



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Ing. J. Š.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 8. 2012, č. j. 10323/12-1102-708855, **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 8. 2012, č. j. 10324/12-1102-708855, **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 6 000 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.**Vymezení věci**

Žalobou ze dne 4. 10. 2012 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 8. 2012, č. j. 10323/12-1102-708855, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 21. 12. 2011, č. j. 151657/11/351911702089, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2008 doměřena daňová ztráta ve výši -180 000 Kč a současně mu bylo sděleno penále z doměřené ztráty ve výši 9 000 Kč; prvostupňové správní rozhodnutí bylo zároveň potvrzeno. Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 8. 2012, č. j. 10324/12-1102-708855, kterým bylo k odvolání žalobce změněno předchozí prvostupňové správní rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 21. 12. 2011, č. j. 151659/11/351911702089, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daňová ztráta ve výši -503 587 Kč a současně mu bylo sděleno penále z doměřené ztráty ve výši 25 179 Kč tak, že se žalobci doměřila daňová ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši -486 113 Kč a současně bylo žalobci sděleno, že mu vzniká povinnost uhradit penále z doměřené ztráty ve výši 24 305 Kč.

II.**Obsah žalobou napadených rozhodnutí**

V odvolacím rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období roku 2008 je mimo jiné uvedeno, že dne 1. 12. 2011 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, správce daně zjistil, že žalobce koupil dne 21. 1. 2008 od p. M. M. rekreační chatu a přilehlé pozemky v obci Vendolí (dále jen „chata ve Vendolí“). Kupní cena za předmětné nemovitosti činila 180 000 Kč, výdaj za nákup žalobce zaevidoval v daňové evidenci jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“). V přiznání k dani z příjmů uvedl žalobce realitní činnost jako činnost hlavní. Správce daně posuzoval uplatněný výdaj v návaznosti na stavební práce, které byly prováděny v následujících letech. Daňový subjekt měl úmysl nemovitost po úpravách a opravách prodat třetí osobě, předložil položkový rozpočet a rozpočtové náklady, kterými dokládal rozsah provedených stavebních prací. Do budoucna hodlá žalobce dokončit sklípek (chybí strop – dříve bylo zakryto pouze dřevěnými deskami), stávající přístavek u chaty adaptovat na koupelnu a kuchyňku, provést venkovní drenáž aj. S ohledem na sdělení žalobce a na předložený položkový rozpočet a rozpočtové náklady dospěl správce daně k závěru, že žalobce na předmětné nemovitosti prováděl v roce 2009 technické zhodnocení. Výdaj ve výši 180 000 Kč byl tedy uplatněn v rozporu s ust. § 7b odst. 2 a § 24 odst. 2 ZDP. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce namítal, že byly nesprávně vyhodnoceny výdaje na opravu střechy chaty ve Vendolí, nejednalo se o rekonstrukci střechy, ale o prostou výměnu krytiny. Stejně tak byly nesprávně vyhodnoceny výdaje ve výši 31 200 Kč a 29 800 Kč na opravu zborcených stěn zemního sklípku a zhotovení jeho bočních stěn, neboť se opět jednalo o opravy a nikoliv o technická zhodnocení. V rámci odvolacího řízení byl vyžádán znalecký posudek č. 1672/2007 o ceně nemovitosti chaty ve Vendolí, přičemž z něj vyplývá, že chata byla jednopodlažním, nepodsklepeným objektem; technický stav byl špatný, konstrukce byly neudržované, nekvalitně provedené. Dále byl slyšen jako

svědek předchozí majitel chaty M. M., m.j. uvedl, že chata byla podsklepena, ovšem z malé přední části. K technickému stavu podsklepení v době prodeje se nedokázal vyjádřit. Z pohledu ust. § 7b ZDP, § 6 – 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“) je stěžejní posouzení provedených stavebních prací v tom smyslu, zda bylo provedeno technické zhodnocení nebo jejich oprava. Odvolací orgán nejprve rozhodl ve věci charakteru stavebních úprav na předmětné nemovitosti provedených v následujícím zdaňovacím období. Předložené faktury přijaté od dodavatele A. Š. za zdaňovací období roku 2009, jejichž předmětem je výkop sklípku ve výši 31 200 Kč a zhotovení bočních zdí sklípku ze železobetonu ve výši 29 800 Kč byly posouzeny jako rekonstrukce ve smyslu § 33 ZDP. Odvolací orgán uznal za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP výdaje na nákup a montáž střešní krytiny v celkové výši 17 474 Kč. V tomto případě se nejedná o technické zhodnocení hmotného majetku, neboť nebylo prokázáno, že předmětné výdaje byly vynaloženy na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku (jednalo se o výměnu krytiny). V odvolacím řízení byla výpověď svědka M. prokázána existence prostoru pod dřevěnou verandou chaty nazývaného „sklípek“, avšak z hlediska stavebního se nejedná o podsklepení stavby, přičemž tuto skutečnost dokládá i popis stavby ve znaleckém posudku. „Sklípek“ žalobce upravil tak, že provedl jeho další výkop (spolu s naložením a odvozem zeminy na skládku v rozsahu 24 m³) a zhotovil boční zdi sklípku ze železobetonu v rozsahu 5,40 m³ a demontáž jednostranného bednění a výztuhu z ocelové sítě. Stavební práce byly prováděny v rámci jedné stavební akce směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti. Výkop 24 m³ zeminy a zhotovení bočních zdí ze železobetonu v rozsahu 5,40 m³ představuje stavební úpravu spojenou se změnou technických parametrů a jedná se o rekonstrukci majetku ve smyslu ust. § 33 odst. 2 ZDP. Výdaje přesáhly zákonem stanovenou výši (40 000 Kč) a byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska rekonstrukcí podle § 33 ZDP. Podle ust. § 7b odst. 2 ZDP se v případě pořízení chaty ve Vendolí jedná o pořízení hmotného majetku (a ne zboží). Žalobce namítal, že předmětem sporu je samotná existence sklípku před provedenými úpravami, dále že znalecký posudek je nepravdivý a navrhl provést místní šetření. K těmto námitkám žalovaný zaujal stanovisko, že samotná existence „sklípku“ nebyla meritem věci, jeho existence byla před úpravami prokázána. Místní šetření v dané věci je nedůvodné, neboť neprokáže stav předmětné části nemovitosti před prováděnými stavebními úpravami. Existenci sklípku odvolací orgán nerozporuje. Podstatné pro danou věc je charakter provedených prací, které lze prokázat pouze konfrontací původního stavu nemovitosti se stavem po provedených úpravách. Povinností žalobce bylo svá tvrzení prokázat. Jelikož ani v doplněném odvolacím řízení nebyly předloženy důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobce o provedených opravách, neunesl žalobce důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu.

V odůvodnění druhého žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu týkajícího se zdaňovacího období roku 2009 je m.j. uvedeno, že žalobce dne 4. 6. 2009 uzavřel s M. K. a A. K. jako prodávajícími kupní smlouvu, na jejímž základě pořídil budovy v k. ú. Dolní Bobrová č. 93, vč. pozemků za dohodnutou kupní cenu ve výši 295 000 Kč (dále jen „RD Bobrová“). Výdaj za nákup nemovitostí byl zaevidován jako výdaj v souladu s ust. § 24 odst.

1 ZDP. Daňový subjekt hodlá nemovitost po opravách a úpravách prodat třetí osobě, rozsah provedených stavebních prací doložil m.j. i cenovou nabídkou výměny střešní krytiny. V budoucnosti hodlá žalobce na nemovitosti provést venkovní drenáž, instalovat okapy a dešťové svody, opravit vnitřní omítky, instalovat nové rozvody vody, elektřiny a plynu, zrekonstruovat sociální zařízení, opravit střechu stodoly. Správce daně s ohledem na sdělení žalobce a na předloženou cenovou nabídku – výměna střešní krytiny dospěl k závěru, že žalobce prováděl na nemovitosti v roce 2009 technické zhodnocení a dospěl k závěru, že předmětný výdaj ve výši 295 000 Kč byl uplatněn v rozporu s ust. § 7b odst. 2 a ust. § 24 odst. 1 ZDP. V návaznosti na ust. § 6 – 9 vyhlášky. Žalobce v daňové evidenci za předmětné zdaňovací období zaevidoval do výdajů v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP tyto doklady: zálohová faktura od dodavatele CHYTKA, s.r.o. na opravu střechy RD Dolní Bobrová ze dne 14. 7. 2009 ve výši 60 980 Kč, doklad na nákup střešní krytiny na chatu ve Vendolí ze dne 14. 8. 2009 ve výši 8 073 Kč, fakturu od dodavatele CHYTKA, s.r.o. – doplatek na rekonstrukci střechy RD Bobrová ve výši 69 133 Kč, fakturu od dodavatele A. Š. na výkopové práce provedené na chatě ve Vendolí ve výši 31 200 Kč, fakturu od dodavatele A. Š. na betonářské práce (chata ve Vendolí) ve výši 29 800 Kč a fakturu od společnosti CHYTKA, s.r.o. na montáž krytiny (chata ve Vendolí) ve výši 9 401 Kč. Žalobce předložil cenovou nabídku – výměna střešní krytiny, kterou dokládal rozsah provedených stavebních prací na RD Bobrová a položkový rozpočet a rozpočtové náklady, kterou dokládal rozsah provedených stavebních úprav na chatě ve Vendolí. Z těchto podkladů správce daně dovodil, že na RD Bobrová byla provedena rekonstrukce střechy v celkové částce 130 113 Kč a na chatě ve Vendolí byly provedeny výkopové a betonářské práce a rekonstrukce střechy v celkové částce 78 474 Kč. Na těchto nemovitostech bylo provedeno technické zhodnocení podle ust. § 33 ZDP a tudíž tyto výdaje byly uplatněny v rozporu s ust. § 24 odst. 1 ZDP. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce namítal, že se ve všech případech nejednalo o technické zhodnocení, ale o opravu – na chatě ve Vendolí šlo o prostou výměnu krytiny a opravu v důsledku zborcení zemního sklípku z důvodu destruktivního působení vody a času, u RD Bobrová šlo o prostou výměnu střešní krytiny a paropropustné folie pod ní (její zbytky jsou dosud na místě samém), protože byly již nefunkční a do domu zatékalo. Jedná se o návrat do původního funkčního stavu a nikoliv o technické zhodnocení. Žalobce dále namítal, že kupní cena za RD Bobrová je výdajem za zboží, neboť nebylo prováděno technické zhodnocení. V doplněném odvolacím řízení bylo ze znaleckého posudku č. 1672/2007 o ceně nemovitostí rekreační chaty ve Vendolí zjištěno, že nemovitost byla jednopodlažním nepodsklepeným objektem, technický stav střechy byl špatný, konstrukce byly neudržované, nekvalitně provedené. Ze svědecké výpovědi svědka M., prodávajícího chatu ve Vendolí, bylo zjištěno, že chata byla podsklepena, ale pouze z malé přední části, přičemž k technickému stavu částečného podsklepení v době prodeje se svědek nedokázal vyjádřit. Žalobce charakterizoval předmětnou nemovitost v době koupě jako chatu o rozměrech 6 x 8 m, pod verandou se nacházel zemní sklípek s nezpevněnými stěnami, které byly zčásti zborcené, dřevěná podlaha verandy byla stropem sklípku a byla ztrouchnivělá. Sklípek se nacházel po celé délce verandy (asi 6 m dlouhý), stěny byly nezpevněné, zemní výkop. Znalecký posudek ohledně ceny nemovitosti byl zmanipulovaný, vytvořený s cílem vyhnout se placení daně z převodu nemovitosti. Stavební úpravy byly prováděny podle písemností předložených správci daně (položkový rozpočet a rozpočtové náklady) a jednalo se o odkopání zborcené stěny a odvezení zeminy, a aby se dál stěny nezbouraly, jsou zpevněné železobetonovými výztuhami. Žalobce uvedl, že žádná stavební dokumentace, ani fotodokumentace ke stavebním úpravám

neexistuje. Svědkyně A. K. (prodávající) uvedla, že RD Bobrová vlastnila od roku 1993 s manželem, oprava střechy nebyla v průběhu jejího vlastnictví nikdy realizována. Při prodeji nemovitosti žalobci byly tyto „v hrozném stavu“ v době prodeje byla střecha z obyčejných křidlic a byla ve špatném stavu. K tomu, zda byla instalována nějaká difuzní folie, se svědkyně nedokázala vyjádřit. M. K., druhý z původních majitelů, jako svědek uvedl, že nemovitosti v Bobrové vlastnil od roku 1998, dům byl ve špatném stavu, žádná oprava v průběhu jeho vlastnictví nebyla realizována, při prodeji žalobci byla nemovitost ve špatném stavu, s výjimkou malých úprav žádnou rekonstrukci nemovitosti svědek neprováděl. Zda byla na střeše rodinného domu instalována nějaká difuzní folie, se svědek nedokázal jednoznačně vyjádřit. Ve věci byl slyšen svědek p. Ch., jednatel společnosti CHYTKA, s.r.o., uvedl, že na RD v Bobrové společnost začala pracovat, až byla sejmuta střešní krytina a latě. Společnost provedla laťování, natažení paropropustné folie, položení střešní krytiny a veškeré klempířské práce. Ve znaleckém posudku č. 4809/133/09 Ing. V. W. byla nemovitost popsána jako přízemní domek se sedlovou střechou, tradiční konstrukce z 20. let minulého století s neúplným vybavením ve špatném technickém stavu. Z dokladů předložených žalobcem vyplývá, že žalobce stavebnímu úřadu sdělil, že hodlá provést výměnu stávajících pálených tašek za tvarovaný plech v imitaci tašek, přičemž stavební úřad žalobci sdělil, že výměna střešní krytiny nevyžaduje stavební povolení, ohlášení ani jiné opatření. Žalobce sdělil, že folie na střechu rodinného domu byla zřejmě namontována dodatečně, její zbytky tam jsou, žádnou fotodokumentaci žalobce nemá. K odvolacím námitkám žalobce druhostupňový správní orgán uvedl, že uznal za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP výdaje na nákup a montáž střešní krytiny v celkové výši 17 474 Kč u chaty ve Vendolí, neboť se jednalo o výměnu krytiny. V případě úprav na „sklípku“ u chaty ve Vendolí žalobce neprokázal povahu vynaložených výdajů. Svědeckou výpověď svědka M. byla sice prokázána existence prostoru pod dřevěnou verandou, nazývaná „sklípek“, ovšem z hlediska stavebního se nejednalo o podsklepení stavby. Odvolací orgán posoudil předložené faktury přijaté od dodavatele A. Š. jako náklady za rekonstrukci ve smyslu ust. § 33 ZDP. Dané stavební práce byly prováděny v rámci jedné stavební práce směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti. Výkop 24 m³ zeminy a zhotovení bočních zdí sklípku ze železobetonu v rozsahu 5,40 m³ představuje stavební úpravu spojenou se změnou technických parametrů a jedná se o rekonstrukci majetku ve smyslu § 33 odst. 2 ZDP. Žalobce v rámci odvolacího řízení uvedl, že znalecký posudek je nepravdivý a navrhl provést místní šetření. Odvolací orgán dovodil, že místní šetření v dané věci je nedůvodné, neboť by neprokázalo stav části nemovitosti před prováděnými stavebními úpravami. Podstatné pro danou věc je charakter provedených prací, který lze prokázat pouze konfrontací původního stavu nemovitosti se stavem po úpravách. Bylo povinností žalobce svá tvrzení prokázat. Odvolací orgán dále uvedl, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. Technické zhodnocení lze obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Jako důkaz prokazující charakter prvotních stavebních prací odvolací orgán osvědčil svědeckou výpověď p. Ch., který vypověděl, že jeho firma provedla na RD Bobrová laťování a natažení paropropustné folie. Ze znaleckého posudku Ing. V. W. vyplývá, že se jednalo o přízemní domek se sedlovou střechou, tradiční konstrukce z 20. let minulého století s neúplným vybavením ve špatném technickém stavu. Z hlediska stavby předmětné folie (polypropylen, polyester, propustný film) není možné, aby nemovitost stará 85 let měla v původní stavbě střešní konstrukce zabudovanou paropropustnou folii. Svědecké výpovědi A. K. a M. K. prokazují, že původní majitelé žádné

opravy ani jiné stavební úpravy na nemovitosti neprováděli. Nainstalování paropropustné folie na stavbě střešní konstrukce jednoznačně změnil technické parametry střechy, neboť se zkvalitnila ochrana střešní pláště. Jedná se o rekonstrukci ve smyslu ust. § 33 odst. 2 ZDP. Paropropustné folie jsou speciální folie určené většinou do míst, kde mají chránit izolace, ale také umožňují prostupování vlhkosti, a to tak, aby izolace mohla dýchat. Svojí přítomností umožňují odchod par z izolací a vnitřků objektů a zároveň zabráňují protékání vody do chráněné izolace. Natažením folie je umožněno větrání půdního či podkrovního prostoru a zabráněno zatékání a pronikání vnější vlhkosti. V rámci odvolacího řízení žalobce navrhl provedení místního šetření, při němž by se měly nalézt zbytky předmětné folie. Odvolací orgán místní šetření neprovedl s odůvodněním, že v aktuálním období by toto šetření neprokázalo původní stav nemovitosti. Ze znaleckého posudku a ze svědeckých výpovědí původních majitelů bylo jednoznačně prokázáno, že na střeše posuzované nemovitosti nebyla instalována izolace, která by měla stejné či obdobné technické parametry, jako nově nainstalovaná paropropustná folie, a to v době, kdy ji nabyl žalobce do svého vlastnictví. Uvedené výdaje v celkové výši 130 113 Kč byly posouzeny jako technické zhodnocení, které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce vedl daňovou evidenci podle ust. § 7b ZDP, přičemž podle odst. 2 tohoto ustanovení platí, že se pro obsahové vymezení majetku v daňové evidenci použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, konkrétně ust. § 6 – 9 vyhlášky, není-li dále stanoveno jinak. Podle ust. § 9 této vyhlášky tvoří zásoby m.j. zboží, které je definováno v § 9 odst. 5, které je m.j. definováno tak, že se jedná též o nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá a nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. Podle ust. § 7b odst. 2 ZDP v návaznosti na ust. § 9 odst. 5 vyhlášky se v případě pořízení předmětných nemovitostí v k.ú. Bobrava jedná o pořízení hmotného majetku a nikoliv zboží.

III. Obsah žaloby

Žalobce namítal, že odvolací orgán, ačkoliv zamítl žalobcem navrhované místní šetření na předmětných nemovitostech, dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Ani odvolací orgán však neprokázal opak tvrzení žalobce. V případě pořízení předmětných nemovitostí se nejedná o pořízení hmotného majetku, neboť tento je ve smyslu ZDP prostředkem k podnikání a předmětem podnikání je něco jiného (výroba zboží, služby apod.). Výdaje spojené s pořízením či zhodnocením takového majetku, kde předmět podnikání je jiný, by nepříznivě ovlivňovaly daňovou povinnost, a proto mohou do výdajů vstupovat nanejvýš formou odpisů. To však není případ předmětných nemovitostí, neboť ony jsou předmětem žalobcova podnikání, na nich realizuje své příjmy, zisk. Jsou materiálem, který nechává zušlechtit za účelem dosažení co největšího zisku. Všechny výdaje týkající se nemovitosti jsou tudíž výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 ZDP. Žalobce nechal na zvážení, jakou právní sílu má právní norma ve formě vyhlášky k zákonu o účetnictví, o kterou se opírá správce daně. K rozhodnutí odvolacího orgánu týkajícího se zdaňovacího období roku 2009 žalobce dále namítal, že je v něm uvedeno, že má povinnost uhradit penále z doměřené ztráty podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, přičemž toto ustanovení se jej nemůže ani potenciálně týkat, neboť pojednává o úhradě penále, je-li daň zvyšována, nikoliv ze ztráty. K odvolacímu rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období

roku 2008 žalobce dále namítl, že prvostupňový správce daně žalobci sdělil, že má uhradit penále z doměřené daně podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. ZSDP však byl podle informací žalobce zrušen k 1. 1. 2011.

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a dále doplnil, že s ohledem na ust. § 9 odst. 5 vyhlášky nebylo možno o nemovitostech účtovat jako o zboží, nýbrž jako o hmotném majetku ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. b) ZDP. Za zboží lze považovat pouze majetek, který byl pořízen účetní jednotkou za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu. Do položky zboží lze zahrnout věci movité, ale i nemovitosti koupené za účelem jejich dalšího prodeje, za předpokladu, že účetní jednotka nepoužívá, nepronajímá, ani na nich neprovádí technické zhodnocení. Pokud však účetní jednotka pořídí nemovitost za účelem jejího dalšího prodeje, ale provádí na objektu rekonstrukci, která má charakter technického zhodnocení, nelze tento majetek zařadit do položky zboží, ale jako stavba je dlouhodobým hmotným majetkem. V ust. § 25 odst. 1 ZDP je stanoveno, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku. Podle písm. p) citovaného ustanovení nelze za výdaj ve smyslu § 24 ZDP uznat technické zhodnocení. K otázce právní síly vyhlášky žalovaný uvedl, že se jedná o normativní podzákonný právní akt, který k provedení zákona v jeho mezích vydává ministerstvo nebo jiný správní úřad. Skutečnost, že se jedná o právní akt nižší právní síly nemá žádný vliv na to, že tento popud je vydáván v souladu a mezích zákona, je obecně závazným předpisem.

Žalovaný přisvědčil námitce žalobce týkající se nesprávného poukazu na ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uvedl, že odvolací orgán ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí uvedl odkaz na jiné zákonné ustanovení, neboť namísto ust. § 37b ZSDP ve spojení s ust. § 264 odst. 3 daňového řádu odkázal na ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V daném případě se jedná o zdaňovací období roku 2009, lhůta pro podání řádného daňového přiznání uplynula v souladu s ust. § 136 odst. 1 daňového řádu dnem 31. 3. 2010, tedy ještě za účinnosti ZSDP. Bylo proto na místě aplikovat ust. § 264 odst. 13 daňového řádu a vyměřit penále podle ust. § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve spojení s výše uvedeným přechodným ustanovením. Odvolací orgán v daném případě sice uvedl odkaz na nesprávné zákonné ustanovení, avšak výše sděleného penále byla vypočítána podle správného zákonného ustanovení, tedy podle ust. § 37b ZSDP. Za zdaňovací období roku 2009 byla rozhodnutím odvolacího orgánu doměřena daňová ztráta ve výši -486 113 Kč. Sdělené penále bylo vypočteno správně podle ust. § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve výši 5 % z dodatečně snížené daňové ztráty, tedy v částce 24 305 Kč. Žalobci nebyla stanovena povinnost úhrady vyšší daňové povinnosti, než ke které byl ze zákona povinen.

K poslední námitce týkající se zdaňovacího období roku 2008 žalovaný uvedl, že ust. § 264 daňového řádu je přechodným ustanovením, které řeší nejrůznější situace na přelomu účinnosti nového procesního předpisu – daňového řádu a původního procesního předpisu – ZSDP. Odstavec 13 přitom řeší způsob výpočtu penále, resp. to, podle kterého procesního

předpisu bude v případě jejich střetu penále uplatněno. Citovaný odstavec odvozuje posouzení, který procesní předpis aplikovat od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení za konkrétní zdaňovací období. V předmětném zdaňovacím období lhůta uplynula do 31. 12. 2011, tedy ještě za účinnosti ZSDP a podle ZSDP se ve smyslu § 264 odst. 13 daňového řádu uplatní i penále.

V.

Replika k vyjádření žalovaného

V doplňujícím procesním podání žalobce uvedl, že jakékoliv rozhodnutí orgánu státní správy by se mělo opírat o právní předpisy, které jsou platné v době vydání rozhodnutí. Přes přechodná ustanovení platných předpisů je možné se odkázat na ustanovení dřívější, nikoliv však naopak, jak to učinil žalovaný. Žalovaný se snaží přesvědčit, že žalobce pořizoval hmotný majetek, nepořizoval zboží a uvádí množství nesouvisejících argumentů, že tomu tak má být. Žalobce nepopírá fakt, že nepořizoval zboží, tvrdí však, že pořizoval materiál, který dále zušlechťoval. Je třeba se držet litery a „ducha“ zákona o daních z příjmů, tak jak argumentoval žalobce v žalobě.

VI.

Posouzení věci krajským soudem

Na základě včas podané žaloby krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí odvolacího orgánu v mezích žalobních bodů ve smyslu ust. § 75 odst. 2 věty první zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání za splnění podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Žalobce namítal, že v případě pořízení předmětných nemovitostí se jedná o pořízení hmotného majetku a nikoliv zboží. Hmotný majetek je totiž ve smyslu zákona o daních z příjmů prostředkem k podnikání a předmětem podnikání je něco jiného (výroba zboží, služby apod.). Žalobcem nakoupená nemovitost je předmětem jeho podnikání, neboť z ní realizuje své příjmy, zisk. Je pro něj materiálem, který nechává zušlechťovat za účelem dosažení co největšího zisku. Všechny výdaje týkající se koupené nemovitosti jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 ZDP. Žalobce dále uvedl, že nechá na zvláštním soudu, jakou právní sílu má právní norma ve formě vyhlášky zákona o účetnictví, o kterou se opírá správce daně.

S touto žalobní námitkou úzce souvisí námitka, že správní orgány zamítly žalobcem navrhované místní šetření na předmětných nemovitostech, ačkoliv konstatovaly, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Podle žalobce ani správní orgány neprokázaly opak jeho tvrzení. K těmto žalobním námitkám uvádí soud následující. Mezi účastníky řízení je nesporné a ze správního spisu vyplývá, že žalobce zakoupil v roce 2008 celkem tři nemovitosti, a to rekreační chatu č. ev. 39-stavba pro rodinnou rekreaci stojící na pozemku p. č. st. 642, dále pozemek p. č. st. 642 zastavěná plocha a nádvoří o výměře 47 m² a zahradu – pozemek p. č. 2349/4 o výměře 816 m², to vše za cenu 180 000 Kč. Předmětný výdaj žalobce uplatnil jako daňově uznatelný ve smyslu ust. § 24 ZDP. V roce 2009 žalobce zakoupil dvě nemovitosti, a

to rodinný dům – objekt bydlení č. p. 93 stojící na pozemku p. č. st. 54 a pozemek – zastavěná plocha a nádvoří p. č. st. 54 o výměře 625 m² v obci Bobrová, to vše za kupní cenu ve výši 295 000 Kč. V roce 2009 žalobce provedl opravu střechy chaty ve Vendolí za částku 17 474 Kč, dále nechal provést ruční výkop sklípku a odvoz zeminy, vše v množství 24 m³ za částku 31 200 Kč a zhotovení bočních zdí sklípku ze železobetonu v množství 5,4 m³, bednění jednostranné, montáž a demontáž 36 m² a výztuhu z ocelové sítě, vše za částku 29 800 Kč. Žalobce dále na rodinném domě v Bobrově provedl opravu – rekonstrukci střechy za částku 130 113 Kč. Z napadených rozhodnutí odvolacího orgánu vyplývá, že žalobce v obou zdaňovacích obdobích vedl daňovou evidenci a veškeré shora uvedené výdaje uplatnil jako daňově uznatelné ve smyslu ust. § 24 ZDP.

K námitce žalobce, že shora citované nemovitosti nebyly hmotným majetkem a tudíž že všechny výdaje týkající se předmětných nemovitostí jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu ust. § 24 ZDP uvádí soud následující. V rozhodných zdaňovacích obdobích se jednalo o celkem 5 nemovitostí – stavba chaty ve Vendolí a dva pozemky a dále rodinný dům, objekt bydlení v obci Bobrová a pozemek, neboť podle ust. § 120 odst. 2 tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku platilo, že stavba není součástí pozemku, jednalo se tedy o pořízení celkem pěti věcí, a to věcí nemovitých – viz ust. § 119 odst. 1 a 2 tohoto zákona. Pokud jde o uplatněné výdaje za nákup předmětných nemovitostí, pak správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že se jedná o pořízení hmotného majetku a nikoliv zboží. Odkazovali přitom na ust. § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, podle něhož za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, vč. splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Správní orgány přitom vyšly ze zjištění, že žalobce na chatě ve Vendolí provedl technické zhodnocení, stejně tak i na RD Bobrová. Na základě těchto závěrů použily správní orgány právní argumentaci, která je uvedena výše, v části odůvodnění tohoto rozsudku, označeném jako Obsah žalobou napadených rozhodnutí.

Podle ust. § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP platí, že hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem, stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a oplocení sloužící k zajištění lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou; hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby.

Ze shora uvedeného ust. § 26 ZDP vyplývá, že tento zákon definuje jako hmotný majetek m.j. budovy, domy či stavby, nikoliv však pozemky. Podle ZDP tedy pozemky nejsou hmotným majetkem, a to ani majetkem vyloučeným z odpisování, neboť není-li pozemek definován jako hmotný majetek, nepřipadá v úvahu jeho daňové odpisování. Na rozdíl od ZDP definují účetní předpisy pozemky buď jako dlouhodobý hmotný majetek (§ 7 vyhlášky) nebo jako zásoby (§ 9 vyhlášky). Platí přitom, že je-li pozemek dlouhodobým majetkem, tak se podle ust. § 28 odst. 1 zákona o účetnictví neodpisuje, tedy pozemky se neodpisují žádným způsobem a v žádném případě ani účetně ani daňově. Účinností vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že pozemky mohou být zbožím (obecně zásobou). Pravidla uvedená v ust. § 26 – 33

ZDP týkající se daňových odpisů jsou shodná pro všechny poplatníky (jak ty, kteří vedou účetnictví, tak i pro ty, kteří vedou daňovou evidenci – jako žalobce, event. stanovují výdaje paušálem). Pokud jde o budovy, domy, stavby, pak ust. § 26 ZDP tyto věci definovalo jako hmotný majetek pro účely tohoto zákona, ovšem s výjimkou zásob, neboť podle tohoto ustanovení rovněž platí, že hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Ust. § 9 vyhlášky upravující zásoby pak v odst. 5 stanoví, že položka „C. I. 5. Zboží“ obsahuje též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. V ust. § 33 odst. 1 - 3 ZDP je stanoveno, že technickým zhodnocení se 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.

Z rekapitulace napadených rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že správní orgány dovodily technické zhodnocení u dvou z celkem pěti žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích pořízených nemovitostí. Dovodily, že na samotné stavbě chaty ve Vendolí a na samotné stavbě rodinného domu v Bobrové žalobce v roce 2009 provedl technické zhodnocení, konkrétně rekonstrukce, které měly za následek změnu účelu nebo technických parametrů. Nezabývaly se však otázkou, zda žalobce provedl na zbývajících nemovitostech – pozemcích technické zhodnocení či nikoliv. V tomto směru tvrzení o technickém zhodnocení obecně všech nemovitostí bez jejich rozlišení nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť z něj nevyplývá, zda a pokud ano, konkrétně jaké technické zhodnocení mělo na předmětných pozemcích být uskutečněno. Pokud pak jde o stavby – chatu ve Vendolí a rodinný dům v Bobrové, správní orgány dovodily, že na obou dvou nemovitostech žalobce v roce 2009 provedl technické zhodnocení, neboť v případě chaty ve Vendolí provedl stavební akci směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, výkop 24 m³ zeminy ze „sklípku“ a zhotovení bočních zdí „sklípku“ ze železobetonu v rozsahu 5,4 m³, což představuje stavební úpravu spojenou se změnou technických parametrů a jedná se o rekonstrukce majetku ve smyslu ust. § 33 odst. 2 ZDP, přičemž výdaje přesáhly zákonem stanovenou výši 40 000 Kč, byly vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr. Pokud jde o rodinný dům v Bobrové, pak správní orgány dovodily, že žalobce v roce 2009 provedl rekonstrukci nainstalováním paropropustné folie a nové střešní krytiny. Správní orgány vyšly ze závěrů, že bylo jednoznačně prokázáno, že na střeše posuzované nemovitosti nebyla instalována izolace, která by měla stejné či obdobné technické parametry jako nově nainstalovaná paropropustná folie.

Jak vyplývá ze shora uvedených ustanovení právních předpisů, bylo by možno v případě předmětných staveb uvažovat, že se jedná o hmotný majetek ve smyslu ZDP a tedy že výdaje na jeho pořízení nelze označit za daňově uznatelné (viz ust. § 24, 25 odst. 1 písm. a) a § 26 odst. 2 ZDP). Hmotným majetkem, jak bylo shora již vyloženo, nemohou být obecně zásoby,

tedy zde konkrétně „zboží“, přičemž za zboží je nutno ve smyslu ust. § 9 odst. 5 vyhlášky považovat též nemovitosti, které účetní jednotka, jejíž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

V případě stavby – chaty ve Vendolí soud souhlasí se zhodnocením žalobcem vynaložených výdajů doložených daňovými doklady od dodavatele A. Š. za ruční výkop sklípku, nakládání a odvoz zeminy na skládku, zhotovení bočních zdí sklípku ze železobetonu, bednění jednostranné montáž a demontáž a výztuha z ocelové sítě jako výdajů na rekonstrukci této stavby ve smyslu ust. § 33 odst. 1 a 2 ZDP. K předmětné chatě žalobce uvedl, že se jedná o stavbu o rozměrech 6 x 8 m, pod jejíž verandou se nacházel zemní sklípek s nezpevněnými stěnami, které byly zčásti zborcené, přičemž dřevěná podlaha verandy byla stropem sklípku a byla ztrouchnivělá, sklípek se nacházel po celé délce verandy (asi 6 m dlouhý), stěny měl nezpevněné, provedené zemním výkopem. Pokud jde o uplatněné výdaje, jednalo se o výdaje za odkopání zborcené stěny a odvezení zeminy (přičemž chata nyní stojí na pilotech) a aby se dál stěny nezborcily, jsou zpevněné železobetonovými výztuhami. Žalobce dále uvedl, že žádná stavební dokumentace ani fotodokumentace k předmětným stavebním úpravám neexistuje. Jak dále vyplývá z výsledku důkazního řízení, předchozí majitel potvrdil, že stavba byla z malé, přední části podsklepená, což správní orgány nerozporují. Z tohoto pohledu je pak výkop 24 m³ sklípku a odvoz zeminy, rovněž v množství 24 m³, na skládku společně se zhotovením bočních zdí sklípku ze železobetonu 5,4 m³, včetně zhotovení jednostranného bednění (montáž a demontáž 36 m²) a výztuha z ocelové sítě, nutno považovat spolu s vyjádřením žalobce shora citovaným za jednotný stavební záměr zcela vylučující, aby došlo k obnovení původního stavu bez změny technických parametrů. Vzhledem k půdorysu chaty a k údajům uváděným žalobcem výkop a odvoz 24 m³ zeminy musel znamenat zvětšení sklípku a nově jeho stěny byly opatřeny železobetonovými výztuhami, které kvalitativně změnily předchozí sklípek opatřený pouze nezpevněnými stěnami provedenými zemním výkopem. Z tohoto pohledu je i žalobcem navrhované místní šetření nadbytečné, neboť žalobce nerozporuje, že by došlo ke změně technických parametrů spočívajících v instalaci zcela nových železobetonových stěn, což již samo o sobě svědčí o rekonstrukci, resp. technickém zhodnocení předmětné stavby. Jak již bylo shora uvedeno, rovněž výkop a odvoz zeminy v množství 24 m³ byl již proveden a nesvědčí o tom, že by rozměr sklípku měl být stejný jako před výkopem a odvozem zeminy. V tomto směru je tedy i nedůvodná námitka žalobce odkazující na chybějící místní šetření v případě chaty ve Vendolí. Bylo na žalobci, aby pokud uplatnil předmětné výdaje jako výdaje na opravu, tyto skutečnosti prokázal, tak jak uvádí v žalobou napadených rozhodnutí odvolací orgán. Platí, že zatímco výdaje (náklady) na opravy lze zahrnout do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů přímo bez ohledu na jejich výši, u výdajů (nákladů) na technické zhodnocení, pokud přesáhne u jednotlivého majetku ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, tak lze učinit až prostřednictvím daňových odpisů. Technické zhodnocení není pro vlastníka přímým daňovým výdajem (nákladem), ale zvyšuje vstupní, příp. zůstatkovou cenu pro odpisování, a do daňových výdajů (nákladů) se dostane až prostřednictvím odpisu. Oprava znamená buď výměnu původního za nové při zachování funkčnosti, nebo uvedení majetku do původního stavu; technické zhodnocení pak představuje změnu funkčnosti objektu (u nemovitosti), stavebně-dispoziční změnu objektu, konstrukční změnu zasahující do podstaty věci, instalaci nebo zabudování nových prvků či zásadní změnu

technických parametrů věci. Důkazní břemeno prokázat, zda jde o opravu či technické zhodnocení, je vždy výhradně na straně daňového poplatníka, který dokládá původní stav před úpravami a nový stav po provedených úpravách, tak aby tyto stavy mohly být porovnány (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83). Platí, že jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za něj; v případě, že tak neučinil, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a že by mělo být nezákonné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005).

Vyhláška stejně jako předtím stejnou problematiku upravující postupy účtování jsou právní předpisy, které byly zákonem stanoveným způsobem publikovány ve sbírce zákonů (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008 – 48).

V případě výdajů za pořízení RD Bobrová bylo třeba obdobně zkoumat, zda se jedná o pořízení hmotného majetku či o pořízení zásob (zboží). Rovněž v tomto případě spočívalo na žalobci důkazní břemeno týkající se prokázání výdajů za opravu, nikoliv za technické zhodnocení dané stavby. Podstatou závěru správních orgánů v tomto případě byla instalace paropropustné folie pod střešní krytinu, přičemž podle závěrů správních orgánů kombinace takovéto folie s novou krytinou jednoznačně změnila technické parametry střechy, neboť zkvalitnila ochranu střešního pláště; správce daně vyšel ze znaleckého posudku týkajícího se ocenění této nemovitosti z důvodu koupě žalobcem, v němž je uvedeno, že přízemní domek má sedlovou střechu tradiční konstrukce z 20. let minulého století; správce daně dovedl, že z hlediska skladby předmětné folie není možné, aby nemovitost stará 85 let měla v původní stavbě střešní konstrukce zabudovanou paropropustnou folii; svědecké výpovědi p. A. K. a p. M. K. (původních majitelů) prokazují, že původní majitelé žádné opravy ani jiné stavební úpravy na předmětné nemovitosti neprováděli. Žalobce uváděl, že výpověď p. Ch., jehož firma prováděla montáž paropropustné folie a nové krytiny, neprokazuje stav střechy v době, kdy žalobce nemovitost zakoupil, uváděl, že takováto folie pod střešní krytinou byla nainstalována již v době, kdy dům koupil, je možné, že byla pod původní krytinu namontována někdy dodatečně a žádá, aby bylo provedeno místní šetření, neboť při něm by bylo možné nalézt zbytky folie. Odvolací orgán zamítl návrh na provedení místního šetření v aktuálním období, neboť uvedl, že takovéto šetření by neprokázalo stav nemovitosti před předmětnými stavebními zásahy; přestože společnost CHYTKA, s.r.o. neprováděla demontáž původní střešní konstrukce, ze znaleckého posudku a ze svědeckých výpovědí původních majitelů je jednoznačně prokázáno, že na střeše posuzované nemovitosti nebyla instalována izolace, která by měla stejné či obdobné technické parametry, jako nově nainstalovaná paropropustná folie, a to v době, kdy ji nabyl žalobce do svého vlastnictví. Opět jako v případě úprav na chatě ve Vendolí žalobce nepředložil žádné jiné důkazní prostředky, než jak jsou zaznamenány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z výpovědi původní majitelky domu A. K. vyplynulo, že od roku 1993 vlastnila poloviční podíl ještě s manželem, přičemž opravu střechy neprováděli, střecha byla z obyčejných křídlic ve špatném stavu. Zda byla nainstalována difuzní folie, svědkyně nevěděla, neboť na střeše nikdy nebyla. Zda byla difuzní folie nainstalována pod střešní krytinou na ostatních nemovitostech v Bobrově č. p. 93, svědkyně nevěděla, tyto věci ji nezajímaly. Svědek M. K., předchozí majitel domu, uvedl,

že dům vlastnil od roku 1998. Po dobu, kdy nemovitost vlastnil, neprováděl opravu střechy, střecha byla z původních křidlic. Na dotaz, zda byla pod střešní krytinou v domě instalována difuzní folie, příp. jiná tepelně izolační folie, svědek uvedl, že na půdě byl a něco pod křidlicí viděl, netuší však, zda se jednalo o difuzní folii, neboť tímto věcem nerozumí; dále také uvedl, že střecha stodoly žádnou folii neměla. Za uvedeného stavu, kdy žalobce tvrdil, že již před úpravou byla nainstalována difuzní folie a předchozí spolumahitel uvedl na dotaz ohledně existence folie, že „něco pod křidlicí viděl“ – na rozdíl od střechy stodoly, kde folie nebyla a žalobce na unesení svého důkazního břemene požadoval provedení místního šetření s tím, že se zde nacházejí zbytky předmětné folie, bylo namístě, aby správce daně takovýto důkazní prostředek provedl a následně jej vyhodnotil. Rozhodl-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že řádně a úplně provede navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány; správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl. Za uvedeného stavu nebylo možno stoprocentně vyloučit verzi uváděnou žalobcem a bylo tedy na místě, aby takovýto důkazní prostředek proveden byl. Zvolený postup zkrátil právo žalobce v předmětném daňovém řízení. V dalším řízení je třeba uvedenou vadu napravit, přičemž z důvodu značného časového odstupu od uvedené stavební úpravy by bylo vhodné, zda je žalobce (který je podle aktuálního údaje z katastru nemovitostí stále vlastníkem předmětné nemovitosti) schopen při místním šetření předložit zbytky jím tvrzené původní folie.

V případě neuznaných výdajů za opravy (či rekonstrukce) je třeba poukázat na shora již vyslovené, přičemž platí, že ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. p) nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely technické zhodnocení (§ 33).

Námítka chybně uvedeného ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu byla žalovaným v rámci písemného vyjádření k žalobě správně uznána, soud se s hodnocením této námítky plně ztotožňuje a pro stručnost na něj odkazuje. Jedná se tedy o formální chybu, která neměla vliv na výpočet žalobci sděleného penále, které bylo správně vypočteno postupem podle ust. § 37b) odst. 1 písm. c) ZSDP ve výši 5 % z dodatečně snížené daňové ztráty (-486 113 Kč) v částce 24 305 Kč. Poslední žalobní námitku týkající se uvedení, že žalobce byl rámci zdaňovacího období roku 2008 zavázán k uhrazení penále z doměřené daně podle ust. § 37b) ZSDP nepovažuje soud za důvodnou, neboť odvolacím orgánem byl zvolen správný postup. Lhůta pro uplynutí řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2008 uplynula do 31. 12. 2011 za účinnosti ZSDP a podle tohoto předpisu se ve smyslu ust. § 264 odst. 13 daňového řádu uplatní i penále. Podle posledně citovaného daňového řádu totiž platí, že uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

Ze shora uvedených důvodů soud postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil obě napadená rozhodnutí, neboť z pohledu přezkumu jejich zákonnosti neobstojí. Žalovaný

v dalším řízení odstraní či zajistí odstranění vytčených vad a ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. je vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku.

VII. Náklady řízení

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl v řízení plně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Podle obsahu soudního spisu vznikly žalobci výdaje za zaplacený soudní poplatek ve výši 2x 3 000 Kč. Soud mu proto přiznal náhradu v této výši, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku pod bodem III.

P o u ě 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 4. 9. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu