



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **JUDr. R. V.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně se žalobou předanou k poštovní přepravě dne 8. 4. 2010 domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 9. 2008, č. j. 57564/08/404922/3426, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 248.576,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnila tím, že nesouhlasí s výrokem žalovaného, neboť jak správce daně, tak žalovaný svými rozhodnutími porušili příslušná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to zejména ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když skutečnosti nebyly zjištěny co nejúplněji; ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když při hodnocení důkazů nebylo přihlédnuto ke všemu, co v průběhu kontroly bylo daňovým subjektem prokázáno; ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, když v návaznosti na předchozí ustanovení nebylo jednáno v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy; a ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když do daňových výdajů nebyly uznány výdaje charakteru oprav. Z těchto důvodů považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné a nicotné.

[3] Veškeré důkazní řízení směřovalo ke dvěma skutečnostem, a to posouzení výměny střechy jako opravy a prokázání, že vedle výdajů na technické zhodnocení nemovitosti jsou součástí vyúčtování příslušnými doklady práce charakteru oprav, nikterak nesouvisejících se změnou účelu užívání části nebytových prostor a opravy ani nesouvisející s opravou střechy, ale týkající se drobné a běžné údržby na zbývajících podlahové ploše objektu v rozsahu 88%, kterých se změna účelu užívání nijak netýkala. Výměna střechy nemůže souviset se změnou užívání části nemovitosti, ke které došlo u 12% plochy nebytových prostor. K výměně střechy došlo v důsledku jejího opotřebení, její oprava byla nutná a bylo jistě účelné, že k její výměně došlo zároveň při provádění jiných stavebních prací – budování ordinací, poněvadž výměnu střechy není možno provádět za provozu a nerušeného užívání nájemci. Dle názoru žalobkyně změny, které byly při výměně střešní konstrukce provedeny, jsou pouze změnou použitých technologií a neznamenají změnu technických parametrů střechy.

[4] Současně namítla, že v rámci místního šetření správce daně pochybil, když výsledk svědků – Ing. S. a prodavačky prováděl bez přítomnosti žalobkyně, čímž porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

[5] V následném doplnění žaloby namítla, že správce daně žalobkyni neumožnil, aby se vyjádřila k fotodokumentaci, zejména k té z roku 1995 a 1997.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobu považuje za nedůvodnou a navrhl, aby byla soudem zamítnuta. Zejména uvedl, že provedené práce v celkové hodnotě 758.279,- Kč, které žalobkyně uplatnila, neměly charakter běžné údržby nemovitosti, jak bylo prokázáno důkazními prostředky. V daném případě se nejednalo o pouhé odstranění fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, ale

v rámci celého komplexu stavebních prací budova doznala takových změn, že se jedná o technické zhodnocení majetku, tzn. změnil se účel užívání objektu a došlo k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Dle zjištění správce daně bylo výsledkem fakturovaných prací technické zhodnocení nemovitosti. Žalobkyně navíc neprokázala svá tvrzení žádnými jinými důkazními prostředky než předložením rozpisu stavebních prací. V kontextu se všemi zajištěnými důkazními prostředky bylo prokázáno, že v případě předmětných stavebních prací došlo k technickému zhodnocení majetku. Za situace, kdy daňový subjekt není schopen dostatečně prokázat jím tvrzené skutečnosti ve věci skutečného obsahu a výsledku stavebních prací, neunesse důkazní břemeno a nemůže tedy předmětné výdaje deklarovat jako výdaje daňově účinné. Rozhodnou skutečností ve věci je, že žalobkyně neprokázala skutečnost, že deklarované stavební práce lze považovat za opravy z hlediska daňového, tj. žalobkyně neprokázala, že předmětné výdaje spojené s těmito stavebními úpravami lze daňově uplatnit v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[7] K námitce, že správce daně žalobkyni neumožnil vyjádřit se k fotodokumentaci, žalovaný uvedl, že správce daně toto žalobkyni umožnil, a to v podání doručeném správci daně dne 1. 6. 2009 a evidovaném pod č. j. 37750/930/2009.

IV. Replika žalobkyně

[8] V následné replice žalobkyně zdůraznila, že zásadně nesouhlasí s názorem žalovaného, že neprokázala důkazními prostředky skutečnosti, které tvrdila v průběhu daňového řízení. Dle jejího názoru důkazní prostředky předloženy byly, jiná je skutečnost, jak s nimi žalovaný naložil. Poukázala zejména na podrobný rozpis prací, výslech svědka Z. S., Ing. H. a Ing. P. Uvedla, že na všech úrovních daňového řízení prokazuje, že k technickému zhodnocení, tj. změně účelu užívání na ordinace a ambulanci, došlo na cca 12% plochy budovy. Ostatní části budovy a plochy byly v užívání dalších nájemců, a tudíž nedošlo v těchto částech nebytových prostor k žádné změně.

V. Duplika žalovaného

[9] V podané duplice žalovaný zdůraznil, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána výzvou ze dne 27. 5. 2008, č. j. 38543/404930/0145, k prokázání rozhodných skutečností. Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala svá tvrzení stran opravy nemovitosti. V daňovém řízení bylo naopak prokázáno, že veškeré úpravy na nemovitosti se týkaly a souvisely se vznikem nové alergologické ambulance, ordinace lékařů, vzniku jinak konstrukčně řešené střechy, vybudování nového vstupu včetně kadeřnictví a WC a vstupu do skladu drogerie v přízemí, tedy s výdaji, které správce daně posoudil jako výdaje na technické zhodnocení. Správce daně posuzoval předmětné úpravy vzhledem k technickým parametrům a funkčnosti této budovy. V dalších částech budovy práce v kontrolovaných letech nebyly vykonávány a pokud ano, tak je správce daně do daňových výdajů uznal.

VI. V pořadí první rozsudek krajského soudu

[10] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2011, č. j. 31Ca 172/2009 – 44, bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767, zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.) a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku ve výši 2.000,- Kč, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci rozsudku (výrok II.). V odůvodnění tohoto rozsudku soud vyslovil závěr, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Žalovanému proto uložil, aby v daňovém řízení byl přizván znalec z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví a podal posudek o tom, zda a které práce a náklady a v jakém faktickém rozsahu byly výdaji na nezbytnou údržbu nemovitosti, na opravy nemovitosti a na technické zhodnocení nemovitosti tak, aby bylo možno posoudit, které výdaje byly v rozhodném období výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů a které naopak jsou výdaji přímo souvisejícími s technickým zhodnocením nemovitosti.

VII. Zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu

[11] O kasační stížnosti žalovaného rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 – 99, (dále jen „zrušovací rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2011, č. j. 31Ca 172/2009 – 64, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku zdůraznil, že:

„[30] Daňové orgány vycházely z toho, že došlo ke změně užívání předmětného objektu z prodejny sportovního zboží včetně kanceláří na alergologickou ambulanci a pět ordinací lékařů se zázemím pro personál i pacienty. Současně byla položena nová střecha. Správce daně po provedeném důkazním řízení uvedl řadu skutečností, pro které se domníval, že stavební, konstrukční a dispoziční změny na nemovitosti naplňují charakter technického zhodnocení. Tyto skutečnosti a závěry byly podle Nejvyššího správního soudu dostatečným důvodem pro vážné pochybnosti o tom, zda žalobkyně postupovala správně, jestliže předmětné náklady deklarovala jako opravy. Správce daně tak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno. Pokud se však žalobkyně přesto stále domnívala, že provedené stavební práce nikterak neovlivnily technické parametry ani užitnou hodnotu objektu, a jednalo se o opravy, bylo na ní, aby v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu tyto pochybnosti správce daně rozptýlila.

[31] Úkolem krajského soudu bylo posoudit, zda měl daňový orgán dostatečné množství podkladů pro závěr o charakteru provedených činností na nemovitosti. Krajský soud v posuzovaném případě založil důvodnost žaloby právě na skutečnosti, že správce daně dostatečně nezjistil skutkový stav věci, a to zejména s poukazem na fakt, že nepřihlédl k žalobkyní předloženému odbornému vyjádření Ing. F. T. Nejvyšší

správní soud má ovšem za to, že to byl krajský soud, kdo se při hodnocení důvodnosti žaloby nezabýval dostatečností zjištěného skutkového stavu a kdo v daném případě nesprávně posoudil otázku důkazní povinnosti.

[32] Z předmětného stanoviska vyplývá, že výměna střechy uskutečněná v roce 2005, byla provedena s cílem zajištění provozuschopného stavu a bezpečnosti předmětné nemovitosti. Správce daně prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání tento důkaz hodnotili v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyložili, proč na jeho základě nemohli přisvědčit žalobkyni, že se jednalo o opravu nemovitosti. Žalovaný při hodnocení relevance tohoto vyjádření rovněž neodhlédl ani od toho, že Ing. T. není znalcem v oblasti stavebnictví, nýbrž v oblasti ekonomiky (ceny a odhady zboží zahraniční elektrotechniky), elektroniky a elektrotechniky, pročež jeho posouzení postrádá odpovídající odbornost. Daňové orgány tedy podle Nejvyššího správního soudu zcela srozumitelně vyložily, z jakých důvodů nepovažují toto stanovisko za onen nezpochybnitelný hodnověrný důkaz, který by sloužil k uspokojivému posouzení odborných otázek technického rázu, jak požadoval krajský soud.

[33] Krajský soud uzavřel, že daňové řízení bude nutno doplnit o příslušný znalecký posudek z oblasti stavebnictví. I přes užití trpného rodu lze dovodit, že krajský soud se domnívá, že tento posudek by měl obstarat daňový orgán a nikoliv daňový subjekt. Pro úvahu o tom, koho v dané fázi řízení stíhalo důkazní břemeno (tedy i ve vztahu k obstarávání znaleckého posudku), je rozhodující to, že pochybnosti správních orgánů byly opodstatněné. Skutečnost, že se daňové orgány neztotožnily se závěry plynoucími ze stanoviska Ing. T. a jiných dokladů předložených žalobkyní, a že zjištěný skutkový stav věci jim stačil ke zpochybnění tvrzení žalobkyně, že došlo k opravě, a nikoliv k technickému zhodnocení nemovitosti, podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě nevyústila v povinnost správce daně obstarat znalecký posudek z oboru stavebnictví. Taková skutečnost proto nezapříčinila přechod důkazního břemene na správce daně, ale naopak měla za následek povinnost daňového subjektu předložit či navrhnout takové hodnověrné důkazní prostředky, které budou způsobilé vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně.

[34] Krajský soud na podporu svých závěrů citoval část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 31/2005 - 98 (stejně tak i rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125), obecně se vyjadřující k povinnosti správce daně dostatečně zjistit skutkový stav věci a také k prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat hodnověrnými důkazy vše, co sám tvrdí. Nerozvedl však, na základě jakých skutečností ve smyslu uvedeného judikátu, dospěl k závěru, že žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila takové důkazy, které hodnověrně prokazují charakter stavebních prací coby oprav nemovitosti. Pro přesvědčivost své argumentace ani výslovně neuvedl, jaký okamžik považoval za rozhodný z hlediska přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně, či zda pokládá provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví za obligatorní podklad pro posouzení, zda stavební práce představují opravu či technické zhodnocení nemovitosti. Nevyjádřil se ani k relevanci a dostatečnosti ostatních důkazů obstaraných v průběhu daňového řízení.

[35] Nejvyšší správní soud se zřetelem k výše řečenému shrnuje, že daňové orgány přinejmenším důvodně zpochybnily závěr o povaze provedených stavebních prací a tedy uplatnění vynaložených nákladů do daňového základu, a to i v souvislosti s tvrzením žalobkyně o částečné změně charakteru užití budovy. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, na základě jakých poznatků dospěl k pochybnostem o tom, zda se skutečně jedná o opravu nemovitosti, a naopak, na základě jakých podkladů dospěl k závěrům, že stavební práce byly provedeny s cílem změnit užívání stavby, a proto je třeba je pokládat za výdaje spojené s technickým zhodnocením nemovitosti. Učinil tak nejenom ve vztahu ke stanovisku Ing. T., ale ke všem předloženým důkazním prostředkům. V posuzované věci tedy správce daně nemusel sám ze své aktivity nařizovat provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví jen proto, že žalobkyně předložila posouzení znalce (z nerelevantního oboru), které nebylo s to vyvrátit pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že za nastalé situace nelze tvrzení krajského soudu o potřebnosti provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví bez dalšího vyloučit, ani potvrdit, a to bez řádného zhodnocení dalších podkladů, obsažených v daňovém spisu. Zdejší soud současně konstatuje, že se nemohl vyjádřit ke správnosti závěru žalovaného o tom, že se jednalo o technické zhodnocení majetku. Tento úkol eventuálně připadne krajskému soudu, dospěje-li k závěru o zákonnosti a dostatečnosti provedeného důkazního řízení.

[36] Krajský soud se nezabýval ani provedeným dokazováním k problematice charakteru a účelu stavebních prací. Nezkoumal, zda a v jakém rozsahu stavebními pracemi došlo ke změně technických parametrů a užívání objektu, jak tvrdil žalovaný a zčásti uznala i sama žalobkyně. V dané věci totiž nelze při posuzování důvodnosti žaloby odhlédnout ani od toho, že žalobkyně namítala, že stavební práce provedené v letech 2005 a 2006 na předmětné nemovitosti lze z hlediska účelu zákona o daních z příjmů rozčlenit na část vykazující charakter oprav, směřujících k uvedení nemovitosti do původního stavu, a na část prací majících za účel změnu užívání nemovitosti; jen v této části bylo podle žalobkyně možno považovat výdaje vynaložené na tyto práce za technické zhodnocení nemovitosti. Tyto náklady mají totiž, jak již bylo vysloveno, odlišný dopad z hlediska určení výše daňového základu i daně samotné.

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na tuto skutečnost pro účely dalšího řízení před krajským soudem v obecné rovině uvádí, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (viz rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 106/2008 - 47, ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48, nebo ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009 - 67).“

[12] V projednávané věci je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku.

VIII. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného

[13] Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 9. 2008, č. j. 57564/08/404922/3426, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 248.576,- Kč. Žalovaný shodně se správcem daně posoudil výdaje v celkové částce 758.279,- Kč za výdaje vynaložené na technické zhodnocení majetku – nemovitosti ve Valašském Meziříčí na ulici Mostní č. p. 201 – ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů. Šlo tedy o výdaje ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, tj. výdaje, které nelze uznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

IX. Posouzení věci krajským soudem

[14] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[15] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Přitom sám neshledal vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V rámci nařízeného jednání účastníci setrvali na svých tvrzeních.

[16] Soud v první řadě zdůrazňuje, že v projednávané věci je plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku (ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.).

[17] Dále zdůrazňuje, že procesním právním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon o správě daní a poplatků.

[18] Námitku žalobkyně týkající se nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neshledal soud důvodnou. K nicotnosti je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a nicotnost přichází v úvahu jen u těch nejzávažnějších vad. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001- 96, publikovaném pod č. 793/2006 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz: „Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční

příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu). Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně.“ Z uvedeného vyplývá, že nicotný správní akt trpí natolik intenzivními vadami, že jej za rozhodnutí ani považovat nelze. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nicotné není, nelze tedy usuzovat že fakticky neexistuje, tudíž žalobkyní prezentovaný názor není správný.

[19] Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v oprávněnosti postupu žalobkyně, která v posuzovaném zdaňovacím období roku 2005 jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnila částku 758.279,- Kč vynaloženou na opravu nemovitosti nacházející se ve Valašském Meziříčí na ulici Mostní 102. Správci daně vznikly pochybnosti, zda tato částka představuje výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů, tedy zda se skutečně jedná o výdaje (náklady) charakteru oprav, jak deklarovala žalobkyně, a naopak, zda se nejedná o výdaje na technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s ustanovením § 33 zákona o daních z příjmů.

[20] Technické zhodnocení je termín užívaný pro daňové účely. Podle ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů se jím rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily částku 40.000,- Kč. Za rekonstrukci se považují zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizace spočívá v rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. S ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů posouzení uskutečněných výdajů coby technické zhodnocení pro daňový subjekt znamená nemožnost jejich jednorázového uplatnění jako daňových výdajů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, ale pouze ve formě postupně uplatňovaných odpisů hmotného majetku.

[21] Opravou věci je ve smyslu ustanovení § 652 odst. 2 občanského zákoníku činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87, ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 108/2006 - 153, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 5/2006 - 96, všechna uvedená rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz) vymezuje opravu jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

[22] Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, že pro posouzení stavebních prací coby oprav, nebo technické zhodnocení je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti, a to konfrontací jejího původního stavu se stavem po provedeném

zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79, ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, nebo ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, všechna uvedená rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení ve smyslu ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech. Jestliže je tedy postaveno najisto, jaké stavební práce byly provedeny a jaká byla jejich technická povaha (zaznamenaná např. v podkladech stavebního úřadu či plynoucí ze znaleckých posudků), vlastní subsumpce těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů náleží samotným daňovým orgánům.

[23] Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně bylo vymezeno především v ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. **Daňové řízení je tak založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.** Tomu pak také odpovídá povinnost správce daně, aby s ohledem na zásadu součinnosti umožnil daňovému subjektu prokázat všechny relevantní skutečnosti, a tím tak unést jeho důkazní břemeno. Správce daně naproti tomu prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Musí přitom přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (ustanovení § 2 odst. 3 a ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

[24] Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, z uvedeného lze vyvodit, že pokud žalobkyně trvala na tom, že náklady vynaložené na provedené stavební práce mají charakter oprav, bylo právě na ní, aby takové tvrzení prokázala a vyvrátila tak pochybnosti správce daně, zda se s ohledem na výsledek těchto prací nejedná o technické zhodnocení. Pokud by žalobkyně tyto skutečnosti prokázala, a to předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost a prokázal, že důkazy předložené daňovým subjektem nemohou obstát.

[25] Žalobkyně v průběhu řízení předkládala jednotlivé doklady, jimiž chtěla prokázat správnost údajů v podaném daňovém přiznání. Jednalo se zejména o účetní doklady za uskutečněné práce, projektovou dokumentaci, stavební povolení a kolaudační rozhodnutí vztahující se k alergologické ambulanci a k ordinaci lékařů, dále rozpis prací podle jednotlivých dokladů, v nichž rozčlenila stavební práce na opravy a na technické zhodnocení, a odborné vyjádření Ing. F. T. V řízení byly dále provedeny svědecké výpovědi svědků projektanta Ing. M. M., statika Ing. J. P., zástupce dodavatelské společnosti Ing. M. H. a dodavatele stavebních prací Z. Š.

[26] Z obsahu daňového spisu předloženého žalovaným soud zjistil, že správce daně provedl v přezkoumávané věci skutečně rozsáhlé dokazování, vyšel především ze

stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci a k ordinaci lékařů, z nichž zjistil, že realizovanými stavebními úpravami došlo v části II. nadzemního podlaží předmětné nemovitosti ke změně účelu jejího užívání. Uvedl, že před zahájením stavebních prací se jednalo o prodejní místnosti sportovního zboží včetně kanceláří. Nově byla vybudována alergologická ambulance a 5 ordinací lékařů včetně sociálního zázemí, čímž došlo ke změně dispozic v nadzemním podlaží a k vestavbě nových místností. Správce daně dovodil, že byly realizovány zásahy do majetku, které měly za následek nejen změnu jeho účelu, ale i změnu technických parametrů. Zdůraznil, že došlo ke zvýšení světlé výšky místností, propojením se stávající budovou s rozdílnými výškovými úrovněmi došlo k posunutí střešní roviny. Dále zjistil, že projektová dokumentace zpracovaná Ing. Z. ohledně alergologické ambulance a projektová dokumentace zpracovaná Ing. M. ohledně ordinace lékařů, se staly podkladem pro vydání stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí a prokazují původní stav před provedenými úpravami a nový stav po provedených úpravách. Tato projektová dokumentace potvrdila zásahy do majetku, které měly za následek změnu funkčnosti a použitelnosti nemovitosti, stavebně dispoziční změny objektu, konstrukční změny, včetně instalace a zabudování nových prvků. Z předložené projektové dokumentace vyplývá, že zásahy do majetku měly charakter technického zhodnocení, nikoliv oprav. Rovněž svědek Ing. M. M. v rámci své svědecké výpovědi potvrdil, že zpracovaná projektová dokumentace měla za cíl změnit užívání stavby a změnit její parametry podle údajů v technické zprávě. Uvedl, že byly vytvořeny nové konstrukce a provedena úprava střechy, aby bylo docíleno zvětšení světlé výšky místností, neboť původní nevyhovovala hygienickým podmínkám. Daňové orgány v této souvislosti poukázaly na skutečnost, že ke stavebním úpravám střechy muselo dojít v souvislosti se změnou účelu užívání a stavebními úpravami došlo ke změně technických parametrů střechy, tudíž došlo k technickému zhodnocení majetku. Zdůraznily, že bez zvětšení světlé výšky místností nebylo možno provozovat ordinace a proto změna technických parametrů střechy byla jedním z předpokladů pro změnu užívání nemovitosti.

[27] Správce daně i žalovaný v návaznosti na takto zjištěný skutkový stav věci, považovali tvrzení svědků Ing. J. P. a Ing. M. H. v rámci jejich svědecké výpovědi o skutečnostech, že nová střecha má stejné parametry jako střecha původní a že jednalo se o opravu z důvodu stárí opotřebení, za fakticky nevěrohodné. Stejně tak neosvědčili žalobkyní předložený písemný rozpis prací podle jednotlivých dokladů v členění na opravy budovy v celkové výši 3.215.839,- Kč a stavební práce charakteru technického zhodnocení v celkové výši 596.113,- Kč, neboť žalobkyně uvedená tvrzení neprokázala žádnými jinými důkazními prostředky, to a v kontextu zejména se stavebními povoleními, s kolaudačními rozhodnutími, s projektovou dokumentací zpracovanou Ing. Z. ohledně alergologické ambulance, s projektovou dokumentací zpracovanou Ing. M. a s obsahem výpovědi svědka Ing. M. M., dospěli k závěru, že realizovanými stavebními pracemi došlo k technickému zhodnocení nemovitosti. Z uvedených důvodů nepovažovali za věrohodné tvrzení svědka Z. Š., dodavatele stavebních prací, který uváděl, že jím provedené práce se týkaly oprav, ani odborné vyjádření Ing. F. T., znalce z oboru ekonomika, elektronika, elektrotechnika, ceny a odhady zboží zahraniční elektrotechniky (nikoli z oboru stavebnictví, tudíž uvedené

posouzení postrádá odpovídající odbornost), prezentující názor, že se jednalo o opravu.

[28] Správce daně i žalovaný při hodnocení a posuzování důkazních prostředků rovněž porovnali stav nemovitosti před převedenými opravami a po provedených úpravách. Dospěli k závěru, že na základě realizovaných stavebních prací došlo ke změně střešní roviny, nově bylo vybudováno štítové zdivo, byla zvýšena světlá výška místností v prostorech II. nadzemního podlaží předmětné nemovitosti. Byly zvětšeny stávající okenní otvory, změnil se počet oken, byly vystaveny nové sádkartonové příčky, nové vnitřní povrchy a rozvody – vznikly nové prostory – ordinace lékařů a alergologická ordinace. Daňové orgány tedy nashromáždily dostatečné množství relevantních podkladů pro posouzení skutkového stavu věci a vyslovení závěru o charakteru provedených stavebních činností na předmětné nemovitosti, kdy úpravy na předmětné nemovitosti neměly charakter oprav, ale došlo ke změně užívání stavby, která vyvolala další úpravy nemovitosti, ale především došlo ke změně technických parametrů, které plně naplnily definici technického zhodnocení a nic na tom nezměnila ani skutečnost, že nemovitost byla v důsledku stáří a opotřebení ve špatném stavu.

[29] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání jednotlivé důkazy hodnotili v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, podrobně odůvodnili, z jakých důvodů nepřisvědčily tvrzení žalobkyně, že se jednalo o opravu nemovitosti. **Daňové orgány** tedy vyvrátili tvrzení žalobkyně, že se jednalo o opravu a **přenesli důkazní břemeno ve věci zpět na žalobkyni** (viz bod [23]). Žalobkyně však ani v rámci doplnění odvolacího řízení nepředložila žádné relevantní důkazy, které by prokázaly její tvrzení ohledně posouzení realizovaných stavebních prací jako oprav. Soud po korekci svých dříve vyslovených závěrů Nejvyšším správním soudem, sdílí názor daňových orgánů, že zjištěný skutkový stav věci svědčí ve prospěch závěru, že došlo k technickému zhodnocení předmětné nemovitosti. Žalobkyně v přezkoumávané věci neunesla důkazní břemeno a proto nelze jí uplatněné výdaje v celkové částce 758.279,- Kč deklarovat jako výdaje daňově účinné.

[30] Jen pro úplnost argumentace soud uzavírá, že z obsahu daňového spisu předloženého žalovaným vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce, přičemž tato skutečnost je zřejmá zejména ze stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci a ordinaci lékařů, tj. v rámci stavebních prací, které tvořily z hlediska věcného i časového rozsahu, i z hlediska jejich účelu, jeden celek. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši 40.000,- Kč a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nádstavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy. Soud uzavírá, že daňové orgány měly pro rozhodování dostatek relevantních důkazů, tyto důkazy vyhodnotily postupem odpovídajícím ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Skutkové

zjištění a právní posouzení věci, že výdaje žalobkyně v celkové částce 758.279,- Kč jsou výdaji vynaloženými na technické zhodnocení majetku ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, je zcela souladné se zákonem. Jedná se o výdaje ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákon o daních z příjmů, tj. výdaje, které nelze uznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[31] K časovému hledisku soudního přezkumu ve správním soudnictví lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2008 – 76, č. j. 1 Afs 89/2008 – 76, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „... při přezkoumání rozhodnutí vychází soudy ve správním soudnictví ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.). Principem soudního přezkoumání rozhodnutí správních orgánů je kasační kontrola správního rozhodnutí soudem, a proto je rozhodující objektivně existující skutkový stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Soud zkoumá, zda zjištěný skutkový stav, který tu byl v době vydání správního rozhodnutí, skýtá oporu výroku z hlediska požadavků zákona. Jeho úkolem je k žalobním námitkám zkoumat zákonnost postupu správních orgánů a to ke skutkovému i právnímu stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.“ Lze tedy uzavřít, že v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí došlo daňovými orgány k přenosu důkazního břemena ve věci zpět na žalobkyni, která mu evidentně nedostála (ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

[32] Soud rovněž neshledal důvodnou námitku žalobkyně týkající se pochybení správce daně při místním šetření. Z obsahu úředního záznamu ve věci zjištění vzhledu úprav na nemovitosti ve Valašském Meziříčí na ulici Mostní 102 sepsaného správcem daně dne 2. 4. 2009, č. j. 16060/09/404930800145, vyplývá, že správce daně prováděl provedené stavební úpravy na místě samém, popsal předmětné prostory a pořídil fotodokumentaci současného stavu nemovitosti. Z obsahu tohoto záznamu vyplývá, že žádný výslech svědků bez přítomnosti žalobkyně v rámci tohoto úkonu správcem daně realizován nebyl, tudíž k namítanému porušení procesních práv žalobkyně ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ze strany správce daně nedošlo.

[33] Soud dále jako nedůvodnou vyhodnotil námitku žalobkyně, v níž tvrdila, že jí správce daně neumožnil, aby s vyjádřila k pořízené fotodokumentaci. Z obsahu písemného podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009, doručené osobně správci daně a evidované pod č. j. 37750/930/2009, je zřejmé, že žalobkyni namítané umožněno bylo a žalobkyně se k fotodokumentaci vyjadřovala.

[34] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud uzavírá, že rozhodnutí žalovaného neshledal nezákonným. K tomuto závěru si soud dovoluje připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, dostupný na www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76

odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“ Porušení hmotného ani procesního práva ze strany daňových orgánů soud v přezkoumávaném případě neshledal.

X. Shrnutí a náklady řízení

[35] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud uzavírá, že neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobkyni ohledně jím tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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 ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud v Brně dne 19. září 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu