



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobkyně: Kortek, s.r.o.**, IČ 25041509, se sídlem Blažim, 440 01, zastoupené JUDr. Ing. Jiřím Lancem, daňovým poradcem, se sídlem Moskevská 1/14, Most proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2013, č.j. 17672/13/5000-14302-704601,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2013, č.j. 17672/13/5000-14302-704601, jímž k odvolání žalobkyně změnil výrok dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Žatci (dále jen „správce daně“) ze dne 8.8.2012, č.j. 49514/12/203971502390, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 180.802,- Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, tj. konkrétně ve výši 36.160,- Kč, tak, že doměřená daň byla zvýšena na částku 226.003,- Kč a penále bylo zvýšeno na částku 45.200,- Kč, dále byla provedena oprava bankovního spojení z důvodu změny organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

Žalobkyně v podané žalobě namítala, že žalovaný svým rozhodnutím porušil zákon a zasáhl do jejích ústavně zaručených práv, neboť byla postupem správce daně zbavena práva předkládat a navrhopvat důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení k rozptýlení pochybností ohledně stavu budovy před provedením oprav, když správce daně formuloval své pochybnosti tak neodborně, že nebylo možno je vyvracet a navrhnout důkazní prostředky. Konkrétní

argumentaci správce daně použil až v úředním záznamu, kterým reagoval na vyjádření žalobkyně ke kontrolním zjištěním. Na tyto konkrétní argumenty tak žalobkyně mohla reagovat až v odvolání, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti rozhodování v daňové správě. Přestože toto žalobkyně namítala již v podaném odvolání, žalovaný tuto námitku v napadeném rozhodnutí odmítl, neboť jeden z argumentů (otázka, zda předmětem plnění byla i montáž) byl uveden i v projednávání kontrolního zjištění. Žalovaný sám nově argumentoval rozbořem koeficientu vybavení stavby K 4, na což ale žalobkyně neměla možnost reagovat.

Žalobkyně namítala, že v důsledku postupu správce daně, který nesignalizoval při prohlídce na místě existenci pochybností o charakteru provedených úprav, žalobkyně smazala fotografie stavu před opravou, čímž jí bylo znemožněno splnit důkazní povinnost.

Žalovaný se v odvolání řádně nevypořádal s poukazem žalobkyně na odlišnou právní úpravu součástí nemovitosti pro účely daní a pro účely oceňování, demonstrovanou na příkladu odsavače par, když pouze konstatoval, že správce daně znalecký posudek nerozporuje.

Žalovaný překročil meze volného hodnocení důkazů, když odmítl nájemní smlouvu, jako důkaz o předání stavby novému vlastníkovu po jejím prodeji.

Žalovaný dle žalobkyně nesprávně aplikoval na zjištěný skutkový stav právní úpravu, když nepovažoval předmětné plnění za opravu stavby, při které byly odstraněny následky fyzického opotřebení výměnou jednotlivých prvků s tím, že byly v některých případech použity prvky jiné, přičemž použitelnost stavby se nezměnila. Použité porovnání znaleckých posudků nerespektuje skutečnost, že koeficienty vybavení jsou v každém ze znaleckých posudků konstruovány na základě odlišných kritérií. Z provedeného porovnání je přitom zřejmé, že za 10 let, které mezi zpracováním znaleckých posudků uběhly, došlo ke zvýšení koeficientu z titulu posouzení nadstandardního vybavení, které je nepodstatné ve vztahu k ceně. Vyhodnocením tohoto důkazu žalovaný překročil meze volného hodnocení důkazů dané obecnou zásadou veřejného práva, a to v pochybnostech ve prospěch.

Žalobkyně namítla nesprávnou aplikaci právní úpravy, které se žalovaný měl dopustit závěrem, že dodržením právní úpravy účetnictví a právní úpravy daně z převodu nemovitostí žalobkyně zvolila den uskutečnění zdanitelného plnění – převodu nemovitosti. Žalobkyně poukázala na to, že zákon možnost volby daňovému subjektu nedává a za den uskutečnění zdanitelného plnění pokládá den předání.

S ohledem na shora uvedené vady rozhodnutí a řízení jemu předcházejícího, navrhovala žalobkyně, aby soud zrušil jak rozhodnutí o odvolání, tak rozhodnutí o dodatečném platebním výměru na daň z přidané hodnoty a požadovala náhradu nákladů řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, shrnul průběh daňového řízení a odkázal ve vztahu ke skutkovému a právnímu stavu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zejména nesouhlasil s tvrzením žalobkyně o porušení jejích procesních práv v rámci dokazování, přitom připomněl, že správce daně provedl řadu procesních úkonů (vícero ústních jednání za účasti zástupce žalobkyně, ke kterým žalobkyně podala vyjádření), kdy bylo žalobkyni umožněno podávat vysvětlení a stanoviska v dané věci (viz např. výzva k prokázání skutečností ze dne 24.2.2012, č.j. 9020/12/203930506694, kterou vyzval správce daně žalobkyni k poskytnutí důkazních prostředků k objasnění toho, zda se při výměně kuchyně a dvou koupelen, jednalo o technické zhodnocení nebo opravu nemovitosti,

protokol č.j. 35109/12/203931507202, o ústním jednání dne 11.5.2012, jehož předmětem bylo seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění z daňové kontroly, kdy správce daně vysvětlil, z jakého důvodu posoudil výměnu kuchyně a obou koupelen jako technické zhodnocení). Správce daně poskytl žalobkyni lhůtu k vyjádření, čehož žalobkyně využila, avšak nenavrhla žádné další důkazní prostředky.

Pakliže žalobkyně tvrdila, že správce daně formuloval své pochybnosti neodborně, čímž znemožnil jejich vyvrácení a jediné konkrétní argumenty uvedl až v úředním záznamu, reagujícím na vyjádření žalobkyně na kontrolní zjištění, žalovaný poukazoval na nekonkrétnost takového vyjádření, neboť žalobkyně nespecifikovala, v čem tkví vytýkaná neodbornost formulace pochybností správcem daně, aniž určila fázi daňového řízení, kdy mělo k uvedenému dojít. Z kontextu žalovaný vyvodil, že žalobkyně měla na mysli obsah úředního záznamu ze dne 22.6.2012, kde správce daně pouze zrekapituloval problematiku technického zhodnocení. Správce daně se dle žalovaného v každé konkrétní fázi daňového řízení vyjádřil dostatečně konkrétně k právním i skutkovým otázkám žalobou napadeného případu, postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti [ust. § 5 odst. 3 č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)] a spolupráce (ust. § 6 odst. 2 daňového řádu) a používal jen takové prostředky, které nejméně zatěžovaly daňový subjekt, a průběžně s ním spolupracoval na objasnění sporných skutečností.

Žalovaný nesouhlasil s žalobou vytýkaným porušením zásady dvojinstančního rozhodování, když z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobkyni bylo v každé fázi řízení umožněno prokázat svá tvrzení, resp. uplatnit tvrzení nová a tyto následně prokázat. Odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.2.2009, č.j. 5 Afs 44/2008-57, žalovaný podpořil svůj názor, že žalobkyně v řízení pouze setrvala na svých původních tvrzeních, která prokazatelně nedoložila, a proto neunesla své důkazní břemeno.

Námitku žalobkyně týkající se zničení důkazních prostředků, fotografií stavu před opravou, označil žalovaný za zcela účelové tvrzení, nelogicky vytýkané žalovanému (resp. správci daně), když za probíhající daňové kontroly, která avizovala pochybnosti správce daně ohledně žalobkyní podaných tvrzení za příslušná zdaňovací období a byla vedena k přešetření skutečností majících vliv na správné stanovení daňové povinnosti, došlo u žalobkyně ke smazání fotografií, které měly prokazovat její tvrzení. Žalovaný rovněž připomněl krátký časový odstup mezi provedením místního šetření a výzvou k prokázání skutečností.

Žalovaný nesouhlasil s tvrzenou nesprávností závěrů vyplývajících z provedeného rozboru koeficientu vybavení stavby - K 4 a zdůraznil, že při tomto vycházel ze znaleckých posudků č. 255-48/99 a č. 3440/160/2009 zpracovaných stejným znalcem z oboru ekonomiky, z nichž vyplynulo, že vybavení nemovitosti má nepochybně vliv na její ocenění. Znalecký posudek vyhotovený v roce 1999 byl správci daně předložen žalobkyní a znalecký posudek z roku 2009 byl přílohou řádného přiznání k dani z převodu nemovitostí, jehož kopii si žalovaný u správce daně vyžádal v rámci odvolacího řízení, o čemž informoval žalobkyni výzvou ze dne 30.4.2013. Žalovaný tak neporušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když splnil povinnost seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí o odvolání. Rovněž odmítl jako irelevantní námitku o nepodstatném zvýšení koeficientu vybavenosti stavby ve srovnání s bodem 13 - „Stavebně - technický stav - Stavba v dobrém stavu s pravidelnou údržbou.

Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že se nevypořádal s jejím poukazem na odlišnou právní úpravu součástí stavby pro účely daní a pro účely oceňování demonstrovaném na příkladu odsavače par, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný s touto odvolací námitkou vypořádal se zdůvodněním, že při ocenění rodinného domu je nutné zohlednit všechny součásti stavby, které jsou pevně propojené s rozvody kanalizace, vody a elektřiny. Za takové označil správce daně, na základě místního šetření ze dne 10.11.2011, ty části předmětné nemovitosti, které byly žalobkyní rekonstruovány a modernizovány (obě koupelny a kuchyni). Žalovaný uvedl, že je zcela běžnou praxí při stanovení hodnoty nemovitosti vzít v úvahu konkrétní konstrukce domu (vybavení kuchyní a vnitřního hygienického vybavení) a způsob jejich realizace, tj. je jmenovitě uvést, které vybavení je zde pevně usazeno a ohodnotit úroveň jejich provedení (např. standardní, nestandardní či jiný zvolený ukazatel). Tento postup je používán při určení koeficientu K4, který je jednou z nezbytných konstant při výpočtu ceny nemovitosti nákladovým způsobem v souladu s vyhláškou č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti s hodnocením znaleckých posudků žalovaný odmítl i námitku žalobkyně o překročení mezí volného hodnocení důkazů, resp. porušení zásady veřejného práva „v pochybnostech ve prospěch“ s odůvodněním, že se jedná o spekulaci žalobkyně o věrohodnosti obou znaleckých posudků. Žalovaný zdůraznil, že pokud žalobkyně disponovala důkazy k osvědčení svých daňových tvrzení, měla je předložit správci daně ke zhodnocení a případné korekci výsledného kontrolního nálezu. Žalovaný zdůraznil, že z předkládaného spisového materiálu vyplývá pouze jeden možný výklad předmětného případu, správci daně nevznikly pochybnosti, proč se žalobkyně nemůže oprávněně dovolávat aplikace tohoto právního principu.

K námitce nesprávné aplikace právní úpravy na zjištěný skutkový stav spočívající v nevyhodnocení předmětného plnění jako opravy stavby, žalovaný odkázal na právní úpravu technického zhodnocení v ust. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), na který zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), v ust. § 4 odst. 3 odkazuje. Následně se žalovaný zabýval výkladem pojmů rekonstrukce, modernizace. V rámci definice pojmu „oprava“ žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který dospěl k závěru, že pro daňové účely je vhodné dovozovat obsah pojmu „opravy“ v souladu s účetními předpisy (viz např. rozsudek NSS ze dne 7.5.2008, č.j. 9 Afs 141/2007-83), a odkázal na § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a definici pojmu oprava v ust. § 652 odst. 2 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. V předmětném případě realizace stavebních a dispozičních změn nemovitosti byla technickým zhodnocením, a to modernizací a rekonstrukcí, provedené úpravy kuchyně a obou koupelen byly posuzovány jako technické vybavení, které je nedílnou součástí nemovitosti, neboť jde o zařízení, které je s předmětným rodinným domem pevně spojeno a zároveň umožňuje naplňování funkce a účelu nemovitosti. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně mohla i po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 11.5.2012 navrhnout doplnění výsledků kontrolního nálezu a předložit důkazy, osvědčující její tvrzení ohledně provedení oprav na nemovitosti.

K žalobní námitce týkající se odmítnutí nájemní smlouvy, uzavřené 1.1.2010 mezi nabyvatelkou nemovitosti a žalobkyní, jako důkazu o předání stavby, žalovaný poukázal na důvodné obavy o možné účelovosti tohoto důkazu vzhledem k soukromoprávnímu charakteru žalobkyní předložené nájemní smlouvy ze dne 1.1.2010. Dle žalovaného muselo k předání nemovitosti nabyvateli do užívání dojít již přede dnem platnosti této písemnosti (tj. 1.1.2010). Správce daně postupoval v souladu s ust. § 21 odst. 4 ZDPH, když za den předání nemovitosti nabyvateli do užívání označil datum 30.12.2009. Tento závěr správce daně vycházel z žalobkyní předložené kupní smlouvy ze dne 1.12.2009, která nabyla platnosti dnem podpisu smluvními stranami, tj. 1.12.2009. Právní účinky vkladu vlastnického práva k předmětné nemovitosti nastaly ke dni 30.12.2009. Podáním návrhu na vklad byl dle žalovaného konkludentně ohraničen nejzazší možný termín předání rodinného domu nabyvateli do užívání, tj. tímto došlo k určení dne uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitosti. Správce daně přitom nedisponuje materiálními a personálními zdroji, aby byl mohl určit přesný den předání nemovitosti nabyvateli k užívání od 1.12.2009 (den platnosti kupní smlouvy) do 30.12.2009 (den vzniku právních účinků vkladu), proto určil 30.12.2009 za den uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s ust. § 21 odst. 4 ZDPH. Za den uskutečnění zdanitelného plnění označila totožné datum i žalobkyně, když převod nemovitosti zahrnula na ř. 50 do přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009, a to jako plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně zejména opětovně poukázala na to, že jí bylo znemožněno vyjádřit se k hodnocení důkazů (rozboru výpočtu provedeného ve znaleckém posudku), které provedl až žalovaný v odvolacím řízení. Žalobkyně rovněž dále polemizovala s žalovaným v otázce uskutečnění zdanitelného plnění a poukazovala na nesprávnost vedení dokazování ohledně předání nemovitosti.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalobkyně vyslovila k výzvě soudu s tímto postupem souhlas a žalovaný nesdělil v soudem stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ač účastníci byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že dne 22.8.2011 byla u žalobkyně v rámci ústního jednání (viz protokol č.j. 52831/11/203931507202) zahájena daňová kontrola

mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 až 4. čtvrtletí 2009, v jejímž průběhu bylo též zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2009 pořídila zboží z jiného členského státu EU včetně montáže ve výši základu daně 1.189.491,- Kč, kterým byly vybaveny prostory kuchyně a dvě koupelny v nemovitosti (rodinného domu č.p. 114 v obci Blažim), jíž byla žalobkyně do 30.12.2009 výlučným vlastníkem, a která byla od 15.6.1999 sídlem žalobkyně. Daň z tohoto plnění ve výši 226.003,-Kč žalobkyně uvedla v daňovém přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 a současně uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši. Předmětná plnění byla v účetnictví žalobkyně zaúčtována na účet 042 109, tj. jako technické zhodnocení majetku. S ohledem na stav účetnictví žalobkyně správce daně dospěl k závěru, že jde o technické zhodnocení majetku dle § 78 odst. 2 ZDPH, ve znění účinném v rozhodném období, když toto vyplynulo i z žalobkyní předložených daňových dokladů, podaného vyjádření v dané věci a provedeného místního šetření dne 10.11.2011 (viz protokol o místním šetření č.j. 62083/11/203931507202). Po zjištění, že žalobkyně kupní smlouvou ze dne 1.12.2009 převedla nemovitost na jednoho z jednatelů žalobkyně (prodej byl dle § 56 ZDPH osvobozen od daně), vyzval dne 14.11.2011 správce daně žalobkyni, aby doložila a prokázala, že byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH za pořízení koupelny s vanou a současně vyzval žalobkyni, aby doložila a prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na plný odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, v návaznosti na § 78 ZDPH z pořízení majetku „nákupem kuchyně“ a „pořízení dvou koupelen“, neboť v důsledku převodu nemovitosti osvobozeného od daně, došlo ke změně účelu použití majetku a měl být upraven odpočet daně. Žalobkyně přípisem ze dne 29.11.2011 správci daně mimo jiné sdělila, že předmětná plnění, ač účtována jako technické zhodnocení, byla opravou. Dne 10.1.2012 seznámil správce daně žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce se stanoviskem k odpovědi žalobkyně (viz protokol o ústním jednání č.j. 169/12/203930506694) a upozornil žalobkyni na to, že o pořízení předmětného majetku účtovala na účet 042 109 a chovala se k němu jako ke svému majetku, a ačkoliv následně tvrdila, že šlo o náklady na opravu, toto své tvrzení, přes písemnou výzvu správce daně neprokázala. Správce daně seznámil žalobkyni se svým posouzením technického zhodnocení kuchyně a koupelny vyplývajícího ze zabudování spotřebičů a skříněk jejich vestavěním, resp. pevným osazením na stěnu místnosti. Ve vyjádření ze dne 27.1.2012 žalobkyně zdůraznila význam skutečného stavu z hlediska aplikace ZDPH, tj. že šlo o opravu, neboť předmětná plnění byla náhradou za existující vybavení domu, nešlo o vestavbu ani přístavbu, ani o stavební úpravy a nezměnila se využitelnost stavby. Žádné důkazy k prokázání svých tvrzení žalobkyně neoznačila ani nepředložila. Výzvu ze dne 24.2.2012 vyzval správce daně žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů doložila a prokázala tvrzení ohledně opravy např. projektovou dokumentací, stavebním povolením, ohlášením stavby, fotografiemi původní a nové koupelny a kuchyně k posouzení, zda se jedná v případě předmětného vybavení o technické zhodnocení či opravu, s jejíž definicí správce daně žalobkyni současně seznámil. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala dne 13.3.2012, polemikou o předmětu dokazování a sdělila, že fotografie původního stavu kuchyně a koupelen byly smazány po provedení místního šetření, neboť jeho provedením považovala žalobkyně zjišťování skutkového stavu za skončené, jako důkaz původního stavu přiložila žalobkyně kopii znaleckého posudku z roku 1999. Z protokolu o ústním jednání ze dne 11.5.2012 vyplývá, že správce daně předal žalobkyni stejnopis zprávy o daňové kontrole, seznámil ji s kontrolním zjištěním ohledně daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009 a se svým stanoviskem, že pokud žalobkyně o pořízení specifikovaného majetku účtovala na účet 042 109, ale následně

označila totéž jako náklady na opravu, neprokázala znaleckým posudkem ani kolaudačním rozhodnutím tvrzení, že šlo o opravu. Žalobkyně se ve lhůtě stanovené správcem daně vyjádřila přípisem ze dne 28.5.2012, v němž setrvala na dosud uvedených tvrzeních. Z úředního záznamu o důležitých úkonech ze dne 22.6.2012 (který správce daně žalobkyni zaslal) vyplývá, že v tomto správce daně vyjádřil své stanovisko k vyjádření žalobkyně a názor, že ve vztahu k předmětné kuchyni došlo k modernizaci a rekonstrukci v porovnání s původním stavem, který vyplynul ze znaleckého posudku z roku 1999 předloženého žalobkyní (z tohoto vyplývá pouze to, že v kuchyni byl el. sporák, studená a teplá voda, keramický obklad a digestoř). Ve vztahu k provedeným úpravám v koupelnách tyto správce daně charakterizoval jako modernizaci danou novým rozmístěním hygienických zařízení, např. výměnou vany za vanu s whirlpool systémem. Dále správce daně konstatoval, že došlo k rekonstrukci vytvořením jiného vytápění koupelen (elektrické podlahové vytápění). Správce daně konstatoval neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně provedení oprav. Z protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 30.7.2012 vyplývá, že zástupce žalobkyně byl seznámen s výsledky daňové kontroly a byla s ním projednána zpráva o daňové kontrole. Dne 8.8.2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr k provedení následné úpravy odpočtu daně podle § 78 ZDPH. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala v zákonem stanovené lhůtě, když uplatnila námitky shodné s námitkami uplatněnými v projednávané žalobě. Žalovaný dne 26.2.2013 informoval žalobkyni, že doměřená daň z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 byla nesprávně doměřena v nižší částce a vyzval žalobkyni k uplatnění práva vyjádřit se k dosavadním zjištěním odvolacího orgánu, popř. k navržení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně se vyjádřila přípisem ze dne 21.3.2013, v němž, mimo jiné, nově namítala, že povinnost úpravy odpočtu daně z přidané hodnoty jí v roce 2009 nemohla vzniknout, neboť podle § 21 ZDPH se při převodu nemovitosti zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nejpozději dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva. Žalobkyně dle svého vyjádření předala nemovitost nabyvateli do užívání 1.1.2010, kdy byla uzavřena nájemní smlouva, kterou nabyvatel pronajal část nemovitosti žalobkyni. Rozhodné, od daně osvobozené, plnění tak bylo uskutečněno v roce 2010, a proto měl být dodatečný platební výměr zrušen. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání shledal postup správce daně správným, podrobně shrnul všechny skutečnosti, které správce daně a i jej samotného vedly k posouzení výměny vybavení kuchyně a koupelen jako technického zhodnocení, odkázal na žalobkyní předložené důkazy, daňové doklady o pořízení zboží včetně montáže, předložený znalecký posudek a poukázal na to, že žalobkyně po celou dobu daňové kontroly nereagovala na konkrétní skutečnosti uváděné správcem daně.

Podle § 21 odst. 4 věty první ZDPH se při převodu nemovitosti zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nejpozději však dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva.

Podle § 72 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 72 odst. 2 ZDPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění, u kterých

vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d).

Podle § 78 odst. 1 ZDPH odpočet daně u pořízeného majetku vymezeného v odstavci 2 podléhá úpravě, pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních rocích, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, (dále jen "období pro úpravu odpočtu daně") dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití tohoto majetku podle odstavce 3 nebo 4.

Podle § 78 odst. 2 ZDPH se úprava odpočtu daně provede u odpočtu daně u hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Pro účely tohoto ustanovení se technické zhodnocení považuje za samostatný majetek.

Podle § 78 odst. 3 písm. a) ZDPH je plátce povinen provést úpravu odpočtu daně při změně použití majetku podle odstavce 2, pokud uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši podle § 72 odst. 2 a použije jej pro účely, pro které je povinen odpočet daně krátit podle § 72 odst. 4 nebo nárok na odpočet daně nemá podle § 75 odst. 1.

Námítku žalobkyně, že správce daně porušil ust. § 86 odst. 2 písm. b) a písm. c) daňového řádu, neboť ji zbavil zákonem garantovaného práva předkládat a navrhopvat důkazní prostředky k rozptýlení pochybností správce (i tím, že neodborně formuloval své pochybnosti), soud nepovažuje za důvodnou.

Jak soud již uvedl výše, správce daně od počátku důvodně vycházel z účetnictví žalobkyně, o jehož správnosti, resp. věrohodnosti ve vztahu k charakteru provedených úprav neměl pochybnosti. Byla to žalobkyně, kdo v reakci na výzvu správce daně dne 29.11.2011 poprvé označil vynaložené náklady jako náklady na opravu, ačkoliv o těchto účtovala jako o technickém zhodnocení na účtu 042 (Pořízení dlouhodobého hmotného majetku) a nikoliv na účtu oprav a udržování (účet 511). Správce daně proto dne 10.1.2012 informoval žalobkyni, že neprokázala svá tvrzení, že šlo o opravu a současně seznámil žalobkyni dostatečně srozumitelně a konkrétně s důvody, pro které posoudil provedené úpravy jako technické zhodnocení. Žalobkyně v následujícím vyjádření ze dne 27.1.2012 netvrdila konkrétní rozhodné skutečnosti týkající se původního stavu, ani neoznačila důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení týkajících se provedení oprav, resp. původního stavu, proto správce daně vyzval žalobkyni k prokázání tvrzení o opravě a uvedl i demonstrativní výčet důkazních prostředků (viz výzva ze dne 24.2.2012). Dne 13.3.2013 žalobkyně sdělila, že fotografie původního stavu obou koupelen a kuchyně byly zničeny a předložila správci daně znalecký posudek na ocenění nemovitosti z roku 1999, jiné důkazy neoznačila. Ačkoli dne 11.5.2012 při ústním jednání, kdy seznámil zástupce žalobkyně s kontrolním zjištěním ohledně daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009, správce daně opět konstatoval, že žalobkyně neprokázala znaleckým posudkem ani kolaudačním rozhodnutím, stavebním povolením (které si opatřil sám správce daně) svá tvrzení, že předmětná plnění byla opravou, žalobkyně ani v následujícím vyjádření ze dne 28.5.2012 neuvedla nové skutečnosti ani

neoznačila nové důkazní prostředky. Před projednáním zprávy o daňové kontrole dne 30.7.2012, správce daně ještě doručil žalobkyni úřední záznam o důležitých úkonech ze dne 22.6.2012, v němž opakovaně a velmi zevrubně vysvětlil své stanovisko o modernizaci a rekonstrukci kuchyně a obou koupelen a opět konstatoval neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně provedení oprav. Při projednání zprávy o daňové kontrole, zástupce žalobkyně nové rozhodné skutečnosti netvrdil a nové důkazní prostředky neoznačil, pouze namítal, že správce daně v závěru daňové kontroly použil argumenty a zjištění, které nebyly v žádné předchozí výzvě uvedeny a proto se k nim dříve nemohl vyjádřit, „nové“ argumenty však blíže nespecifikoval.

Ze shora uvedených kroků správce daně prokazatelně vyplývá, že se v průběhu daňové kontroly vyjádřil zcela konkrétně a srozumitelně k právním i skutkovým otázkám, žalobkyni opakovaně upozorňoval na skutečnost, že ji tíží důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností, které jsou v rozporu s jejím účetnictvím, poskytl žalobkyni dostatečný časový prostor k uplatnění jejích procesních práv a poskytl jí i dostatečné poučení, resp. návod, jak může svým povinností dostát, přitom postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu).

Z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu je přitom zcela zřejmé, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (ust. § 92 odst. 4 daňového řádu). Povinnost prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání či tvrzené v průběhu řízení tedy stíhá daňový subjekt ze zákona a je v jeho zájmu, aby návrhy poskytl uceleně a nevyčkával sdělení o dostatečnosti či nedostatečnosti dosavadních návrhů, veden zásadou „každý necht' chrání svá práva“. Zásada, že skutečnosti musí být zjištěny co nejúplněji, neznamená, že by správce daně byl snad povinen aktivně vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu (chrání zájem státu a důkazní břemeno obecně nese daňový subjekt), viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 151/2006-63, ze dne 15.5.2007, www.nssoud.cz. Daňový subjekt, který povinně vede na základě příslušných zákonných ustanovení účetnictví, či jiné záznamy či evidence (§ 26 a násl. zákona o DPH), splní ve vztahu k jím uplatněným tvrzením svoji důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že tato prokáže svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Shora uvedená důkazní povinnost správce daně přitom představuje výjimku z pravidla, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, stanovenou § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Správce daně, jak vyplývá ze znění zákona, není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale pouze to, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.

Ke sporu mezi účastníky, zda se jedná v daném případě o opravu či technické zhodnocení, soud nejprve obecně konstatuje, že pojem „oprava“ ZDPH ani zákon o daních z příjmů ve znění účinném k předmětnému zdaňovacímu období, neobsahuje. Zákon o daních

z příjmů upravuje v ust. § 33, co se rozumí pro účely tohoto zákona technickým zhodnocením, které dle § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona nelze považovat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Technickým zhodnocením se dle ust. § 33 zákona o dani z příjmů pro účely tohoto zákona rozumí vždy *výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.*

V praxi bývá někdy poměrně obtížné odlišit, zda se jedná o technické zhodnocení dlouhodobého majetku či o jeho opravu. V některých případech tak může být provedena oprava, která má charakter technického zhodnocení. Takovou opravu, pokud náklady přesáhnou hranici 40.000,- Kč, je nutno považovat za technické zhodnocení. V rámci definice modernizace (rekonstrukce) sám zákonodárce nestanovil žádný stupeň intenzity rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku (technických parametrů majetku). Pro posouzení modernizace je rozhodující skutečnost, že provedená úprava (změna) rozšířila použitelnost či vybavenost (změnily technické parametry) nedílných součástí majetku a přitom současně byly splněny kvantitativní předpoklady posouzení takového plnění jako technického zhodnocení vyjádřené přímo v ust. § 33 zákona o daních z příjmů. Přičemž je zásadní zjištění kvalitativní změny charakteristických veličin, vybavenosti či použitelnosti, která je i přímým účelem rekonstrukce (modernizace). Naproti tomu oprava svou podstatou směřuje zásadně k reprodukci, resp. zachování užitné hodnoty byt' (s ohledem na využití nových technologií a materiálů) s menším zhodnocením.

Prvním východiskem v uvedené věci je skutečnost, že předmětné prostory žalobkyně byly nově vybaveny zařízením, sanitárním zařízením, skříňkami apod., které byly montáží pevně spojeny s nemovitostí a tvoří s ní tak jeden funkční celek. Ve smyslu shora uvedené definice lze za technické zhodnocení považovat změnu funkčnosti objektu (u nemovitosti) nebo použitelnosti (u věci movité); stavebně-dispoziční změnu objektu; konstrukční změnu zasahující do podstaty věci; instalaci nebo zabudování nových prvků; změnu technických parametrů (např. výkonu, spotřeby, apod.) a změnu např. půdorysné plochy stavby, původní výšky, vnitřního uspořádání. V předmětném případě je přitom zřejmé, že namontováním souboru nového vybavení došlo k rozšíření vybavenosti majetku, ve smyslu nikoli zanedbatelného zvýšení komfortu užívání a v některých případech (např. whirlpool vana, WC s vestavenou nádrží, změny v provedení podlah spojené s instalací podlahového topení, změna systému vytápění, provedení nových rozvodů) i částečné změně technických parametrů (oproti stavu dokladovanému znaleckým posudkem z roku 1999, resp. kolaudačním a stavebním rozhodnutím), je tedy zřejmé, že provedením takové „opravy“ nedošlo pouze k prostému odstranění fyzického opotřebení a uvedení do provozuschopného stavu (zde soud připomíná, že žalobkyně původní vybavení jinak než předloženým znaleckým posudkem nespecifikovala, ani nedoložila). V okamžiku dokončení modernizace se shora uvedené výdaje staly technickým zhodnocením nemovitosti a k tomuto okamžiku byla posuzována úhrnná hodnota výdajů, neboť výdaje na technické zhodnocení jsou vždy posuzovány ve vztahu k jednotlivé

konkrétní položce zhodnocovaného majetku či souboru movitých věcí, kumulovaně za všechna dokončená zhodnocení za celé zdaňovací období.

V případě hodnocení charakteru úprav kuchyně a dvou koupelen žalovaný správně vycházel primárně z účetnictví žalobkyně a následně provedeného dokazování, když dospěl k závěru, že vybavením kuchyně novými kuchyňskými skřínkami, pevně osazenými na stěny místnosti a vybavením vestavěnými kuchyňskými spotřebiči (lednice, myčka nádobí, mrazák, varná deska, trouba, odsavač par, mikrovlnná trouba), které jsou pevně propojeny s rozvody vody, kanalizací a elektřinou došlo k modernizaci kuchyně, tj. modernizaci nemovitosti. Stejně tak žalovaný důvodně došel k závěru, že v případě úprav koupelen došlo k jinému (oproti původnímu) rozmístění hygienických zařízení, čemuž byly odpovídajícím způsobem přizpůsobeny i rozvody vody a elektřiny, vana v jedné z koupelen byla vyměněna za vanu s whirlpool systémem, byly pořízeny vestavěné skřínky, čímž došlo k modernizaci koupelny. Ve vytvoření nového systému vytápění koupelen, kdy původní dva běžné radiátory (umístěné na zdi), byly nahrazeny podlahovým vytápěním a namontování nových WC s vestavěnou nádrží, spatřoval správce daně rekonstrukci, když použitím těchto nových technických prvků došlo i ke změně původních technických parametrů. Tyto závěry správce daně logicky vyplynuly z provedeného místního šetření, správce daně svá zjištění žalobkyni sdělil a za situace, kdy žalobkyně následně tvrdila, že předmětná plnění byla opravou, tj. že jí provedenou výměnou nebylo nahrazeno zařízení zařizovacími předměty modernějšími, odlišných parametrů a provedené úpravy koupelen nebyly rekonstrukcí sociálního zařízení s dispozičními změnami spojenou s pořízením nových modernějších zařizovacích předmětů s lepšími technickými parametry, byla povinna tato tvrzení dokázat. Soud připomíná, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nejprve zpochybňovala instalaci pořízeného materiálu, resp. uzpůsobení rozvodů vody a elektřiny a zejména v průběhu celého daňového řízení nepředložila konkrétní tvrzení ohledně původního vybavení, kdy např. v souvislosti s výměnou vany a změnou vytápění provedenou v koupelnách, pouze tvrdila, že neexistuje důkaz o tom, že původní vana systém whirlpool neměla nebo, že koupelny nebyly původně vybaveny podlahovým topením. Takto omezená aktivita žalobkyně nemohla být dostačující, neboť žalobkyni tížilo ohledně tvrzené opravy břemeno tvrzení i břemeno důkazní, když technické zhodnocení bylo prokazováno účetnictvím žalobkyně, v němž předmětná plnění zaúčtovala na účet 042 109. Žalobkyně rovněž uvedené výdaje neuplatnila jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů a až v průběhu daňové kontroly začala tvrdit, že předmětná plnění byla zaúčtována jako technické zhodnocení, ačkoliv se jednalo o opravu. Takový postup žalobkyně přitom popírá smysl a účel účetnictví, kterým je, podat tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je, zjednodušeně řečeno, hospodaření daňového subjektu (srov. ust. § 7 zákona o účetnictví). Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz.

Pokud jde o žalobkyní předložený znalecký posudek z roku 1999 a z iniciativy správce daně zajištěné důkazní prostředky (kolaudační rozhodnutí a stavební povolení včetně části projektové dokumentace vztahující se k předmětné nemovitosti), soud opět připomíná, že by musely, aby žalobkyně úspěšně unesla povinnost tvrzení, prokazovat, že předmětná plnění byla opravou, tj. musel by z nich vyplývat původní stav v rozsahu odpovídajícím závěru, že

předmětná plnění sloužila k odstranění účinků částečného fyzického opotřebení a poškození za účelem uvedení do provozuschopného nebo předchozího stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií. Ovšem tento závěr z dotčených listin nevyplývá, jak správně shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Z předloženého znaleckého posudku přitom vyplynulo pouze to, že rodinný dům měl k 6.4.1999 jednu kuchyň vybavenou elektrickým sporákem, digestoří, teplou a studenou vodou a keramickým obkladem a dvě koupelny včetně WC s teplou a studenou vodou, sprchovým koutem resp. zabudovanou vanou, umyvadly, keramickými obklady (v jednom případě do výšky stropu, ve druhém do výšky 1,8m), tj. nikoliv to, že v období před provedenou „opravou“ byla kuchyň i koupelny (tj. nemovitost) vybavena zařízením a vybavením v rozsahu a kvalitě odpovídající následnému plnění popsanému výše.

Na základě výše uvedených skutečností je soud toho názoru, že správce daně zjišťoval skutkový stav v rozsahu potřebném pro správné stanovení daňové povinnosti, obstarával z vlastní iniciativy i důkazní prostředky, které mohly prokazovat tvrzení žalobkyně a při hodnocení důkazů nejen jednotlivě, ale zejména v jejich vzájemné souvislosti oprávněně dospěl k závěru, že o souladu účetnictví žalobkyně se skutečností neexistují tak vážné a důvodné pochyby, aby činily účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Žalobkyně tak měla povinnost prokázat rozpor svého účetnictví se skutečným stavem, tj. prokázat stav objektu před opravou ve vztahu k těm parametrům, které byly či mohly být dotčeny provedenými změnami, a které byly relevantní pro posouzení dané otázky, zda se jednalo o opravu, nebo o rekonstrukci či modernizaci. Vzhledem k tomu, že stav po opravě byl mezi stranami nesporný, byla žalobkyně, pokud tvrdila, že provedla pouhou opravu, povinna prokázat, že původní vybavení kuchyně a obou koupelen odpovídalo stavu po úpravách. Toto důkazní břemeno žalobkyně neunesla nikoli v důsledku toho, že by jí správce daně či žalovaný neposkytlí dostatek součinnosti k jejímu splnění (např. nekonkrétní vymezením svých pochybností, nebo požadováním nadstandardních důkazů vymykajících se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují), ale proto, že podcenila potřebu věrohodně prokázat v rámci daňové kontroly jí samotnou tvrzený rozpor skutečného stavu a způsobu účtování nákladů na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, zřejmě vedena mylnou představou, že ten koho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání opaku jejích tvrzení je správce daně. Soud v této souvislosti zdůrazňuje skutečnost, že žalobkyně neuváděla žádné nové ve věci rozhodné skutečnosti, které nemohla uplatnit v daňovém řízení, ani v podané žalobě, ani neoznačovala žádné nové důkazy k podpoře svých tvrzení uplatněných v daňovém řízení.

Soud připomíná, že žalobkyně je podnikatelským subjektem, který by měl být z povahy své činnosti obeznámen s daňovými a účetními předpisy, a tudíž předjímat případné nejasnosti ohledně zaúčtování určitých operací (typicky právě při tak sporné otázce, jakou je klasifikace opravy, resp. technického zhodnocení). Mezi správcem daně a žalobkyní probíhala obsahově určitá komunikace (viz obsah výzev a protokolů) a není porušením zákona správcem daně resp. žalovaným, že si žalobkyně nevyjádření pochybností o charakteru provedených úprav správcem daně při provedení místního šetření vyložila způsobem vedoucím ke zničení fotodokumentace původního stavu kuchyně a obou koupelen. V této souvislosti soud hodnotí postup žalobkyně i její vyjádření o zničení fotodokumentace stavu před úpravami před ukončením daňové kontroly za nelogické i s ohledem na skutečnost, že od provedení místního šetření dne 10.11.2011 do doručení výzvy správce daně, aby prokázala splnění nároku na jí

provedený odpočet daně (s ohledem na zjištění, že ke dni 30.12.2009 byla nemovitost prodána a prodej byl osvobozen od daně, tj. uplatněný odpočet daně z prořízení majetku měl být upraven podle § 78 ZDPH), uplynulo 6 dnů. Nelogičnost jednání žalobkyně ještě zvyšuje fakt, že pochybnost o souladu povahy plnění se stavem účetnictví žalobkyně mohla správci daně důvodně vzniknout až po doručení vyjádření žalobkyně ze dne 29.11.2011, kdy tato poprvé označila předmětná plnění jako náklady na opravu. Jediný kdo musel mít vědomost o rozporu účetnictví a skutečného stavu tak byla pouze žalobkyně, která však, jak vyplývá z obsahu správního spisu, o existenci fotodokumentace správce daně neinformovala dříve, než jej informovala o jejím zničení.

Pokud žalobkyně vytýkala správci daně neodbornost při formulování pochybností o charakteru provedených úprav, soud zdůrazňuje, a toto bylo patrné ze všech protokolů z jednání a výzev adresovaných správcem daně žalobkyni od zahájení daňové kontroly, že správce daně dostatečně jasně a srozumitelně formuloval svá stanoviska k charakteru provedených úprav, upozorňoval žalobkyni na neunesení důkazního břemene ohledně tvrzených oprav a vyzýval ji k prokázání původního stavu, soud na tomto místě připomíná, že žalobkyně ani sama netvrdila, v čem spočívá neodbornost vyjádření správce daně, ani jak by doplnila svá vyjádření, resp. důkazní návrhy (vyjma údajně zničených fotografií), které by mohly vést k doplnění dokazování a mohly mít vliv na rozhodnutí.

S ohledem na uvedené, když dospěl k závěru, že správce daně nezbavil svým procesním postupem žalobkyni možnosti předkládat a navrhopvat důkazní prostředky a stejně neshledal, že by bylo možno postupu správce daně přičítat žalobkyni tvrzené zničení fotodokumentace původního stavu, soud vyhodnotil i námitku žalobkyně týkající se znemožnění splnění její důkazní povinnosti tím, že správce daně po místním šetření nesignalizoval existenci pochybností o provedení opravy jako zcela nedůvodnou.

K námitce žalobkyně spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti řízení, když žalovaný nově argumentoval rozbořem koeficientu K4, opatřil si nové důkazy a tyto provedl v odvolacím řízení, soud uvádí následující. Dvojinstančností daňového řízení se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, Sb., publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, kde formuloval závěr: „...doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či

k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení. “Ačkoliv uvedené rozhodnutí řešilo jinou situaci změny způsobu stanovení daně, logicky spojenou i se změnou zjištěného skutkového stavu, jsou jeho závěry jednoznačné i pro projednávaný případ, v němž byla daň stanovena dokazováním a v odvolacím řízení byla argumentace správce daně jen rozvedena a dokazování doplňováno. Potřebu doplnění daňového řízení, včetně provedení důkazů navržených v odvolání by ani nebylo možno řešit jinak, neboť daňový řád (na rozdíl od správního řádu) nezná možnost zrušení rozhodnutí s vrácením věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení. Doplnění dokazování v odvolacím daňovém řízení může, ať již k návrhu daňového subjektu nebo z vlastní iniciativy, provádět odvolací orgán postupem vyplývajícím z daňového řádu. Skutkový stav, z něhož odvolací orgán vychází při svém rozhodnutí, je stav zjištěný v průběhu celého daňového řízení, tedy jak před finančním úřadem, tak i v odvolacím řízení. Logickým důsledkem doplnění dokazování pak je samozřejmě i nová argumentace odvolacího orgánu, včetně odlišného posouzení věci v odvolacím rozhodnutí; stejně tak je ovšem možné, že doplnění dokazování vyústí ve shodný závěr o daňové povinnosti. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že nově použitý argument týkající se koeficientu vybavenosti (K4) soud, s ohledem na závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní, považuje za ve věci pouze podpůrný argument, jakkoli tento žalobkyně považuje za základní argumentaci žalovaného. Na tomto místě soud musí opětovně konstatovat, že žalobkyně v rámci své argumentace setrvala v obecné rovině definice technického zhodnocení, neoznačila důkazní prostředky způsobilé prokázat jí uvedená tvrzení o opravě, tj. obnovení původního stavu vybavení domu (kuchyně a koupelen), což je základním a zásadním argumentem správce daně i žalovaného (potažmo i soudu). Ve vztahu ke srovnání konkrétních hodnot koeficientu K4, je třeba uvést, že tento podpůrný argument žalovaného nelze zcela odmítnout za situace, kdy vycházel ze znaleckých posudků zpracovaných identickým znalcem k zjištění ceny identické nemovitosti podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v odstupu 10 let, zejména proto, že koeficient K4 (vyjadřující rozdíl ceny konstrukcí a vybavení srovnávacího a oceňovaného objektu), není-li stanoven zdůvodněným kvalifikovaným odhadem, což z předmětných znaleckých posudků nevyplývá, je vždy založen na proměnných, které mimo jiné zohledňují standard vybavení nemovitosti (standardní, nadstandardní, podstandardní), přičemž se při určení koeficientu zohledňuje podíl hodnocených konstrukcí nebo vybavení ke stavbě jako celku. Mezi posuzovanými položkami konstrukcí a vybavení pro účely stanovení koeficientu jsou i vnitřní hygienická zařízení, včetně WC a vybavení kuchyní. Soud proto souhlasí s obecným tvrzením žalovaného, že i vybavení kuchyně a hygienických zařízení má vliv na stanovení koeficientu K4, resp. na ocenění nemovitosti. Za zcela irrelevantní soud pokládá žalobkyní uváděnou argumentaci o nepodstatném vlivu nadstandardního vybavení, resp. zvýšení koeficientu

vybavenosti na cenu, když otázka ceny nemovitosti je zcela bez vlivu na posouzení určitého plnění jako investice - technického zhodnocení. Soud však na druhou stranu považuje za nutné zdůraznit, že vypovídací hodnotu výsledků srovnání koeficientů K4 (tj. zvýšení koeficientu uvedeného ve znaleckém posudku z roku 2009 o hodnotu 0,189) nelze ve vztahu k posouzení technického zhodnocení přeceňovat, když toto nic nevypovídá o konkrétním zařízení kuchyně ani koupelen před opravou, a může tak sloužit (jak tomu bylo v předmětném případě) pouze jako podpůrný argument v rámci hodnocení shromážděných důkazů (žalobkyní předloženého znaleckého posudku a důkazů shromážděných správcem daně a žalovaným) v jejich vzájemné souvislosti. Vyvozoval-li žalovaný ze srovnání koeficientu K4 ještě další závěry, nemohly tyto, s ohledem na zásadní argumentaci spočívající v neunesení důkazního břemene žalovanou, způsobit takovou vadu, která by zakládala nezákonnost napadeného rozhodnutí. V rámci řešení předmětné námitky žalobkyně soudu nezbyvá než dodat, že i žalovaný stejně, jako před ním správce daně, poskytl žalobkyni před rozhodnutím dostatečný prostor, aby se vyjádřila ke zjištěným skutečnostem a shromážděným důkazům (viz výzva ze dne 30.4.2013).

Námitku žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s odlišností právních úprav vymezení součástí budovy pro účely daně z příjmů a oceňování nemovitostí namítanou v odvolání, považuje soud za irelevantní. Žalobkyně poukazovala na to, že správce daně při vyhodnocení znaleckého posudku z roku 1999 konstatoval, že tento jako vybavení kuchyně výslovně jmenuje pouze digestoř, elektrický sporák, teplou a studenou vodu a keramický obklad. Žalobkyně zdůrazňovala, že pro ocenění nemovitosti oproti účelům daně z příjmů není podstatné, zda je např. lednice součástí kuchyňské linky, či zda je kuchyň vybavena kuchyňskou linkou, když podstatné pro ocenění nemovitosti je vybavení vyžadující speciální rozvody (tj. digestoř, elektrický sporák). Soudu shodně jako žalovanému nezbylo než konstatovat, že tyto závěry žalobkyně, vyplývající ze znaleckého posudku není důvod rozporovat, resp. lze je pouze akceptovat. Koncipováním této námitky žalobkyně de facto sdělila žalovanému závěr, že jí předložený znalecký posudek není způsobitelným prokázat její tvrzení o původním stavu, resp. prokázat tvrzení, že prověřované plnění bylo opravou. Pakliže žalovaný k takto vymezené odvolací námitce pouze konstatoval, že správce daně znalecký posudek nerozporoval, a tento nerozporoval ani žalovaný, nelze v jeho postupu spatřovat jakoukoliv nesprávnost.

Námitku žalobkyně o porušení zásady volného hodnocení důkazů, jehož se měl žalovaný dopustit tím, že odmítl nájemní smlouvu uzavřenou dne 1.1.2010 mezi nabyvatelem nemovitosti a žalobkyní, jako důkaz o předání nemovitosti novému vlastníkovu, soud neshledal důvodnou.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tato zásada se vztahuje k hodnocení důkazů při rozhodnutí. To však neznamená, že správce daně v průběhu řízení neprovádí určitá dílčí hodnocení, a to ve vztahu k závěru o tom, zda se určitý důkazní prostředek stal důkazem, či ve vztahu k závěru o tom, zda byly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu. Pokud správce daně nepovažuje zjištění skutkového stavu za dostatečné, zpravidla vyzve daňový subjekt k prokázání tvrzených či dalších nezbytných skutečností. Tímto způsobem správce daně i žalovaný postupovali a v průběhu řízení opatřili veškeré listinné důkazy, které byly k dispozici. I zde lze přisvědčit žalovanému, že neporušil

zásadu součinnosti. Nejvyšší správní soud se k tomuto vyjádřil v rozsudku ze dne 24.2.2010, č.j. 2 Afs 85/2009-45, www.nssoud.cz, v tom smyslu, že: „*Při objasnění skutkového stavu je třeba vycházet především z § 31 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Z citovaného ustanovení lze tedy dovodit, že správce daně je především povinen zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, přičemž vychází zejména z důkazů předložených daňovým subjektem. Z judikatury zdejšího soudu však vyplývá, že ačkoliv je správce daně oprávněn provádět i důkazy, které účastníci nenavrhli, není povinen vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu, který podle § 31 odst. 9 daňového řádu v daňovém řízení nese důkazní břemeno*“. Navrhne-li daňový subjekt provedení nějakého důkazního prostředku správci daně, je povinností správce daně buď navržený důkazní prostředek provést, nebo uvést, proč provedení navrženého důkazního prostředku nepovažuje za nutné či důvodné, ale nesmí je ignorovat. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (str. 9) přitom vyplývá, že žalovaný se vypořádal s důkazním návrhem žalobkyně – kopií nájemní smlouvy ze dne 1.1.2010, když tento důkaz provedl a současně zhodnotil tak, že neprokazuje faktické předání nemovitosti jejímu novému vlastníkovu do užívání, ale pouze to, že uvedeného dne s nemovitostí nový vlastník nakládal, ačkoliv zápis vlastnického práva nabyvatele k předmětné nemovitosti byl proveden až 8.1.2010, tj. že v době uzavření nájemní smlouvy, ještě nabyvatel neměl jistotu svého právního postavení. K tomuto závěru žalovaného, opřenému o logická pravidla, soud nemá po zjištění obsahu předmětné nájemní smlouvy co vytknout, ačkoliv nesouhlasí s dílčím závěrem žalovaného, že žalobkyně nemohla předat novému vlastníkovu nemovitost do užívání 1.1.2010, resp. kdykoliv dříve, což však s ohledem na níže uvedené není ve věci zásadní. Soud proto neshledal námitku žalobkyně, že tímto závěrem žalovaný překročil meze volného hodnocení důkazů, důvodnou.

Ve vztahu k žalobní námitce týkající se nesprávného určení data uskutečnění zdanitelného plnění – převodu nemovitosti, resp. vzniku povinnosti úpravy odpočtu daně v roce 2009 se soud zabýval časovým určením vzniku povinnosti provést úpravu odpočtu daně z přidané hodnoty v souvislosti se změnou použití majetku podle § 78 odst. 8 ZDPH. Žalovaný stanovil jako den vzniku povinnosti provést úpravu odpočtu daně z přidané hodnoty 30.12.2009, po doplnění dokazování o doklady v rozhodnutí o odvolání výslovně uvedené, z nichž vyvodil závěr, že k předání nemovitosti došlo před 31.12.2009, neboť žalobkyně snížila k 31.12.2009 hodnotu dlouhodobého hmotného majetku a na kartě majetku inventární číslo 0000000001 doslovně uvedla „dům, vyřazeno ke dni 30.12.2009 – prodej“, datum změny vlastnictví 30.12.2009 pak uvedla v přiznání k dani z převodu nemovitostí.

Soud vycházel při řešení otázky vzniku povinnosti úpravy odpočtu daně ze znění ust. § 78 odst. 12 ZDPH, dle kterého *úpravu odpočtu daně podle odstavců 1 až 11 provede plátce za kalendářní rok v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém ke změně účelu použití došlo. V daňovém přiznání za toto zdaňovací období vznikne plátcovi povinnost snížit odpočet daně, popřípadě nárok na zvýšení odpočtu daně. Ve smyslu § 78 odst. 8 ZDPH se za změnu účelu použití považuje také, pokud v průběhu období pro úpravu odpočtu daně u majetku podle odstavce 2 dojde k uskutečnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti. Zákonodárce vymezil použitý pojem „změna účelu použití“, tak že „dojde k převodu nemovitosti“ a v odst. 12 téhož ustanovení stanovil plátcovi povinnost provést úpravu odpočtu daně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve*

kterém došlo ke změně účelu použití. Pokud žalobkyně ve vztahu ke vzniku povinnosti upravit odpočet daně odkazovala na definici uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitosti provedenou ust. § 21 odst. 4 ZDPH pro účely přiznání daně na výstupu a argumentovala tím, že ve smyslu tohoto ustanovení se zdanitelné plnění uskutečnilo 1.1.2010, pak soud s touto argumentací nesouhlasí. Zákon totiž spojuje vznik povinnosti upravit odpočet daně s daňovým přiznáním za poslední zdaňovací období roku, ve kterém nastala rozhodná skutečnost – změna účelu použití majetku a přitom vůbec nepoužívá pojem „uskutečnění zdanitelného plnění“ ani obsah tohoto pojmu jak je uveden v § 21 odst. 4 ZDPH. Z uvedeného je zřejmé, že nebylo záměrem zákonodárce speciálně upravit okamžik převodu nemovitosti pro účely ZDPH, např. jeho identifikací s uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 4 ZDPH, když obecné právo ve vztahu k nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí stanoví, že k převodu vlastnictví dochází dnem vkladu vlastnického práva nabyvatele (intabulací) do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů a to ke dni, ke kterému byl příslušnému katastrálnímu úřadu doručen návrh na provedení zápisu ve formě vkladu do katastru nemovitostí. Podle § 1 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění platném k 31.12.2009, se do katastru nemovitostí kromě dalších věcných práv tam vyjmenovaných zapisuje vlastnické právo. Děje se tak podle ust. § 2 odst. 1 citovaného zákona buď vkladem práva, nebo výmazem vkladu práva formou zápisu. Práva uvedená v § 1 odst. 1 uvedeného zákona (vlastnické právo) vznikají, mění se nebo zanikají dnem vkladu do katastru nemovitostí, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak. Zvláštní úprava platí ohledně právních účinků vkladu, které se s ohledem na ust. § 2 odst. 3 citovaného zákona váží ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen příslušnému katastrálnímu úřadu. Soud se proto, byť veden jiným právním názorem, ztotožnil se závěrem žalovaného vysloveným v rozhodnutí o odvolání, že právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí nastaly 30.12.2009 (z kupní smlouvy ze dne 1.12.2009 vyplývá, že k tomuto dni byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu) a tímto dnem je vymezen okamžik, kdy došlo k převodu nemovitosti, který je skutečností, k níž zákon váže vznik povinnosti upravit odpočet DPH. Žalobkyně proto byla povinna provést úpravu odpočtu daně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období (4. čtvrtletí) roku 2009, jak správně uvedl žalovaný.

Vzhledem ke všem shora uvedeným skutečnostem neshledal soud žádnou z žalobních námitek důvodnou. Správce daně i žalovaný postupovali při dokazování v souladu s hmotněprávní úpravou i v souladu s procesními daňovými předpisy, důkazy hodnotili jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, žalobkyně byla průběžně seznamována s prováděním dokazování, byla jasně a srozumitelně seznámena se zjištěními učiněnými správcem daně i jeho hodnocením jednotlivých důkazních prostředků a bylo jí umožněno využít právo se k těmto vyjádřit, resp. předkládat nová tvrzení a označovat důkazní prostředky, pokud toto práva nevyužila, nelze v tom spatřovat pochybení žalovaného, resp. správce daně. Soud proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 30. listopadu 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová