



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 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2009, č. j. 14397/09-1102-702767,

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 1. 12. 2009 domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 29. 9. 2009, č. j. 14397/09-1102-702767, 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 26. 1. 2009, č. j. 5049/098/404922803426, kterým byl

změněn dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2008, č. j. 57568/08/404922/3426, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob ve výši 391.456,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 78.291,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnila tím, že správce daně při řízení o odvolání žalobkyně postupoval v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zejména v rozporu s ustanovením § 48 a § 49 zákona o správě daní a poplatků. Nejprve namítla, že předmětem odvolacího řízení nemohou být skutečnosti, které nejsou předmětem odvolání a navíc ani předmětem kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě o kontrole. Správce daně žalobkyni v rozporu s touto skutečností v rámci odvolacího řízení dodatečně zvýšil základ daně o částku 47.357,- Kč, a to bez ohledu na fakt, že k ukončení kontroly došlo dne 10. 9. 2009 – viz protokol č. j. 56071/08/404930/0145. Zjištění, která vedla ke zvýšení daňové povinnosti v rámci odvolání nejsou předmětem kontroly za rok 2006.

[3] Dále namítla, že proti postupu správce daně podala námitku, u které správce daně „zastavil řízení“ podle názoru žalobkyně v rozporu se zákonem. Na jedné straně správce daně odůvodňuje zastavení řízení ukončením daňové kontroly, na druhé straně činí úkony jako při daňové kontrole a odpírá daňovému subjektu práva stanovená v ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Další porušení zákona spatřuje žalobkyně ve skutečnosti, že správce daně není oprávněn změnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele, navíc v případě, který není předmětem odvolání, protože není předmětem kontrolního zjištění dle zprávy o kontrole. Ke snížení daňové povinnosti nedošlo jako důsledek odvolacího řízení, ale z důvodu opravy správce daně, kterou způsobil početní chybou. Správce daně měl v tomto případě jednoznačně postupovat podle ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že výsledkem výše uvedených postupů správce daně, potvrzených žalovaným, je neplatné rozhodnutí o odvolání ze dne 26. 1. 2009, č. j. 5049/09/404922803426.

[4] Dále žalobkyně namítla, že správce daně i stupně i žalovaný svými rozhodnutími porušili příslušná ustanovení zákona 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. Ze všech těchto důvodů považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné a nicotné.

[5] 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 neznamenaají změnu technických parametrů střechy.

[6] V následném doplnění žaloby pak žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nezdůvodnil, v čem žalobkyně porušila ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v rozporu s ustanovením § 33 zákona o daních z příjmů přiřadil kategorii technického zhodnocení i výdajům charakteru oprav. Navíc správce daně žalobkyni neumožnil, aby se vyjádřila k fotodokumentaci a postupoval vadně v rámci místního šetření, když výsledek svědků – Ing. S. a prodavačky prováděl bez přítomnosti žalobkyně.

III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobu považuje za nedůvodnou a navrhl, aby byla soudem zamítnuta.

[8] K úvodní námitce žalobkyně uvedl, že v souladu s ustanovením § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků správce daně doplnil odvolací řízení, když zjistil, že základ daně a daň byla v rámci dodatečného platebního výměru ze dne 22. 9. 2008, č. j. 57568/08/404922/3426, stanovena nesprávně. Přihlédl k této skutečnosti a vzhledem k tomu, že byla splněna podmínka vyplývající z ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, rozhodl o odvolání tak, že mu částečně vyhověl.

[9] K další žalobní námitce uvedl, že námitka ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je speciálním opravným prostředkem umožněným platně podat pouze v rámci probíhající daňové kontroly, která již byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 10. 9. 2008 a námitka podle ustanovení § 52 zákona o správě daní a poplatků je řádným opravným prostředkem, který může být daňovým subjektem uplatněn proti jakémukoli úkonu správce daně, ovšem pouze v souvislosti s řízením vymáhavém a zajišťovacím. S ohledem na skutečnost, že splatnost doměřené daně byla na žádost žalobkyně správcem daně posečkána, nenacházelo se daňové řízení ani v této fázi. Správce daně v tomto případě zcela správně řízení o podané námitce zastavil.

[10] K námitce žalobkyně, že ke snížení daňové povinnosti nedošlo jako důsledek odvolacího řízení, ale v důsledku opravy správce daně, kterou způsobil početní chybou, žalovaný odkázal na své vyjádření k úvodní žalobní námitce. Správce daně vyhověl odvolání žalobkyně ve věci chybného započítání dodatečně uplatněných výdajů a rozhodnutím o odvolání ze dne 26. 1. 2009, č. j. 5049/09/404922803426, snížil dodatečně vyměřenou daň v částce 391.456,- Kč na částku 358.368,- Kč. Správce daně tak rozhodl v souladu s ustanovením § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, když odvolání vyhověl pouze částečně. Zároveň zjistil pochybení, které v odvolacím řízení napravil.

[11] K následné žalobní námitce žalovaný zejména uvedl, že provedené práce v celkové hodnotě 1.023.378,- Kč, které žalobkyně uplatnila, neměly charakter oprav a 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, neunese 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.

[12] 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

[13] V následné replice žalobkyně zdůraznila, že zásadně nesouhlasí s názorem žalovaného, že neprokázala důkazními prostředky skutečnosti, které tvrdila v průběhu daňového řízení. Uvedla, že není pravdou, že neprokázala jí tvrzené skutečnosti, ale je faktem, že správce daně 1. stupně tyto uvedené a předložené důkazní prostředky bezdůvodně neosvědčil jako důkaz. Na všech úrovních daňového řízení žalobkyně prokazuje, že k technickému zhodnocení došlo u cca 12% plochy budovy. Další podlahové plochy v rozsahu 1.300 m² se úpravy v žádném případě netýkaly, nejednalo se zde o změnu účelu užívání, neboť další nebytové prostory byly v té době užívány stávajícími 7 nájemci. Současně žalobkyně uvedla, že nelze konstatovat, že opravy

sklepa po zatečení, odvětrání sklepa a další opravy, které probíhaly za provozu v prostorách užívaných nájemci v průběhu celého roku při rozsahu jejich užívání a další udržovací práce v tomto velkém objektu, jsou technickým zhodnocením. Zdůraznila, že stejný režim jako u běžné údržby je nutné přiřadit i výdajům na opravy, a to jak střechy, kde nelze nalézt prvek zhodnocení, když výměna střechy je oprava. Není pravdou, že se snížila konstrukční výška střešní konstrukce a nebyl zachován tvar střechy. Toto bylo naopak podmínkou odboru památkové péče. Stejný režim je třeba přiřadit i dalším pracím, tj. výměně poškozeného zdiva opotřebením, včetně souvisejících prací. V daném případě je tvrzení žalovaného, že budova doznala takových změn, že se jedná o technické zhodnocení, absurdní a neustálé tvrzení žalovaného, že došlo ke změně účelu užívání objektu jako celku neodpovídá skutečnosti, je nelogické a zavádějící. Dle jejího názoru dedukce žalovaného jsou pouhým obecným konstatováním, nejsou v souladu s předloženými a provedenými důkazy a jsou odvislé od podstaty této věci.

V. Duplika žalovaného

[14] 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

[15] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, č. j. 31Ca 180/2009 – 71, bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2009, č. j. 14397/09-1102-702767, 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

[16] O kasační stížnosti žalovaného rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011 – 103, (dále jen „zrušovací rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, č. j. 31Ca 180/2009 – 71, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku zdůraznil, že:

„[31] 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.

[32] 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.

[33] 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, přičemž 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.

[34] 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 stihalo 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 způsobit vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně.

[35] 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.

[36] 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

případně krajskému soudu, dospěje-li k závěru o zákonnosti a dostatečnosti provedeného důkazního řízení.

[37] 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.

[38] 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 projekt, 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).“

VIII. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a daňový spis

[17] Protokolem o ústním jednání ze dne 29. 11. 2007, č. j. 66636/07/404930/7369, zahájil správce daně daňovou kontrolu u žalobkyně, a to mj. ohledně daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

[18] Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 55572/08/404930/0145, mj. vyplývá, že správce daně 1. stupně zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období roku 2006 o částku 976.021,- Kč.

[19] Z protokolu o ústním jednání ze dne 10. 9. 2008, č. j. 56071/08/404930/0145, vyplývá, že správce daně 1. stupně žalobkyni seznámil s výsledky daňové kontroly a projednal zprávu o daňové kontrole č. j.

55572/08/404930/0145. Tuto zprávu žalobkyně dne 10. 9. 2008 převzala a k výsledkům o zprávě o daňové kontrole uvedla: „*Zásadně s výsledky daňové kontroly nesouhlasím, neboť bylo předloženo a prokázáno, že se převážně jednalo o opravy za účelem odstranění vad a poškození vlivem času a tyto práce byly provedeny za účelem uvedení do udržitelného a provozuschopného stavu.*“

[20] Rozhodnutím správce daně ze dne 22. 9. 2008, č. j. 57568/08/404922/3426, byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 391.456,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 78.291,- Kč.

[21] O odvolání žalobkyně ze dne 3. 11. 2008 proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru rozhodl správce daně v souladu s ustanovením § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že odvolání částečně vyhověl a rozhodnutím o odvolání ze dne 26. 1. 2009, č. j. 5049/09/404922803426, snížil dodatečně vyměřenou daň v částce 391.456,- Kč na částku 358.368,- Kč a současně snížil penále z částky 78.291,- Kč na částku 71.673,- Kč. Správce daně vyhověl odvolání žalobkyně ohledně chybného započítání dodatečně uplatněných výdajů v částce 75.402,- Kč, když omylem o tuto částku zvýšil základ daně, čímž došlo k chybnému zvýšení základu daně o částku 150.804,- Kč (2 x 75.402,- Kč) a tímto rozhodnutím uvedený omyl napravit. Současně základ daně zvýšil o částku 47.965,- Kč a základ daně snížil o částku 608,- Kč.

[22] O námitce žalobkyně ze dne 19. 12. 2008, zaevidované pod č. j. 70008/930/2008, proti výše uvedenému postupu správce daně, tento rozhodl tak, že řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků zastavil.

[23] Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 5. 2009, č. j. 36068/09/40493080145, vyplývá, že správce daně žalobkyni seznámil s výsledky doplnění odvolacího řízení, přičemž žalobkyně reagovala tak, že k uvedeným skutečnostem se vyjádří ve lhůtě patnácti dnů.

[24] Z obsahu písemného vyjádření žalobkyně ze dne 1. 6. 2009, k protokolu o ústním jednání ze dne 20. 5. 2009, č. j. 36068/09/404930800145, je zřejmá její nesouhlasná reakce s názorem správce daně, včetně zmínky týkající se fotodokumentace nemovitosti.

[25] O odvolání žalobkyně ze dne 16. 3. 2009 proti rozhodnutí správce daně ze dne 26. 1. 2009, č. j. 5049/09/404922803426, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 9. 2009, č. j. 14397/09-1102-702767, tak, že podané odvolání zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že meritem věci je posouzení skutečnosti, zda práce, které žalobkyně provedla na nemovitém majetku mají charakter oprav (tedy daňově uznatelné) nebo mají charakter technického zhodnocení (do výdajů lze uplatnit pouze formou odpisů hmotného majetku). V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zejména uvedl, že s hodnocením výsledků doplnění odvolacího řízení správce daně žalobkyni seznámil v rámci protokolu o ústním jednání dne 20. 5.

2009. Žalobkyně se k těmto výsledkům vyjádřila písemně, podáním ze dne 1. 6. 2009, ve kterém nesouhlasila s názorem správce daně. Žalovaný uzavřel, že posoudil výdaje v celkové částce 1.023.378,- Kč (976.021,- Kč + 47.965,- Kč – 608,- Kč) za výdaje vynaložené na technické zhodnocení majetku ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů. Jedná se 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

[26] 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.).

[27] 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.

[28] 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.).

[29] 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.

[30] K úvodní žalobní námitce, že předmětem odvolacího řízení nemohou být skutečnosti, které nejsou předmětem odvolání a navíc ani předmětem kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě o kontrole; a na ni navazující v pořadí třetí žalobní námitku, že správce daně není oprávněn změnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele, soud uvádí, že tyto nepovažuje za důvodné. V daném případě správce daně postupoval souladně s ustanovením § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, když provedl tzv. částečnou autoremeduru. Pokud tedy při přezkoumání věci zjistil, že vyšly najevo skutečnosti žalobkyní sice neuplatněné, ovšem mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, bylo namístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí. V případě částečné autoremedury jde vlastně o vydání nového rozhodnutí správce daně ve věci a proti tomuto rozhodnutí se může jeho adresát opět odvolat, což se v daném případě stalo. Tím, že správce daně žalobkyni snížil dodatečně vyměřenou daň v částce 391.456,- Kč na částku 358.368,- Kč a současně snížil penále z částky 78.291,- Kč na částku 71.673,- Kč, nesvědčí o tvrzení žalobkyně, že rozhodl v její neprospěch, ale právě naopak. V odůvodnění svého rozhodnutí vyložil a řádně odůvodnil, z jakých důvodů k uvedenému rozhodnutí dospěl. Správce daně tedy postupoval procesně správně, a za situace, kdy jeho rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, bylo

napadeno odvoláním žalobkyně, hodnotí soud žalobkyní navrhovaný postup dle ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků za procesně nadbytečný a bez jakéhokoli praktického efektu v konečném výsledku rozhodovací činnosti daňových orgánů.

[31] V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, dostupném na www.nssoud.cz, podle něhož: „*Včasné a přípustné odvolání podané osobou k tomu oprávněnou může být vyřízeno správcem daně, který platební výměr vydal, cestou autoremedury podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínkou je, že odvolání se úplně či alespoň zčásti vyhoví. Autoremedura je tak vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. Přestože autoremedurní rozhodnutí je rozhodnutím správce daně prvního stupně, při plném vyhovění se proti němu nelze odvolat; naopak odvolání je přípustné při vyhovění částečném. Autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se do postavení odvolacího orgánu dostává orgán prvostupňový, byť jeho možnost rozhodnutí je omezena – nemůže odvolání sám věcně zamítnout. (...) Pokud je odvolání plně vyhověno, odvolání proti tomuto rozhodnutí přípustné není, což logicky odpovídá naplnění podmínek úplné autoremedury. V případě autoremedury částečné je odvolání přípustné a v tom případě rozhodnutí podléhá přezkumu druhoinstančním orgánem.*“

[32] Ani v pořadí druhou žalobní námitku spočívající v tvrzení žalobkyně o nezákonném zastavení řízení ohledně její námitky proti postupu správce daně, neshledal soud důvodnou. V průběhu daňové kontroly námitka podána nebyla, byla podána až v rámci odvolacího řízení a správcem daně 1. stupně dne 22. 12. 2008 evidována pod č. j. 70008/930/2008. Správce daně o této námitce žalobkyně rozhodl dne 7. 1. 2009 rozhodnutím o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků vydaným pod č. j. 1380/09/404010801150. V odůvodnění uvedeného rozhodnutí žalobkyni vysvětlil rozdíl mezi námitkou uplatněnou podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a podle ustanovení § 52 zákona o správě daní a poplatků, přičemž tuto argumentaci žalovaný podrobně zopakoval v rámci svého písemného vyjádření k tomuto žalobnímu bodu. Soud se v tomto směru s argumentací žalovaného naprosto ztotožňuje. Jen pro úplnost připomíná, že daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 10. 9. 2008, tudíž postup podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků nebylo možno aplikovat. V tomto směru lze rovněž odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2004, č. j. 3 Afs 21/2003 – 63, dostupném na www.nssoud.cz, podle něhož: „*Institut námitky, tak jak je upraven v ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona je určitým druhem opravného prostředku, pro jeho podání není stanovena žádná lhůta, z účelu tohoto opravného institutu je však zřejmé, že musí být podána v průběhu daňové kontroly, nejpozději ke dni jejího skončení, aby její podání mělo faktický smysl.*“ Rovněž postup podle ustanovení § 52 zákona o správě daní a poplatků nebylo možno aplikovat, neboť předmětné daňové řízení se nenacházelo ani ve fázi vymáhací ani zajišťovací, čehož si žalobkyně byla bezpochyby vědoma.

[33] K námitkám žalobkyně spočívajícím v nezákonnosti a nicotnosti napadeného rozhodnutí soud přistoupit takto:

[34] 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.

[35] Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v oprávněnosti postupu žalobkyně, která v posuzovaném zdaňovacím období roku 2006 jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnila částku 976.021,- 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.

[36] 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.

[37] 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.

[38] 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.

[39] 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).

[40] 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.

[41] 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.

[42] 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.

[43] 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 stáří 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.

[44] 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.

[45] 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 prostředky, 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 1.023.378,- Kč deklarovat jako výdaje daňově účinné.

[46] 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 1.023.378,- 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.

[47] 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).

[48] 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 prověřoval 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 namítnému porušení procesních práv žalobkyně ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ze strany správce daně nedošlo.

[49] 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.

[50] 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 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

[51] 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.

[52] 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

právnícké 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