posuzované věci je jasná příčinná souvislost mezi opravami budov a jejich výmalbou. Dokonce lze akceptovat i (ničím ale nedoložené) tvrzení, že existoval časový souběh mezi intervalem pro nový nátěr z hygienických důvodů a opravou vnitřních prostor, avšak soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalovaného, že pokud provedené stavební úpravy vyvolaly nutnost vymalovat budovu, tak musí tento náklad sledovat osud hlavního plnění a tím bylo technické zhodnocení, nikoliv opětovné vymalování z hygienických důvodů. Žalobce nadto nijak nespороval, že např. v důsledku odstranění dýhovaného obložení stěn muselo jistě dojít k výmalbě větších prostor.
133. 7) Strana 30 rozhodnutí: Ve vyjádření žalobce k Výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 13. 12. 2013 byly přiloženy fotografie, které jednoznačně prokazují, že původní příčka byla pouze z heraklitu jako jednolitého materiálu (bez nosného roštu z latí či hranolků) a nemohla tudíž být nahrazena novou příčkou sendvičového složení, jak mylně vyvozuje žalovaný (odvolává se na L. H.). Byla nahrazena příčkou YTONG, tedy opět příčkou jednolitého materiálového složení.
134. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že sporné nahrazení příčky z heraklitu zdí z tvárnic YTONG nebylo jediným a dokonce ani hlavním důvodem pro neuznání výdajů žalobce jako výdajů na opravy. Klíčové závěry správce daně i žalovaného jsou uvedeny již na str. 29 napadeného rozhodnutí a vychází z rozporů v důkazech, které předložil sám žalobce, tj. z rozporů ve fotodokumentaci a tvrzení žalobce a v předloženém znaleckém posudku. Žalovaný proto jasně konstatoval, že důkazní prostředky nelze osvědčit jako jednoznačný důkaz k prokázání jak původní stavu podlahových krytin, obkladů, omítek a příček, které byly předmětem stavebních úprav, tak ani k prokázání nového stavu. Za této situace je zcela nadbytečné zabývat se tím, zda byl či nebyl heraklit upevněn na nosném roštu, nebo jakým jiným způsobem byl učiněn součástí předmětného bytu, jelikož i kdyby se jednalo o záměnu jednolitého materiálu za jiný jednolitý materiál, tak nejsou vyvráceny další, podstatnější důvody, na základě kterých je třeba tyto úpravy považovat za technické zhodnocení, např. to, zda byla příčka umístěna na stejném místě nebo zda byly měněny dispozice atd.
135. 8) Strana 41 odst. 3 rozhodnutí: V příloze této žaloby žalobce předkládá kopie technických listů dvou výrobců tepelných clon. Z nich vyplývá, že původní clona o výkonu 5,8 kW byla nahrazena clonou, jejíž technická specifikace je jí nejbližší, tedy clonou o výkonu 6 kW. Identická clona o výkonu 5,8 kW není na trhu v současné době dostupná. Jediným rozdílem byl způsob uchycení. Jedná se o vzduchovou clonu u vstupních dveří, tak není ani takřka možné měnit parametry clony. Jde čistě o nahrazení staré vzduchové clony za novou po mnoha letech.
136. V případě výměny vzduchové clony opětovně není klíčové to, jaký měla nově montovaná clona výkon, který prokazuje žalobce až nyní v soudním řízení, ale to, že nebyl schopen doložit parametry původního zařízení. Odhad revizního technika nepovažuje soud za

relevantní důkaz pro konfrontaci původního stavu a stavu nového a původní stav proto soud považuje na neprokázaný a tudíž nelze srovnat původní a nový stav tepelných clon. Jinými slovy žalobce v této otázce neunesl své důkazní břemeno.

- 137.9) *Strana 48 odst. 5 rozhodnutí: Žalovaný se dopouští krajního formalismu a zjevného pochybení, neboť byly vyměněny pouze trubice (žárovky) ve svítidlech. Žalobce netvrdí, že by snad došlo i k výměně elektroinstalace, samotných svítidel a podobně. Za cenu ve výši 38,- Kč/trubice by ani nebylo možné měnit celá svítidla a provádět další práce, jak se žalovaný mylně domnívá. Žalovaný tedy celou problematiku špatně pochopil a došel i k nesprávným závěrům.*
138. *Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl: „Porovnáním původního stavu dle nově předložené PD s novým stavem dle specifikace elektroinstalačního materiálu v přijaté faktuře, v návaznosti na tvrzení odvolatele doplněného fotodokumentací, odvolací orgán zjistil, že současný způsob řešení osvětlení prodejny světelnou rampou z jednozářivkových svítidel se výrazně odlišuje od původního stavu uvedeného v PD (dvojjářívková svítidla o příkonu 2x40 W). Odvolatel sice v doplnění odvolání ze dne 29. 1. 2015 uvádí, že „na většině prodejen od data vybudování prodejny do data kontroly došlo k řadě stavebních a technických úprav, a proto stávající stav nemusí být v souladu s předloženou PD“, nicméně nijak nekonkretizuje, kde a k jakým úpravám oproti předloženým původním PD došlo. V případě prodejny Petrovice není tvrzení odvolatele, že světelná rampa byla „stávající“, doloženo žádným důkazem, navíc je v rozporu s předloženou PD. Jediná fotografie (č. 6) zobrazující pouze fragment světelné rampy s viditelnými 5 zářivkami, není dle odvolacího orgánu důkazem, že se jedná o původní rampu existující již před provedením úprav. Dále dle přijaté faktury bylo instalováno celkem 38 zářivek, ale není doloženo místo jejich instalace. Je nepochybné, že došlo ke kvalitativně odlišnému řešení osvětlení a elektroinstalace, které si nutně vyžádalo i změnu rozvodů elektroinstalace, avšak chybí jakýkoliv důkaz o skutečném stavu osvětlení a elektroinstalace před provedením instalačních prací (původní stav), tak i po jejich provedení (nový stav). Tato skutečnost způsobuje nemožnost provedení konfrontace obou stavů osvětlení a elektroinstalace a zjištění, zda výsledkem provedených prací je pouze oprava hmotného majetku (jak tvrdí odvolatel), či jeho technické zhodnocení.“*
139. *Otázka ceny jednotlivých zářivek není relevantní pro zhodnocení toho, jaké práce byly provedeny ani pro to, zda se jedná o opravu nebo o technické zhodnocení. Bylo na žalobci, aby prokázal, jaký stav osvětlení byl před výměnou zářivek, tj. jestli byly instalovány zářivky stejného typu, stejného výkonu, do jakých svítidel byly instalovány atp., tedy jestli se jednalo o skutečnou opravu, resp. výměnu za stejný díl. Pokud žalobce nebyl schopen tuto skutečnost prokázat, nemohl žalovaný jednat jinak, než zařadit tento výdaj mezi technické zhodnocení. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalobce předložil jakýkoliv důkaz o stavu osvětlení s výjimkou jediné fotografie, kterým by prokázal stav před uplatněním uvedených výdajů. Soud se s ohledem na uvedené ztotožňuje se závěry žalovaného s tím, že za podstatné považuje skutečnosti, které zdůraznil zvýrazněním. Pouze na okraj soud uvádí, že argument cenou 38 Kč za trubici se vztahuje pouze ke dvěma z celkového počtu 38 zářivek, které byly fakturovány.*
140. *Stejně jako v řadě dalších prací je závěr správce daně, zcela v souladu se zákonem a judikaturou správních soudů, opřen o neprokázání stavu před provedením oprav. Z obsahu*

správního spisu jasně vyplývá, že skutečný stav prodejny v Petrovicích před provedením opravy žalobce nedoložil a stav *po provedení* oprav jím doložené projektové dokumentaci neodpovídá. Žalobce proto neunesl své důkazní břemeno, jak na to případně poukázal žalovaný.

- 141.10) *Strana 98 rozhodnutí: Je pouhou domněnkou žalovaného, že nedošlo k výměně dřezů. Žalovaný ani správce daně neprovedli místní šetření, aby něco takového mohli „od stolu“ tvrdit. Žalovaný tedy ani nemůže sám tvrdit, jaký je vůbec počet dřezů.*
142. Uvedená žalobní námitka je v podstatě nesrozumitelná. Soudu není absolutně zřejmé, na co žalobce touto námitkou reaguje a co v napadeném rozhodnutí považuje za nezákonné. Na str. 98 napadeného rozhodnutí reagoval žalovaný na odvolací námitku žalobce, ve které tvrdil, jak rekapituloval žalovaný, „že v minulosti byl nucen postupně provádět celou řadu průběžných oprav a předkládá k tomu 4 faktury od dodavatele Nečase na vodoinstalační práce provedené v roce 2006 v prodejnách typu Okál, 6 faktur od dodavatele A. H. k postupné výměně osvětlovacích těles v letech 2007 až 2010 a fakturu od dodavatele Ferugy, týkající se prodejny Bedřichov, jež není předmětem tohoto řízení. Mimo to uvádí, že přikládá kopie suterénu prodejny Brťov a prodejny Bedřichov, ty však s jeho vyjádřením doručeny nebyly.“ K této námitce žalovaný uvedl, že „se neztotožňuje s názorem odvolatele, že osazení dřezu v r. 2010 v prodejně ve Vískách je pouze výměnou původního dřezu, když nově doložené faktury od dodavatele Nečase z roku 2006 svědčí o tom, že na prodejnách Vísky, Světlá, Zbraslavce a Rozsíčka byly již v roce 2006 instalovány nerezové dřez. Ve fakturách je sice uvedeno, že v roce 2006 měly být v uvedených prodejnách instalovány zařizovací předměty (umývadlo, dřez nerez, bojler, baterie dřezová) včetně řady potrubí, není z nich však zřejmé, ve které části prodejen byly instalovány, ani zda v roce 2010, tj. pouhé 4 roky po předchozích pracích, byly právě tyto zařizovací předměty opětovně vyměněny, nebo zda nové zařizovací předměty včetně jiného množství a druhu potrubí byly instalovány v jiných částech prodejen.“
143. Z uvedeného soud nijak nedovodil, že by žalovaný tvrdil (či se snad domníval), že nedošlo k výměně dřezů, ani snad že by tvrdil konkrétní počet dřezů. Žalovaný pouze a jediné konstatoval, že žalobce neprokázal výměnu konkrétních zařizovacích předmětů. Žalobní námitka není důvodná, jelikož fakticky nekoresponduje s obsahem rozhodnutí.
- 144.11) *Strana 103 odst. 4 rozhodnutí: Žalovaný si chybně vyložil projektovou dokumentaci půdorysu prodejny na Kořenci. V ní jsou červeně vyznačeny změny oproti původnímu stavu v roce 1965. Dlážděna byla, kromě místnosti č. 3 Prodejna potravin také místnost č.1. Vstup a plocha původní místnosti č. 2 Mléko a pečivo, která byla v minulosti spojena se samotnou prodejní plochou. Zadlážděno tedy bylo vstup 5,5 m² a plocha bývalého úseku Mléko pečivo 16m² a prodejní plocha 66,78 m², celkem tedy 88,28 m², což je plocha větší, než uvádí žalovaný.*
145. V napadeném rozhodnutí žalovaný závěr o technickém zhodnocení odůvodnil tím, že „prodejní místnost má rozlohu **66,78 m²** (viz výkres č. 1 Půdorys přízemí). Dle specifikace dodavatele však **bylo položeno 120 m²** dlažby Taurus, tj. takřka dvojnásobné množství. Není zřejmé, jak bylo naloženo s rozdílem, tj. s cca 53 m² dlažby. Odvolatel se k tomuto rozdílu (53,22 m²) nevyjádřil.“ Základní důvod pro závěr o technickém zhodnocení bylo položení větší množství dlažby, než jaká byla rozloha prodejní místnosti.

- 146.I v případě, že by skutečně žalovaný chybně spočítal výměru dlážděné plochy a uvedl namísto 88,28 m² rozlohu 66,78 m², tak stále žalobce nevyvrátil skutečnost, že stejně bylo položeno 120 m² dlažby, tedy tak jako tak více, než jakou rozlohu tvrdí žalobce v podané žalobě. Žalobní námitka proto není důvodná.
- 147.12) *Žalobce má za to, že je nutné posuzovat odděleně jednotlivé materiály a práce pro opravy a pro technické zhodnocení a nelze paušalizovat, že při odlišnosti materiálu nejde o opravu. K tomu se žalobce vyjádřil též například na straně 8 a 9 svého odvolání ze dne 6. 1. 2015.*
- 148.Jak již soud uvedl výše, podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce **napadené výroky rozhodnutí** za nezákonné nebo nicotné.
- 149.V nyní této věci soud přezkoumává rozhodnutí žalovaného a žalobce proto má brojit proti závěrům žalovaného, a to zcela konkrétně. Musí jasně uvést, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
- 150.Z textů odvolání žalobce proti platebním výměrům vyplývá, že uváděné „paušální posuzování“ namítal žalobce jako součást námitky, kterou označil postup správce daně za rozporný s metodickými pokyny ministerstva financí. Pokud chtěl žalobce brojit proti vypořádání této odvolací námitky, měl tak učinit zcela konkrétně a uvést v čem spatřuje nezákonnost postupu žalovaného. Pokud chtěl brojit proti skutkovým závěrům u té které opravy měl tak opět učinit zcela konkrétně (jak to prezentoval v jiných námitkách).
- 151.Žalobní námitka rubrikovaná pod bodem II.h) bod 12 žaloby je natolik obecná, že nesplňuje náležitosti žalobního bodu a soud se jí proto více nezabýval.

IV.q Závěrečné námitky žalobce a odkazy na judikaturu správních soudů

- 152.Pokud následně žalobce poukázal na souvislosti podnikání žalobce, jednak na dlouhodobost podnikání, stáří budov, ve kterých provozuje své obchody, a poukázal i na místa, kde podniká, tj. v malých obcích a vesnicích, tak žádnou z těchto skutečností ani soud ani správci daně nemohli zohlednit při závěrech o splnění povinností žalobce v souvislosti s unesením důkazního břemene provedením oprav.
- 153.Pokud žalobce odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu nad Labem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59Ca 136/2003-58, má zdejší soud za to, že uvedené rozhodnutí na věc nedopadá, neboť v nyní posuzovaném případě je klíčový závěr o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, tudíž důkazní břemeno na správce daně nepřešlo. Soud se ve všech žalobcem namítaných věcných pochybeních ztotožnil se závěrem žalovaného a nezjistil, že by v případech, které žalobce uváděl konkrétně v žalobě, došlo k přenesení důkazního břemene na žalovaného, resp. správce daně a že by bylo možno vůbec vést spor o povahu opravy jako technologického pokroku nebo technického zhodnocení. Shodné platí i o rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39. Pokud žalobce tvrdí, že ve svém odvolání a také ve vyjádření ze dne 3. 6. 2016 předložil správci daně a žalovanému dostatek důkazních prostředků k prokázání, že se jedná o opravy a pokud došlo k jakékoliv změně technických parametrů, bylo to odůvodněno technickým pokrokem, tak v souvislosti s uplatněnými žalobními námitkami ve vztahu ke konkrétně

tvrzeným opravám k tomuto závěru soud nedospěl, a to právě s ohledem na neunesení důkazního břemene žalobcem. Soud zdůrazňuje, že není jeho úkolem nahrazovat komplexně činnost žalovaného a vypořádávat opětovně všechny námitky, které uvedl žalobce v odvolání nebo ve svých procesních vyjádřeních v průběhu správního řízení. Pokud některé konkrétní závěry žalovaného považoval žalobce za nezákonné, měl tvrdit zcela konkrétně jejich nezákonnost.

154. Soud stejně jako žalovaný nijak nezpochybňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, a shodně jako žalovaný soud konstatuje, že z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s tímto rozhodnutím.
155. V případě odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, z podané žaloby nevyplývá, k čemu konkrétnímu žalobce tento rozsudek vztahuje ani jakou konkrétní výtku žalovanému tímto rozsudkem chce podpořit. Cílem odkazu na judikaturu je podpořit konkrétní tvrzení a zjednodušit argumentaci v případě konkrétní námitky. Podstatou odkazu na judikaturu je, že musí být spojen s jasně specifikovanou námitkou. V případě citovaného rozhodnutí tak žalobce neučinil a soud nemůže domýšlet za žalobce, co takovým odkazem mínil a k čemu ho chtěl vztahovat.
156. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 1/2010-59, se zabývá řešením situace, kdy vzniknou dva rovnocenné výklady *právní* otázky. V případě rozlišování mezi opravou a technickým zhodnocením se jedná o otázku *skutkovou* a citované rozhodnutí tudíž na věc nedopadá. Rozlišování opravy a technického zhodnocení je tak otázka prokázání skutkového stavu a nikoliv výkladu právní normy. Právní definice technického zhodnocení, resp. opravy je dnes součástí ustálené judikatury správních soudů.
157. V případě odkazu na pokyn Generálního finančního ředitelství DD-6 opět žalobce nijak konkrétně nespecifikoval, v jakých konkrétních případech nejednal správce daně nebo žalovaný v souladu s tímto pokynem a soud opětovně zdůrazňuje, že není jeho úkolem domýšlet argumentaci žalobce a samostatně vyhledávat pochybení správních orgánů.
158. Soud neshledal rozpor s již citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 17/2012 ani v otázce unesení důkazního břemene, neboť, jak plyne z obsahu správního spisu i žalobou napadeného rozhodnutí, tak správce daně i žalovaný se zabývali každou jednotlivou stavbou, každou jednotlivou opravu a vždy jasně a přezkoumatelně vyložili proč ten který výdaj považují za technické zhodnocení nebo opravu.
159. Stejně tak soud neshledal, že by správce daně nebo žalovaný postupoval v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005-89, resp. ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, a hodnotil jednotlivé důkazy v rozporu s pravidly, která pro provádění dokazování stanovuje zákon a judikatura správních soudů. Správně žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že nelze zaměňovat mezi objektivní nedostatečností odůvodnění a subjektivně pociťovanou nespokojeností s úrovní odůvodnění. Je pochopitelné, že v případě negativního rozhodnutí daňový subjekt pociťuje nespokojenost s hodnocením jím předložených důkazů, nicméně má prostor brojit proti tomu prostředky správního soudnictví, avšak ani v daňovém řízení ani v řízení před správními soudy nemá nárok na to, aby ať už správci daně nebo soud automaticky přijímali hodnocení důkazů, které sám daňový subjekt požaduje. V nyní posuzované věci

soud neshledal, že by se žalovaný nebo správce daně dopustil zneužití rozložení důkazního břemene, jim předložené důkazy byly hodnoceny racionálně a soud neshledal v kontextu uplatněných žalobních námitek pochybení žalovaného takové intenzity, která by vedla ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

V. Shrnutí a náklady řízení

160. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
161. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 28. února 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

