



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Blue Trading Group s.r.o.**, sídlem Mysletín 13, 396 01, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Rooseveltova 37, 381 01 Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2014, č. j. 13552/14/5000-14204-711305

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“ či „zdejší soud“) dne 7. 8. 2014 domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob ze dne 16. 5. 2013 vydaným Finančním úřadem pro kraj Vysočina, Územním pracovištěm v Humpolci (dále jen „správce daně“). Jednalo se o dodatečný platební výměr č. j. 843091/13/2904-24804-305959, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 ve výši 156 240 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 31 248 Kč a dodatečný platební výměr č. j. 843092/13/2904-24804-305959, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 ve výši 333 600 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 66 720 Kč (dále také jako „dodatečné platební výměry“).

U žalobce byla zahájena správcem daně kontrola daně z příjmů právnických osob a to dne 3. 10. 2011 za zdaňovací období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 a dne 14. 5. 2012 za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009. Závěry z proběhlých daňových kontrol shrnul správce daně do zprávy o daňové kontrole č. j. 3712/13/2910-05402-303109, na jejichž základě byly vydány napadené dodatečné platební výměry. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání.

Meritem sporu se v rámci daňového řízení stalo právní posouzení stavebních prací prováděných v objektu bývalého JZD v obci Mysletín čp. 13, kterou žalobce zakoupil v roce 2006. Žalobce některé z předmětných stavebních prací klasifikoval jako opravu a některé jako technické zhodnocení. Správce daně však při provádění daňové kontroly došel k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že se v případě „opravy“ fasády nemovitosti a střechy přístřešku jednalo skutečně o opravu ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, za zdaňovací období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010, neboť správce daně vyhodnotil výdaje spojené s těmito stavebními pracemi jako technické zhodnocení ve smyslu ust. § 33 tohoto zákona a tudíž se podle ust. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nejednalo o výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 pak nebyly ze strany správce daně ve smyslu výše uvedeném uznány výdaje na stavební úpravy spojené s obezděním přístřešku, které byly správcem daně posouzeny taktéž jako technické zhodnocení a nikoliv oprava.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí závěry správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

II. Obsah žaloby

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu, přičemž žaloba obsahovala žalobní námitky rozdělené do tří hlavních žalobních bodů. První z nich spočíval v tvrzení žalobce, že mu nebylo umožněno uhradit daň u pochybení, která v průběhu daňové kontroly sám uznal. Žalobce chtěl tento rozdíl uhradit hned po svém uznání a nikoliv čekat až do ukončení daňové kontroly. V souvislosti s takovým postupem žalobce považoval plynutí lhůty, během níž mu nabíhalo penále za dodatečně vyměřenou daň, jako své poškození. Také uvedl, že nechápe, proč nelze vystavit částečný platební výměr.

Druhý žalobní bod se týkal nesprávného postupu správce daně při prováděném dokazování v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně měl předložené listinné důkazy nehodnotit objektivně, případně je nehodnotit vůbec. Podle žalobce se mělo jednat o odmítnutí obsahu vyjádření svědků N., K., F. a K., zkreslené hodnocení výpovědi svědků M., S. a úplné bezdůvodné odmítnutí výpovědi A. J. Uvedené svědecké výpovědi měly být součástí dokazování existence zděného přístřešku u budovy skladu a jeho zastřešení tak, jak tvrdil žalobce během celého daňového řízení. Žalobce uvedl, že žalovaný důkazy v napadeném rozhodnutí také cituje, ovšem nehodnotí jejich obsah a zaměřil se pouze na tvrzení svědka B., jenž měl vypovídat odlišně od jiných svědků a v rozporu s ostatními důkazy. Žalobce tedy zastával názor, že unesl své důkazní břemeno a že správce daně postupoval při hodnocení jednotlivých důkazů v rozporu se zákonem. Žalobce také uvedl, že podpora argumentace správce daně rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 8 Afs 33/2011 ze dne 25. 4. 2012 je v rozporu s pravidly spravedlivého procesu, jelikož se jedná o nový judikatorní výklad a jako takový je vůči žalobci retroaktivní. Do té doby totiž dle žalobce byly obdobné činnosti posuzovány podle ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů. Žalobce také poukázal na to, že minimálně zastřešení přístřešku před „opravou“ prokázal, tudíž se ani v případě, že došlo k navýšení zdíva o 50 cm a tím pádem o zvýšení střechy (při zachování původního krovu a parametrů) nemohlo jednat o technické zhodnocení nemovitosti, ale o opravu.

Třetí žalobní bod spočíval v tvrzení nesprávného postupu správce daně při doměření daně, kdy tento nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Žalobce totiž tvrdil, že pokud tedy i odvolací orgán dospěl ke stejným závěrům jako správce daně, tj. že se v dané věci nejedná o opravu hmotného majetku, ale jeho technické zhodnocení, mělo být přihlédnuto k těmto výdajům a měl je uplatnit alespoň ve formě odpisů. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 122/2007-94 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. 827/06 ze dne 4. 12. 2008. Vzhledem k výše uvedeným námitkám byly v daňovém řízení porušeny základní zásady správy daní.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

K žalobcem namítané nemožnosti uhradit daň v průběhu daňové kontroly a zároveň k nevydání částečného platebního výměru ze strany správce daně, nejprve žalovaný odkázal na str. 5 – 6 napadeného rozhodnutí a dále uvedl následující. Žalobce podle něj správně nepochopil institut penále uvedený v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Penále je důsledkem nesplnění povinnosti daňového subjektu tvrdit daň ve správné výši, plní tedy funkci donucovací. K výpočtu penále uvedl, že je v zákoně přesně vymezen procentní sazbou z částky doměřené daně a že u tohoto institutu není správci daně dán prostor pro správní úvahu o jeho výši, dále že výše této sankce se neodvívá od délky doby prodlení s podáním daňového tvrzení (přiznání) ve správné výši, ani od doby, po kterou probíhá daňová kontrola. Z logiky věci se penále neodvívá od délky doby prodlení s úhradou daňového nedoplatku, neboť není sankčním opatřením za prodlení s úhradou daně. Tím je totiž úrok z prodlení. Námitka nezohlednění přeplatku v dodatečných platebních výměrech je naprosto lichá, neboť v řízení o stanovení (doměření) daně ani v následném odvolacím řízení nemohla být zohledněna, postrádá totiž právní relevanci k předmětu řízení o stanovení daně. K nevydání částečného platebního výměru v rámci daňové kontroly uvedl žalovaný toliko, že správce daně je vázán zákonem a nemůže s daňovým subjektem vést jakési „dohadovací“ řízení nad rámec zákonné úpravy. Zákon neupravuje možnost stanovit jen část daňové povinnosti na základě částečného platebního výměru. Pokud by zákonodárce umožnil daňovým subjektům v průběhu daňové kontroly zhojit nesplnění jejich povinnosti tvrdit daň ve správné výši (byť částečně), ztrácela by právní úprava donucovací funkci a daňové subjekty by nebyly motivovány k řádnému plnění této povinnosti ve lhůtách pro podání daňových přiznání.

K námitce týkající se nesprávného postupu správce daně při prováděném dokazování, odkázal žalovaný nejprve na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole, a uvedl k ní následující. Podle něj k pochybení nedošlo, přičemž již z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na konkrétní strany zprávy o daňové kontrole, neboť žalobce obdobnou námitku vznesl již v odvolání. K obsahu svědecké výpovědi svědka B. uvedl, že tato svědčí ve prospěch správce daně, ovšem tato nebyla použita jako argumentační nástroj. Žalovaný také uvedl, že důkazní břemeno k prokázání toho, že se v případě nákladů vynaložených na stavební práce na určitém objektu, jednalo skutečně o náklady na opravu, bylo plně na žalobci, který toto tvrdil, přičemž odkázal na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 44/2008 – 57 ze dne 12. 2. 2009 a podpůrně také na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 33/2011 - 99 ze dne 25. 4. 2012. Dále se také vyjádřil, že klíčový byl stav objektu (zastřešení přístřešku) bezprostředně před zahájením stavebních prací, což platí i v případě možného obezdění přístřešku v letech 1974-1978. K tomu odkázal na část napadeného rozhodnutí, ve které jasně uvedl, že obezděním a zastřešením přístřešku byly rozšířeny možnosti využití (použitelnosti) celé nemovitosti, než které poskytovala po většinu své existence.

K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že se jedná o zcela novou námitku, kterou žalobce neuplatnil v předchozím daňovém řízení, a proto se k ní jak správce daně, tak žalovaný, nemohli dosud vyjádřit. Dále konstatoval, že daňový subjekt není povinen uplatnit daňový odpis, přičemž odpisování hmotného majetku lze i přerušit (viz ust. § 26 odst. 8

zákona o daních z příjmů). Správce daně a ani samotný žalovaný nemohly uplatnění odpisů ze strany daňového subjektu jakkoliv nahradit. Žalovaný také připomenul, že pokud se rozhodne, může žalobce využít institutu dodatečného daňového přiznání při splnění ostatních zákonných podmínek.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a navrhl, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

Žalobce nejprve zopakoval, že z jeho strany došlo k částečnému uznání pochybení zjištěných při daňové kontrole, přičemž daňové povinnosti z nich plynoucí chtěl ihned urovnat. Tímto postupem chtěl snížit nedoplatek na dani i penále za situace existence přeplatku na osobním daňovém účtu. Správce daně sdělil žalobci, že na jeho žádost bude brán zřetel při vyměření daně a penále, přičemž ve vydaném platebním výměru tomu tak nebylo a úrok z prodlení byl žalobci vyměřen bez ohledu na jeho žádost a příslib správce daně. Takový postup vedl k majetkové újmě žalobce. Takový postup má oporu v daňovém řádu, ale ve své podstatě se jednalo o zneužití práva ze strany správce daně.

Dále uvedl, že setrvává na námitkách ohledně nezákonného postupu při opatrování a hodnocení důkazů, tj. konkrétně, že došlo k rozporu s procesním právem daňového řízení v tom smyslu, že správce daně maskoval, prodlužoval a čekal na procesní chybu žalobce. Dále také uvedl, že se správce daně zabýval pouze vlastní dokumentací a opírá se o dokumentaci pořízenou v rozporu se zásadami daňového řízení.

Správce daně měl na základě ust. § 85 odst. 1 daňového řádu ve spojitosti s judikaturou správních soudů, přikročit k zohlednění zvýšeného odpisu, neboť smyslem daňové kontroly má být správné zjištění a stanovení daně, kdy správce daně je na základě ust. § 8 odst. 1 daňového řádu povinen zohlednit rovněž okolnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu. Dále uvedl, že na základě ust. § 114 odst. 3 daňového řádu není relevantní, jestli tuto námitku žalobce uplatnil již v daňovém řízení, neboť bylo povinností odvolacího orgánu přihlédnout i k jiným nesprávnostem a nezákonnostem, které odvolatel v odvolání neuplatnil.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zdejší soud v projednávané věci postupoval v souladu se systematikou žaloby, a proto se nejprve vyjádří k prvnímu žalobnímu bodu, námitce ohledně neumožnění žalobci uhradit částečně daňovou povinnost v rámci probíhající daňové kontroly, resp. povinnosti správce daně vystavit částečný platební výměr na uznaná pochybení, čímž by podle žalobce došlo ke snížení penále.

K tomu zdejší soud uvádí, že správce daně, vázán zásadou zákonnosti a zásadou legální licence uvedené v ust. § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu, postupuje při výkonu své činnosti na základě zákona a pouze v jeho mezích. Jelikož daňový řád institut částečného platebního výměru nezná (v daňovém řádu nalezneme platební výměr a dodatečný platební výměr), nemohl správce daně např. v rámci klientského přístupu vyjít žalobci vstříc, neboť by postupoval nad rámec zákona a tudíž nezákonně. Na základě výše uvedeného nelze souhlasit se žalobcem, že se jednalo o zneužití práva ze strany správce daně. Žalobce v replice navíc sám explicitně uznává, že postup správce daně ve smyslu výše uvedeném má oporu v zákoně. Pokud dále žalobce uvádí, že mu správce daně přislíbil, že bude na tuto jeho žádost brán zřetel při doměření daně a penále a nebylo tomu tak (v replice pak žalovaný uvádí, že jelikož tuto jeho snahu správce daně nezohlednil při vyměření daně a penále, vedlo to k majetkové újmě žalobce při vyměření úroku z prodlení), k tomu lze uvést následující. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně žalobci přislíbil, že jeho požadavek na ponechání přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu části doměřené daně z příjmů právnických osob bude akceptován. Tento příslib však nelze chápat tak, jak jej v žalobě přibližuje žalobce. V této rovině tedy nelze souhlasit s žalobcem, neboť tato jeho tvrzení nemají oporu ve spisovém materiálu. Ve smyslu výše uvedeném je nutné přistoupit také k námitce ohledně žalobcova poškození z důvodu delší lhůty, než by tomu bylo v případě úhrady daně bezprostředně po uznání pochybení žalobcem, během níž mu plynulo penále. Nadto však zdejší soud konstatuje, že si žalobce plete instituty penále a úroku z prodlení. Penále, upravené v ust. § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s přechodným ustanovením daňového řádu § 264 odst. 13, je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona. V zákoně je upravena jasná konstrukce pro výpočet penále – procentní sazba z doměřené daně (tj. je-li daň zvyšována). Správci daně není dán prostor k jakémukoliv správnímu uvážení v jakých případech a v jaké výši penále stanoví. Časové zohlednění, spočívající např. v délce probíhající daňové kontroly a následnému vydání dodatečného platebního výměru v dané věci nehrála roli. Jinak by tomu bylo v případě úroků z prodlení, které však nejsou předmět sporu v dané věci. Krajský soud nadto uvádí, že žalovaný se v duchu výše uvedeném s obdobnými námitkami v rámci napadeného rozhodnutí vypořádal. Zdejší soud této žalobní námitce nepřisvědčil.

K druhému žalobnímu bodu uvádí krajský soud následující. Žalobce nejprve obecně v žalobě namítal nesprávný postup správce daně při provádění dokazování v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně neměl řadu předložených listinných důkazů hodnotit nebo je hodnotil neobjektivně. Konkrétně uplatnil následující tvrzení: Žalobce uváděl pochybení správce daně při provádění dokazování, a to odmítnutí obsahu vyjádření svědků N., K., F. a K., namítal zkreslené hodnocení výpovědi svědků M., S., úplné bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědka A. J. Uvedené dokazování vedl žalobce k prokázání existence zděného přístřešku u budovy skladu.

K této části žalobní námitky uvádí soud následující. Žalobce popisuje, že uváděl (zřejmě v průběhu daňového řízení, pozn. soudu) pochybení správce daně při provádění dokazování, které mělo nastat jím tvrzeným způsobem. Z této části žaloby sice jednoznačně nevyplývá, že by se mělo jednat o žalobní námitku, neboť jde zřejmě o konstatování obrany žalobce v rámci daňového řízení, nicméně soud k této části žaloby přistupuje jako k žalobní námitce. V průběhu daňového řízení předložil žalobce písemná prohlášení L. N., Z. K., M. F., F. K., J. M., A. J. a dále byl kromě jiného k důkazu vyslechnut svědek J. S. Pokud jde o žalobcem poukazované osoby, pouze J. S. byl slyšen jako svědek, ostatní zmiňovaní podali k věci písemná vyjádření, které žalobce k důkazu předložil správci daně. L. N., Z. K., M. F. a F. K. doplnili a podepsali vyjádření M. S., jednatele žalobce, v němž M. S. žádal citované osoby o jejich vyjádření k rozsahu přístřešku zakreslením ve schématu předmětné stavby, přičemž se jedná o stav v prvních letech obezdění (zhruba do r. 1978), byť jen krátkodobě funkční. P. L. N., p. Z. K., p. M. F. a p. F. K. zakreslili do náčrtku přístřešku jeho obezdění ze strany jižní, částečně ze strany východní a ze strany severní. P. Z. K. učinil dne 30. 5. 2012 písemné prohlášení, v němž uvedl, že se vyjadřuje k upřesnění obezdění stavu přístřešku střediska Mysletín, a to tak, že se domnívá, že přístřešek byl obezděn krátkou dobu ze strany od Zachotína u vchodu do kanceláře, později bylo poškozeno a strženo obezdění. Část zdiva směrem do vesnice byla zachována. J. M. podepsal dne 28. 5. 2012 listinu nadepsanou jako Stanovisko k provoznímu skladu v Mysletíně, v němž je uvedeno, že přístavba k silnici byla postavena později k hlavní 3 podlažní budově (bramborárna + sklady + kanceláře + sociálka, sklady), přičemž postupně byl celý prostor obezděn, mimo jednoho vjezdu od silnice (základový pás po celé délce – beton proložený kamenem, cihelná nadzemní vyzdívka). P. M. dále prohlásil, že mu byl předložen dokument – dopis JZD Křemešnicko ze dne 7. 4. 1978, popisující stav zdiva a nutnost jeho odstranění. Následně bylo popisované poškození zdiva odstraněno, nepamatuje si, že by bylo obnoveno. Považuje tento dokument za pravdivý obraz stavu věci v té době.

Správce daně uvedená prohlášení ani jejich obsah neodmítl, ale tyto hodnotil ve zprávě o daňové kontrole (č. 1. 9, 10). Žalobce namítal, že tyto důkazy předložil k prokázání existence zděného přístřešku u budovy skladu. Správce daně ve zprávě citoval z vyjádření p. M., že prostor přístřešku byl vyzděn mimo jednoho vjezdu od silnice, tj. strana východní (strana od silnice). Z těchto důkazů a z listiny Jednotného zemědělského členského družstva Křemešnicko se sídlem ve Vyskytné ze dne 7. 4. 1978 vyplývá, že částečné obezdění východní strany směrem k silnici se již v r. 1978 rozpadalo s tím, že zeď byla shledána jako neopravitelná a bylo rozhodnuto o jejím stržení a novém vystavění. Žádné podklady, které by jednoznačně prokázaly její nové vystavění po roce 1978 však nebyly předloženy.

Stav přístřešku v době, kdy žalobce zakoupil předmětnou nemovitost, vyplývá z fotodokumentace obsažené ve správním spise a z výpovědi svědka J. S., který byl majitelem předmětné nemovitosti od r. 2000 do podzimu r. 2006. Ten uvedl, že neví, kdy byl přístřešek postaven, když byl spadlý, souhlasila veškerá technologie střechy přístřešku s technologií použitou na střeše (trámy, eternit). Myslí proto, že musel být postaven současně s budovou nebo těsně po ní. V r. 2006 došlo k havárii střechy přístřešku a střecha přístřešku byla snata a odklizená. Pokud jde o technické provedení přístřešku v letech, kdy svědek vlastnil nemovitost, pak krytina střechy byla zhotovena z osinkocementové desky 2 x 1 m,

příšroubované na dřevěné trámký, nosníky ocelové, ukotvené letmo k budově a přivařené na vnější ocelové konstrukci, nosníky 20 x 10 cm profil U, podlaha betonová, poškozená, část směrem k Mysletínu – štítová severní strana vyzděná, část východní strany vyzděná v délce odhadem 6m. Havárie přístřešku nastala z důvodu nadměrné vrstvy sněhu na střeše v r. 2006 a vinou nevhodné konstrukce střechy přístřešku (došlo k vypadnutí dřevěných trámů z úchytů nosníků a váha sněhu probořila celou střešní konstrukci, přičemž byla úplně zničena střecha, částečně byly vyhnuty některé ocelové sloupy a popraskala stávající zeď na přístřešku – severovýchodní roh). Pokud jde o rozsah škody, jednalo se o demolici.

K řešené žalobní námitce je nutno konstatovat, že žalovaný jakožto odvolací orgán nepovažoval za významné analyzovat jednotlivé jmenované důkazy, neboť pro posouzení celé věci není stěžejní, zda v letech 1974 – 1978 byl přístřešek obezděn či nikoliv. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že nakonec celý přístřešek z hlediska funkčního, ale i fyzického, zanikl, včetně střechy, zbytkové části zdiva a ocelových nosníků (zlikvidovány při předmětných stavebních pracích). Žalovaný dále uvedl, že nelze klasifikovat vybudování nového přístřešku jako opravu a subsumovat výdaje (náklady) s ním spojené pod ust. § 24 ZDP. Obnova funkce a účelu vlivem opotřebení či poškození dané nemovitosti neznamená, že bude znovu postavena nemovitost či její část, ačkoliv budou zachovány např. původní základy stavby; hlavní budova nebyla na přístřešku funkčně závislá, obezděním a zastřešením přístřešku však byly rozšířeny možnosti využití (použitelnosti) celé nemovitosti, než jaké stavba poskytovala po většinu doby své existence. Žalovaný z vyjádření citovaných osob nevycházel z důvodů, s nimiž krajský soud zcela souhlasí (výpověď svědka S. s ohledem na stav nemovitosti v době jeho vlastnictví bude hodnocena k samostatné námitce níže). Důkazní břemeno prokázat, zda jde o opravu či technické zhodnocení, je vždy výhradně na straně poplatníka, ten přitom musí doložit původní stav před úpravami a nový stav po provedených úpravách tak, aby oba stavy mohly být porovnány.

V rámci daňového řízení šlo mj. o to, aby žalobce prokázal, že opravy, na které byly rezervy vytvořeny, jsou skutečně jen opravami a nikoliv technickým zhodnocením.

Podle ust. § 7 odst. 2 zákona o rezervách se totiž za opravy podle tohoto zákona nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.

Z těchto ustanovení vyplývá, že při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, což je možné pouze označením konkrétního hmotného majetku určeného k opravě, jeho stavu před opravou a konečně charakteru plánované opravy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dospěl k závěru, že pro daňové účely je namísto vycházet z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 – 83).

Vyhláška č. 500/2002 Sb. (k provedení zákona o účetnictví) definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: „Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do

provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Dále platí, že údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. Udržování je daňově uznatelným výdajem (nákladem) stejně jako oprava, na udržování však nemůže být na rozdíl od oprav hmotného majetku tvořena rezerva podle zákona o rezervách.

Co se rozumí technickým zhodnocením, upravuje v ust. § 33 odst. 1 zákon o daních z příjmů, jenž stanoví, že jsou to výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýší u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč; technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou hranici, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se rekonstrukcí rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů a z ust. § 33 odst. 3 citovaného zákona vyplývá, že modernizací je míněno rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že plánované (provedené) práce naplňují uvedenou definici pojmu oprava, resp. že nespadají pod pojem rekonstrukce či modernizace. Vztaheno k žalobcem uplatněné žalobní námitce je nutno dojít k závěru, že správce daně sice z obsahu citovaných důkazů nevycházel, ovšem žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (na straně 15) uvedl, z jakého důvodu, přičemž proti tomuto odůvodnění řešená část žalobní námitky nesměřovala. Správce daně nerozporoval existenci zděného přístřešku u budovy skladu, pouze věc zhodnotil z hlediska unesení důkazního břemene, jak je popsáno shora, k čemuž směřuje i úvaha žalovaného, na kterou soud odkazoval (viz strana 15 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).

Žalobce dále namítal, že předložil správci daně důkazy o existenci zastřešení přístřešku, přičemž tyto důkazy správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 7 zmiňuje – jedná o fotografii přístřešku opatřenou samotným správcem daně a zadokumentovanou úředním záznamem. Dále o zastřešení přístřešku podali svědectví i svědek J. S. a bývalý předseda JZD Mysletín p. M. (čestné prohlášení) a stejné potvrdili ve svých vyjádřeních p. N., p. K., p. F. a p. K. Žalobce namítal, že žalovaný tyto důkazy v napadeném rozhodnutí cituje, avšak nehodnotí jejich obsah a rovněž neuvádí, proč jejich obsah nepovažuje za pravdivý nebo věrohodný. Správce daně a zejména žalovaný se opírají pouze o tvrzení svědka B., přičemž tento vypovídá odlišně od ostatních svědků a v rozporu s listinnými důkazy. Žalobce předložil správci daně důkazy o existenci zastřešení přístřešku před sněhovou kalamitou, svědčí o tom fotografie opatřená úředním záznamem a svědecké výpovědi J. S. a vyjádření p. N., p. K., p. F. a p. K. Žalobce měl výhradu k hodnocení či spíše opomenutí těchto důkazů. Obsah těchto důkazů svědčí tvrzením žalobce, ovšem správce daně je jednoznačně odmítá s odkazem na stav majetku před započítáním prací.

K této části žalobní argumentace uvádí soud následující. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně ani žalovaný nerozporuje existenci zastřešení přístřešku v minulosti, předtím, než žalobce předmětnou nemovitost zakoupil. Žalobce v řešené části námitky napadá v obecné rovině hodnocení získaných důkazů a závěr správce daně v tom smyslu, že žalobce

neměl unést své důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení při právní klasifikaci sporných stavebních prací jako oprav ve smyslu zákona o daních z příjmů, tj. jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Soud v této rovině konstatuje, že zpráva o daňové kontrole obsahuje hodnocení jednotlivých důkazů a je z ní zřejmé, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a z jakého důvodu. Z obsahu správního spisu vyplývá, že nedošlo k odmítnutí výpovědi A. J. (nejedná se o výslech svědka, ale o písemné stanovisko zhotovitele – odborné vyjádření A. J., pozn. soudu). Hodnocení předmětného vyjádření je rozebráno na str. 11 zprávy o daňové kontrole.

Pokud jde o žalobcem zmiňovanou fotografii, na str. 7 zprávy o daňové kontrole je poukazováno na odpověď žalobce správci daně, došlou dne 8. 11. 2011, jehož přílohou je barevná fotografie přístřešku, z níž není patrné jeho zastřešení. Ve správním spise se dále nachází ještě další fotografie, pořízená správcem daně, o níž je zmínka v úředním záznamu ze dne 11. 11. 2009, a to taková, že se jedná o fotografii pořízenou dne 5. 9. 2006 v rámci místního šetření. Ani z těchto fotografií není patrné zastřešení přístřešku, ovšem jak bylo shora již uvedeno, jeho zastřešení v minulosti, předtím, než se žalobce stal majitelem nemovitosti, není sporné, vyplývá z žalobcem poukazovaných důkazů a k věci se vyjadřoval i svědek J. S., majitel předmětné nemovitosti v letech 2000 – 2006 tak, jak je shora citováno z jeho svědecké výpovědi. Uvedené důkazy byly správcem daně v rámci zprávy o daňové kontrole hodnoceny, žalovaný se otázkou zastřešení přístřešku (práce provedené dodavatelem A. J. v celkové výši 954 874 Kč) zabýval. Není pravdou, že by žalovaný předmětné důkazy pouze citoval, avšak nehodnotil jejich obsah nebo neuvedl, proč jejich obsah nepovažuje za pravdivý nebo věrohodný.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí cituje zprávu o daňové kontrole, kdy uvádí, že opravovat lze pouze něco, co již bylo v opravované věci přítomno, přičemž žalobce nedoložil prokazatelně původní stav objektu a bylo prokázáno, že přístřešek nebyl v době nákupu objektu daňovým subjektem v září 2006 celý obezděn, pouze ze severní části a v severovýchodním rohu přístřešku. Žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že došlo při předmětných stavebních pracích k výměně stávající střechy hlavní budovy za novou, přičemž tyto výdaje daňový subjekt označil z pohledu zákona o dani z příjmů jako opravu a správce daně toto akceptoval. Střecha přístřešku byla zničena při sněhové kalamitě v r. 2006 a nová postavena současně s opravou střechy hlavní budovy. Při provádění stavebních prací na nemovitosti došlo k nadezdění přístřešku přibližně o 50 cm, aby jeho nová střecha navazovala na novou střechu hlavní budovy, která byla také nadezděna. Výdaje (náklady) vynaložené na novou střechu přístřešku označil daňový subjekt taktéž jako opravu, čemuž správce daně tomu nepřisvědčil a překlasifikoval opravu střechy přístřešku nemovitosti na její technické zhodnocení, přičemž argumentoval tím, že hodnotil stavební práce na přístřešku (obezdění, zastřešení, provedení fasády) z hlediska účelu jako celek, neboť podle jeho názoru bylo smyslem vytvořit plnohodnotný sklad textilu v místě bývalého přístřešku. Náklady spojené s pracemi na přístřešku tvořily jediný záměr. Do přímých daňových nákladů nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy, přičemž správce daně opětovně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce daně ve zprávě konstatuje, že plánování obezdění neosvědčuje jeho samotnou realizaci. Stejně tak zápis JZD Křemešnicko ze dne 7. 4. 1978 hovoří o poškození obvodové zdi, ale podle správce daně z ní není patrné, o jakou část se jedná. Daňový subjekt dále

dokládal vyjádření několika svědků (M., K., N., F., K.), kteří přisvědčují tomu, že přístřešek byl po jistou dobu obezděn. Správce daně uvedl, že svědci pouze odsouhlasili jednotný text o existenci obezdění. Z předchozího vyjádření bývalého předsedy JZD Křemešnicko J. M. vyplynulo, že „přístavba k silnici byla postavena později a že prostor byl obezděn kromě jednoho vjezdu od silnice“. Bývalý člen stavební skupiny JZD Mysletín Z. K. zase uvedl, že „se domnívá, že přístřešek byl obezděn krátkou dobu ze strany od Zachotína u vchodu do kanceláře a že část zdiva směrem do vesnice byla zachována“. Obojí výpověď je zachycena na str. 8 zprávy. Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a z pohledu ZDP správce daně předmětné stavební práce překlasifikoval z opravy na technické zhodnocení. Nakonec celý přístřešek z hlediska funkčního, ale i fyzického zanikl, včetně střechy (zničena v r. 2006), včetně zbytkové části zdiva a ocelových nosníků (zlikvidovány při předmětných stavebních pracích). Nelze klasifikovat vybudování nového přístřešku a subsumovat výdaje (náklady) s ním spojené pod ust. § 24 ZDP. Obnova funkce a účelu vlivem opotřebení či poškození dané nemovitosti neznamená, že bude znovu postavena nemovitost či její část, ačkoliv budou zachovány např. původní základy stavby. Hlavní budova nebyla na přístřešku funkčně závislá, obezděním a zastřešením přístřešku však byly rozšířeny možnosti využití (použitelnosti) celé nemovitosti, než které poskytovala po většinu doby své existence. Z citované části rozhodnutí žalovaného tak vyplývá, že žalovaný poukazované důkazy řádně hodnotil.

Žalobce dále namítal, že správce daně a zejména žalovaný se opírají pouze o tvrzení svědka B., přičemž tento vypovídá odlišně od ostatních svědků a v rozporu s listinnými důkazy. K této části žalobní argumentace uvádí soud následující. Ohledně svědecké výpovědi J. B. se správce daně jasně vyjádřil na str. 9 zprávy o daňové kontrole, a to v tom smyslu, že z procesních důvodů nebude při hodnocení důkazů k této výpovědi přihlížet. Skutečnost, že ve stejném odstavci správce daně uvedl, že je tato výpověď v rozporu s ostatními, ještě neznamená, že k této skutečnosti byl brán zřetel při výslovném hodnocení důkazů, neboť ze zprávy o daňové kontrole jako celku vyplývá, že na obsahu této výpovědi závěry správce daně ohledně neunesení důkazního břemene žalobcem nestojí. Stejným způsobem se k předmětné výpovědi vyjádřil i žalovaný na str. 15 žalobou napadeného rozhodnutí a doplnil, že svědecká výpověď je ve zprávě o daňové kontrole evidována, ovšem jako argumentační nástroj správce daně neslouží.

Jak bylo shora již uvedeno, žalobcem poukazované důkazy byly ze strany správce daně i žalovaného řádně hodnoceny. Závěr hodnocení vyplývá především ze shora již opakovaně citované části odůvodnění žalovaného (str. 15 tohoto odvolacího rozhodnutí). Žalobcem označené důkazy nebyly opomenuty, správní orgány je hodnotily a jejich hodnocení je zachyceno ve zprávě o daňové kontrole a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

V další části žaloby žalobce uváděl, že z obsahu vyjádření p. M. a p. K. je patrné obezdění přístřešku na severní a jižní straně. O obezdění na východní straně nic neříkají. To však neznamená, že nebylo. P. M. uvedl, že přístřešek byl postupně obezděn mimo jednoho vjezdu od silnice. Výslovně hovoří o vjezdu, nikoliv o 40 metrech (tolik činí délka východní stěny). K této části žalobní námitky soud uvádí, že jak bylo již shora vyličen, správce daně nerozporuje existenci obezdění přístřešku na severní a jižní straně, tak jak o tom svědčí vyjádření p. M. a p. K. (týká se stavu předmětné nemovitosti v minulosti, jejího obezdění a

odstranění poškozeného zdiva – podstatný obsah citován shora). Vyjádření p. M. bylo správcem daně i žalovaným hodnoceno, ovšem vzhledem na shora již také poukazovaný závěr žalovaného vyjádřený na str. 15 žalobou napadeného rozhodnutí nejsou tato vyjádření pro věc stěžejní. Jelikož se jedná věcně o pokračování či doplnění původní části námitky, soud odkazuje rovněž na shora již vyjádřená stanoviska k jednotlivým částem žalobního návrhu.

Žalobce dále namítal, že vznesl výhradu k odmítnutí obsahu vyjádření A. J., který prováděl opravu nemovitosti ohledně odstranění starého zdiva a stavebního stavu přístřešku s odvoláním, že není statutárním zástupcem firmy, která měla uzavřenu smlouvu o dílo s žalobcem. Správce daně ve svém vyjádření na str. 23 uvádí, že ve zprávě pouze naznačil pochybnosti ohledně oprávněnosti J. vyjadřovat se za společnost 3 Art s.r.o. Svědek J. vedl stavební práce na předmětné nemovitosti a je osobou nanejvýš povolanou, která se může vyjádřit k rozsahu prováděných prací. Vyjádření ke stavebním pracím uvedeným p. J. však správce daně nehodnotí ani v doplněné zprávě. Jeho vyjádření spolu s výpovědí svědka Stejskala potvrzuje existenci základů stavby a jejich využití při opravách. Žalovaný k těmto výhradám pouze uvádí, že správce daně do zprávy o daňové kontrole zakomponoval všechny předložené důkazy, které hodnotil a došel ke zřejmým závěrům. Žalobce vznesl otázku, jak je správce daně mohl hodnotit, když jejich obsah je v rozporu s tvrzením správce daně.

K této části žalobní námitky soud uvádí, že jde o zopakování shora již řešené námitky a její rozvedení. Soud proto odkazuje na závěry, které k této otázce již zaujal a dále doplňuje, že hodnocení předmětného vyjádření je rozebráno na str. 11 zprávy o daňové kontrole a námitka neakceptování tohoto vyjádření je správcem daně také řešena na str. 23 zprávy. K vyjádření A. J. správce daně uvedl, že na fotografii pořízené správcem daně dne 5. 9. 2006, tedy v době, kdy daňový subjekt objekt kupoval (kupní smlouva ze dne 1. 9. 2006) nebylo obvodové zdivo (kromě severní strany a části východní – asi 5 m), přičemž co se týká základů, dá se předpokládat, že ocelová konstrukce přístřešku byla ukotvena do základů. Z rozpočtu předloženého společností 3 Art s.r.o. vyplývá, že byly provedeny určité základové pásy z betonu a není tedy zřejmé, jaké základy již existovaly a jaké byly provedeny nově. Na str. 23 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že ve svém hodnocení důkazů neodmítl vyjádření A. J., pouze naznačil pochybnosti ohledně jeho oprávněnosti vyjadřovat se za společnost 3 Art s.r.o. Zároveň však správce daně ve zprávě o kontrole hodnotil obsah tohoto vyjádření a porovnal ho s fotografiemi z doby, kdy žalobce nemovitost kupoval, tedy předtím, než začal provádět stavební práce na objektu. K uvedenému dále žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 7 konstatoval, že pochybnosti o tom, zda je A. J. kompetentní vyjadřovat se za společnost 3 Art s.r.o., považuje za pouhé konstatování správce daně, k samotnému důkazu – stanovisku zhotovitele (odbornému vyjádření) od A. J. se správce daně vyjádřil na str. 11 a 23 zprávy o daňové kontrole. Důkaz tedy nebyl z výše uvedeného důvodu odmítnut a byl správcem daně hodnocen. Především však je nutno konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že obnova funkce a účelu vlivu opotřebení či poškození dané nemovitosti neznamená, že bude znovu postavena nemovitost či její část, ačkoliv budou zachovány např. původní základy stavby. Hlavní budova nebyla na přístřešku funkčně závislá, obezděním a zastřešením přístřešku však byly rozšířeny možnosti využití (použitelnosti) celé nemovitosti, než které poskytovala po většinu doby své existence.

Žalobce dále uvedl, že žalovaný provedl výslech svědka J. S., který vypověděl, že k předmětné nemovitosti existují 3 projektové dokumentace a přístřešek byl pouze ve třetí projektové dokumentaci a podle této byl postavený. Ostatní dvě projektové dokumentace byly pouze přípravou. Přesto správce daně ve zprávě opírá své tvrzení pouze o jednu projektovou dokumentaci, u které svědek vypověděl, že podle této dokumentace nebyla nemovitost realizována, což se nechá srovnat s faktickým stavem nemovitosti. Svědek rovněž zcela nepochybným způsobem potvrdil existenci přístřešku u nemovitosti a doslovně sdělil, že střecha hlavní budovy a přístřešku tvořila jeden komplex bez známky napojení. Své tvrzení uvedl i v přiloženém nákresu. Žalobce měl zásadní výhradu k hodnocení obsahu výpovědi svědka S. Žalovaný však bez dalšího převzal názor správce daně a ve svém rozhodnutí uvádí, že nepovažuje za významné analyzovat jednotlivé svědecké výpovědi, neboť není pro posouzení dané věci stěžejní, zda v letech 1974 – 1978 byl přístřešek obezděn, či nikoliv. Svědek Stejskal však vypovídal o stavu v roce 2006.

K této námitce uvádí soud následující. Ve svědecké výpovědi zmiňovaný svědek vypověděl, že existují 3 projektové dokumentace, které mají různé odchylky. Třetí projekt nemá k dispozici, ten již byl aktuální a odrážel stav při prodeji žalobci. Tam souhlasilo všechno, včetně dodatku na přístřešek. Svědek dále (jak již bylo shora uvedeno) vypověděl, že přístřešek v minulosti vystaven k hlavní budově byl a také vypovídal o stavu přístřešku v letech 2000 – 2006, kdy byl vlastníkem předmětné nemovitosti. Uvedl, že nájemce, který měl budovu pronajatou, chtěl přístřešek obezdít a někteří místní obyvatelé tvrdili, že již byl obezděn někdy dříve. Svědek pátral v různých archivech, na projektech č. 1 a 2 nic takového nebylo, proto požádal p. D., aby mu přivezl projekt č. 3 a ukázal spolu s ním nějakou listinu, kde byla zmínka o obestavění přístřešku. Za dobu vlastnictví objektu svědkem zde zed' nebyla, ale z listin vyplývalo, že obezděn byl.

Pokud jde o stavebně technické provedení přístřešku, výpověď svědka v této části byla citována shora. Není pravdou, že by se správce daně opíral o nezrealizovanou projektovou dokumentaci. Závěr správce daně byl takový, že se žalobci nepodařilo unést na něm spočívající důkazní břemeno, jak je vysvětleno shora. Pokud jde o závěr žalovaného, ten je především konstatován na str. 15 žalobou napadeného rozhodnutí a byl již shora vícekrát citován. Je pravdou, že svědek rovněž zcela nepochybným způsobem potvrdil existenci přístřešku u nemovitosti (což žalovaný i správce daně hodnotili) a doslovně uvedl, že střecha hlavní budovy a přístřešku tvořila jeden komplex bez známky napojení. Ve zprávě o daňové kontrole na str. 7 je dále uvedeno, že oproti projektové dokumentaci žalobce provedl změnu, kdy hlavní budovu nadezdil o cca 60 cm a zhotovil střechu na nově vybudovaném skladu textilu tak, aby navazovala na hlavní objekt. Tyto skutečnosti žalobce v žalobě nijak nerozporoval. Svědek S. vypovídal nejen o stavu v r. 2006, ale i o stavu zabíhajícím až do samotného vzniku předmětné nemovitosti, vč. období, kdy nemovitost vlastnil (r. 2000 – 2006). S ohledem na vícekrát shora již zmiňovaný závěr žalovaného vyjádřený na str. 15 žalobou napadeného rozhodnutí však výhrady žalobce k hodnocení výpovědi svědka S. nejsou rozhodné. Proti závěru žalovaného, že obnova funkce a účelu vlivem opotřebení či poškození dané nemovitosti neznamená, že bude znovu postavena nemovitost či její část, ačkoliv budou zachovány např. původní základy stavby a že hlavní budova nebyla na přístřešku funkčně závislá, obezděním a zastřešením přístřešku však byly rozšířeny možnosti využití

(použitelnosti) celé nemovitosti, než které poskytovala po většinu doby své existence, žalobce nijak nebrojil.

V další části žaloby žalobce konstatoval, že nesouhlasil s názorem správce daně, že oprava fasády není opravou, ale technickým zhodnocením. Je skutečností, že nemovitost nebyla zateplena polystyrenem, ale nemovitost měla fasádu s tepelnou izolací, podle technických norem v té době platných. K této žalobní námitce soud uvádí, že především z fotografií založených ve správních spisech (nikoliv z projektové dokumentace) vyplývá, že předmětná nemovitost byla opatřena venkovní omítkou. Žalobce však nedoložil žádné důkazy, které by svědčily o tom, že nemovitost byla opatřena zateplovacím systémem. V rámci prací žalobce na předmětném objektu byly stěny budovy opatřeny zateplovacím systémem – polystyrenem. Pokud jde o výdaje na opravy nebo údržbu nemovitosti, které jsou podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaloženými na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je možné v uvedené souvislosti uvažovat např. o opravě fasády, ale nikoliv o provedení zateplovacího systému budovy; v žádném případě nejde o udržovací práce, které by měly charakter opravy nebo údržby. Zásadní rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením je ten, že zatímco oprava znamená buď výměnu původního za nové při zachování funkčnosti, nebo uvedení majetku do původního stavu, technické zhodnocení představuje změnu funkčnosti objektu nebo použitelnosti, změnu technických parametrů věci.

Žalobce dále namítal, že se správce daně dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 33/2011 ze dne 25. 4. 2012, což pokládá za nesprávný postup, neboť v době realizace opravy nemohl tyto výklady zákona o dani z příjmů znát a řídil se obvyklou praxí, tak jak existovaly v té době výklady ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o dani z příjmů. Žalobce se řídil radou daňového poradce, který vycházel z do té doby běžné praxe. Změna názoru finančního úřadu (zejména retroaktivní) po novém judikatorním výkladu ustanovení zákona je v rozporu s pravidly spravedlivého procesu, který daňovým subjektům garantuje Listina základních práv a svobod.

K námitce retroaktivního užití judikatury krajský soud uvádí následující. S touto námitkou se vypořádal již žalovaný, neboť obdobnou námitku obsahovalo také odvolání. Podobným náhledem, jakým k této námitce přistoupil žalovaný, tuto námitku posuzuje i krajský soud. Ze spisového materiálu vyplývá, že se správce daně i žalovaný řídili právními předpisy a z nich dovodili odpovídající závěry. Skutečnost, že bylo podpůrně odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2012, ačkoliv kontrolovaná období byla před tímto rokem, neznamená, že se jednalo o postup nezákonný, případně porušující zásadu legitimního očekávání. Ve své podstatě se jednalo o potvrzení ze strany Nejvyššího správního soudu, že je v obdobných případech (jako v žalobcově) postupováno ze strany správce daně správně a že byly aplikovány právní předpisy v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu. Zdejšímu soudu není známa ani žalobcem tvrzená změna náhledu při posuzování obdobných případů v porovnání s předešlou praxí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 44/2008 – 57 ze dne 2. 2. 2009). Toto své tvrzení žalobce ničím nepodložil. Žalobní námitka není důvodná. Stejným náhledem je nutno přistoupit také k replice žalobce, v níž opakuje, že v jeho případě došlo k nezákonnému postupu ze strany správce daně a žalovaného při opatrování a hodnocení důkazů, a že správce daně maskoval, prodlužoval a čekal na chybu žalobce v rámci daňového řízení. Krajský soud však konstatuje, že ze

spisového materiálu takovéto pochybení ze strany orgánů finanční správy nevyplývá. Stejně tak nelze přisvědčit žalobci, že v daňovém řízení se správce daně zabýval pouze vlastní dokumentací, pořízenou v rozporu se zákonem, neboť jak již zdejší soud konstatoval výše, ze spisového materiálu nevyplývá nezákonný postup v případě dokazování, hodnocení důkazů apod.

Žalobce dále v žalobě uvedl, že žalovaný na str. 6 – 16 rozhodnutí shrnuje jak teoretické argumenty, tak hodnotí provedené dokazování správce daně se závěrem, že správce daně postupoval při kontrole správně, nic neporušil, a proto dodatečnou daň doměřil oprávněně. S argumentací žalovaného však žalobce nesouhlasí, je přesvědčen, že jeho postup při zaúčtování oprav nemovitosti je správný. K této části žalobní argumentace soud uvádí, že pokud jde o konkrétní žalobní námitky týkající se obecně vyjádřeného nesouhlasu s argumentací žalovaného žalobcem, došlo k jejich vypořádání shora. Především je nutno poukázat na skutečnost, že důkazní břemeno ohledně toho, zda stavební práce provedené na předmětné nemovitosti byly opravou, nebo zda se jednalo o náklady vynaložené na technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu, který musí mimo důvodnou pochybnost prokázat stav objektu před provedením prací a stav objektu po provedených pracích, tedy následný stav.

V další části žaloby žalobce uváděl, že dostatečně a řadou důkazů prokázal minimálně zastřešení přístřešku až do doby sněhové kalamity, tj. do období těsně před koupí objektu žalobcem. Zde nedošlo k žádnému technickému zhodnocení, neboť byla pouze opravena původní, sněhovou kalamitou zničená a stržená střecha. Skutečnost, že došlo na plášti hlavní budovy k navýšení zdiva o 50 cm, nemá vliv na technické řešení střechy, neboť se původní střecha hlavní budovy a střecha přístřešku zvedla současně se zachováním původního krovu a parametrů.

K této části žaloby soud uvádí následující. Správce daně se k otázce zastřešení přístřešku věnoval ve zprávě o daňové kontrole, kde uvedl, že provedené stavební práce na objektu Mysletín č. p. 13 ve věci obezdění přístřešku, fasádních a střešních úprava na přístřešku tvořily z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek, směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, proto není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 ZDP je nutno v celém rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy. V této souvislosti posoudil správce daně veškeré stavební úpravy provedené daňovým subjektem na přístřešku v objektu Mysletín č. p. 13 jako technické zhodnocení, kdy cena úprav přesáhla 40 000 Kč a současně se jednalo o výdaj na dokončené nástavby, přístavby majetku. Jednalo se o stavební práce na obezdění přístřešku (včetně fasády) a o střešní práce na něm provedené. Z důkazních prostředků vyplývá závěr, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 a od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 došlo k obezdění přístřešku včetně fasádních a střešních prací, čímž došlo ke změně původních technických parametrů, které měly vliv na užitnou hodnotu budovy a byly tak splněny podmínky stanovené v § 33 odst. 2 a 3 ZDP. Střešní práce, které tvořily z hlediska

jejich účelu jeden celek s přístavbou, byly správcem daně posouzeny v poměrné části vztahující se k zastřešení přístřešku. Celková plocha střešních úprav činila 1 200 m² a celková částka výdajů za tyto střešní práce byla ve výši 1 822 474 Kč. Tyto skutečnosti jsou uvedeny na str. 11 zprávy o daňové kontrole. Uvedené závěry potom převzal i žalovaný. Proti nim žalobce nepoužívá žádnou konkrétní argumentaci. Soud úvahy žalovaného doplňuje tak, že ze stavebního povolení vydaného Městským úřadem Humpolec, stavebním úřadem dne 14. 8. 2008 vyplývá změna původní stavby ze zemědělského objektu na sklad textilu, přičemž v případě přístřešku, pokud v minulosti existoval v provozuschopném stavu, tento sloužil ke zcela jiným účelům, než pro které bylo vydáno citované stavební povolení.

Poslední žalobní bod spočíval v žalobcově přesvědčení, že v daňovém řízení nebylo přihlédnuto ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a že pokud by správce daně a žalovaný došli k závěru, že se nejednalo o opravu hmotného majetku, ale jeho technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů, měl správce daně, resp. odvolací orgán, uplatnit tyto výdaje ve formě odpisů, tj. zohlednit je.

K tomu lze uvést, že daňový subjekt obecně není povinen uplatnit daňový odpis, viz ust. § 26 zákona o daních z příjmů (odpis hmotného majetku jde navíc např. přerušit). Je tedy plně na daňovém subjektu, zda se rozhodne uplatnit náklady spojené např. se stavebními pracemi, které jsou vyhodnoceny jako technické zhodnocení. Zákon v této rovině dává všem daňovým subjektům možnost odpisů využít. Takový postup je fakticky v rukou daňového subjektu, ten může využít také jiného institutu daného mu zákonem, a to dodatečného daňového přiznání. K žalobcem uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 122/2007 – 94 krajský soud uvádí, že argumentace tímto rozsudkem není k dané věci přílehavá. V namítaném rozsudku NSS konstatoval, že „stěžovatel v průběhu daňového řízení namítal, že je třeba při dodatečném stanovení daně vycházet z odpisů dle zvýšené zůstatkové ceny nehmotného majetku. Je tedy zřejmé, že stěžovatel daňové odpisy ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů skutečně uplatňoval, byť se tak stalo až dodatečně v rámci daňového řízení“ a dále, že „stěžovatel zřetelně projevil vůli uplatnit daňové odpisy ze zvýšené ceny majetku a pokud měly finanční orgány za to, že je povinností stěžovatele, aby si nově uplatňovanou výši odpisů rovněž sám vypočetl, byly povinny ho k tomu vyzvat, což v daném případě neučinily.“ Ve zdejší soudem řešené věci však žalobce tuto svoji námitku, resp. požadavek na uplatnění odpisů ze zvýšené ceny majetku, uvedl až v žalobě, nikoliv v rámci daňového řízení. Za takové situace nemohly orgány finanční správy postupovat jiným způsobem, než jak tomu bylo v daňovém řízení, a proto nelze dát žalobci v této žalobní námitce za pravdu. Žalobce dále odkázal na usnesení Ústavního soudu sp. zn. 827/06 ze dne 4. 12. 2008 (sp. zn. I ÚS 827/06, pozn. soudu). Toto usnesení však žalobcovu názoru nijak nesvědčí. Žalobce odkazem na předmětné usnesení chce s největší pravděpodobností říci, že i když námitku týkající se odpisů neuplatnil v odvolání v rámci daňového řízení, může ji uplatnit před soudem. Krajský soud se jednak touto žalobní námitkou zabýval a dále je třeba konstatovat, že se v žalobcem poukazovaném usnesení jednalo o zcela jinou věc. Ačkoliv se také skutkově jednalo o problematiku daňových odpisů, Ústavní soud řešil naprosto jiné otázky, převážně procesního charakteru. Žádný závěr, plynoucí z tohoto usnesení, však argumentaci žalobce nenapomáhá. Žalobce v replice odkazuje na ust. § 85 odst. 1 daňového řádu, judikaturu správních soudů (bez bližší specifikace), ust. § 8 odst. 1 a § 114 odst. 3 daňového řádu. Tímto chtěl podpořit svoje přesvědčení, že v rámci daňového řízení měl

správce daně a žalovaný uplatnit tyto výdaje ve formě odpisů. Zdejší soud však žalobcovo přesvědčení nesdílí, jak je uvedeno výše.

Uvedeným postupem správních orgánů nedošlo k porušení ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Nedošlo ani k porušení ust. § 85 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, ani k porušení ust. § 114 odst. 3 daňového řádu, podle něhož platí, že vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgány prověří. V této souvislosti soud odkazuje na předchozí hodnocení této námitky a dále doplňuje, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by v rámci odvolacího řízení vyšly najevo nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit zákonnost rozhodnutí a které žalobce v odvolání neuplatnil.

Navíc je nutno ve vztahu k nyní projednávané věci zdůraznit, že žalobce byl v rámci zprávy o daňové kontrole i v rámci seznámení se s výsledky kontrolního zjištění správcem daně opakovaně upozorňován, že sporné výdaje hodnotí správce daně jako výdaje na technické zhodnocení, a proto je nelze okamžitě v plné výši zahrnout do daňově uznatelných nákladů, ale lze tak činit postupně formou daňových odpisů (viz str. 12 a 6 zprávy o daňové kontrole a str. 10 seznámení s výsledky kontrolního zjištění).

VI. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené proto krajský soud postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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.

V Brně dne 5. 5. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu