



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: M. N.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Mírové náměstí č.p. 157/30, PS 203, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č.p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2008, č. j. 11239/08-1100-500331,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 10. 2008, č. j. 11239/08-1100-500331, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 31. 8. 2008, č. j. 9713/08/196911/6537, č. 1080000017, **se pro nezákonnost z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2010, č.j. 15 Ca 291/2008 – 31, je žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **2.569,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2008, č. j. 11239/08-1100-500331, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 8. 2008, na daň z příjmů fyzických osob, a to č. j. 9713/08/196911/6537, č. 1080000017, za rok 2003 ve výši 111.180,-Kč, a č. j. 9729/08/196911/6537, č. 1080000018, za rok 2004 ve výši 476.652,-Kč. Současně žalobce navrhoval, aby soud zrušil i oba dodatečné platební výměry a uložil žalovanému zaplatit mu náhradu nákladů za předmětné soudní řízení.

V žalobě ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 uvedl, že žalovaný nesprávně posoudil otázku běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se s námitkou prekluze uplatněnou žalobcem totiž vypořádal tak, že vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006-98, a konstatoval, že v případě žalobce bylo možno podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 nejprve v roce 2004, takže počátek běhu prekluzivní lhůty běžel od 31. 12. 2004, tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Na základě toho pak žalovaný dovodil, že prekluzivní lhůta by v tomto případě uplynula až dne 31. 12. 2007, a proto pokud daňová kontrola, která je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, byla zahájena v roce 2007, došlo k tomu ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. S těmito závěry žalovaného ovšem žalobce zásadně nesouhlasí, neboť má za to, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 běží tříletá prekluzivní lhůta prvním dnem roku 2004 a její konec připadá na konec roku 2006. Zahájením daňové kontroly v roce 2007 tak nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 pak žalobce namítl, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobce totiž v rámci odvolacího řízení proti výše citovanému dodatečnému platebnímu výměru na rok 2004 tvrdil, že částka 430.420,-Kč byla vynaložena na opravu střechy a nejedná se o technické zhodnocení v zákonném pojetí ve vztahu k nemovitosti, nýbrž že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle žalobce nelze technické zhodnocení dovozovat z propočítávání únosnosti konstrukce a použitých materiálů. Technické zhodnocení se musí vztahovat k majetku jako celku, nikoliv k jednotlivým položkám tak, jak postupoval správce daně. Žalobce má za to, že správce daně nesprávně zhodnotil předložené důkazní prostředky, neboť bez dalšího vycházel z toho, že došlo ke změně technických parametrů střechy a nepřihlížel k běžným technologickým stavebním postupům.

Žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření k žalobě, ve kterém navrhl její zamítnutí.

K námitce prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 uvedl, že ji shledává nedůvodnou, když při své rozhodovací činnosti vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Aps 5/2006-98. Žalovaný je toho názoru, že počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty za rok 2003 se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a to od 31. 12. 2004, a proto by tato lhůta měla uplynout až dnem 31. 12. 2007. Daňová kontrola jakožto úkon přerušující běh prekluzivní lhůty za rok 2003 byla u žalobce zahájena dne 17. 1. 2007, a tudíž k tomu došlo ještě před uplynutím prekluzivní lhůty.

Dále žalovaný uvedl, že důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů byla skutečnost, na základě provedené kontroly došlo ze strany správce daně k neuznání některých oprav nemovitosti a jejich posouzení jako technického zhodnocení bez přímého vlivu na základ daně. Žalobce v roce 2003 nabytí do vlastnictví nemovitostí č.p. 25 a č.p. 26 v obci Sedlec k.ú. Křešice, na kterých prováděl stavební úpravy. Nemovitost č.p. 25 byla přitom původně využívána jako kravín a po nabytí do vlastnictví žalobce došlo ke změně způsobu využití obou nemovitostí, a to na kompletační dílnu oken a na bytovou jednotku. Změnou užívání dle žalovaného došlo k technickému zhodnocení těchto nemovitostí. Daňovou kontrolou bylo totiž zjištěno, že žalobci bylo dne 2. 3. 2005 vydáno stavební povolení na

dotyčné stavební úpravy, přičemž v době provádění kontroly, tj. do konce roku 2007, nebyla stavba zkolaudována a uvedena do užívání. V průběhu daňové kontroly byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokázal své tvrzení, že u prováděných stavebních prací se jednalo o výdaje na opravy a nikoliv o výdaje na technické zhodnocení, ovšem žalobce k výzvám opakovaně uvedl, že dotyčné výdaje byly vynaloženy v souvislosti s rekonstrukcí a technickým zhodnocením výše specifikovaných nemovitostí. Následně žalobce toto své prohlášení změnil a nově uváděl, že se jednalo o výdaje na opravy, ovšem toto své tvrzení ničím nedoložil a ani nenavrhl k jeho prokázání provedení nějakých důkazních prostředků, ačkoliv jej tížilo důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný pak v písemném vyjádření k žalobě podrobně rozvedl, jak jsou definovány pojmy jako je technické zhodnocení, rekonstrukce a opravy pro účely zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“) a předestřel pro předmětný případ relevantní účetní předpisy, a také uvedl, na základě čeho bylo nutno dospět k závěru, že žalobcem prováděné stavební práce nepředstavovaly opravu dotyčných nemovitostí nýbrž jejich technické zhodnocení.

Závěrem žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

Při ústním jednání před soudem právní zástupce setrval na jednotlivých žalobních námitkách, přičemž k věci dodal, že ...

Při tomtéž ústním jednání před soudem pověřená pracovnice žalovaného nadále požadovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s.ř.s. přihlédnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud uvádí, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 291/2008 – 31, jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného a současně i oba dodatečné platební výměry správce daně ze dne 31. 1. 2008, č. j. 9713/08/196911/6537, a č. j. 9729/08/196911/6537, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 111.180,-Kč a za rok 2004 ve výši 476.652,-Kč. Soud v odůvodnění svého prvotního rozsudku uvedl, že se předně zabýval otázkou prekluze práva doměřit žalobci daňovou povinnost.

Pokud se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, tak dovodil, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. US 1611/07, došlo k prekluzi, když prekluzivní lhůta začala běžet dnem 31. 12. 2003 a konec jejího běhu připadl na den 31. 12. 2006. Z obsahu správního spisu ovšem prokazatelně vyplynulo, že daňová kontrola za předmětné zdaňovací období, která by obecně mohla být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu byla u žalobce zahájena až dne 17. 1. 2007, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jiný úkon správce daně vůči žalobci, o němž by se dalo uvažovat, že by byl úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, podle obsahu správního spisu před 31. 12. 2006 neučinil, což nerozporoval ani žalovaný v průběhu soudního řízení. Na základě tohoto zjištění pak soud v prvotním rozsudku dovodil, že pokud byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 2003 doměřena žalobci dodatečným platebním výměrem dne 31. 1. 2008, který nabyl právní moci až dne 6. 10. 2008, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí žalovaného, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou ve vztahu k roku 2003 nezákonná.

Pokud se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, soud ve svém prvotním rozsudku dovodil rovněž prekluzi, ale z jiných skutečností. Soud tehdy vyslovil, že prekluzivní lhůta ve vztahu k roku 2004 začala běžet dnem 31. 12. 2004 a konec jejího běhu připadal na den 31. 12. 2007. V tomto případě sice došlo k zahájení daňové kontroly dne 17. 1. 2007, ale soud dospěl k závěru, že toto zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, a to s ohledem na fakt, že při zahájení kontroly nebyly účastníkovi řízení sděleny jakékoliv důvody k zahájení kontroly. V této souvislosti pak soud ve svém prvotním rozsudku odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 s tím, že podle tehdejšího názoru soudu zahájení daňové kontroly v předmětném případě trpí zásadním nedostatkem, pro který je nutné jej vyhodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon, přičemž se jedná o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení účastníkovi řízení, jakož i jejich vyjádření v protokole o ústním jednání ze dne 17. 1. 2007. Jestliže tedy zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, nemohl soud v daném případě dohledat jiný následující úkon podřaditelný pod citované ustanovení, který by byl učiněn po ukončení daňové kontroly, avšak současně před datem 31. 12. 2007, když daňová kontrola byla ukončena až dne 28. 1. 2008. I ohledně zdaňovacího období roku 2004 tedy soud ve svém prvotním rozsudku dospěl k závěru, že pokud byla žalobci doměřena daňová povinnost dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 1. 2008, který nabyl právní moci až dne 6. 10. 2008, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí žalovaného, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou ve vztahu k roku 2004 rovněž nezákonná.

Ke kasační stížnosti žalovaného, v níž bylo brojeno toliko proti závěrům soudu ohledně marného uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004, ovšem Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs 57/2010 – 72, zrušil prvotní rozsudek krajského soudu, když vyslovil názor, že shora predestřený závěr o prekluzi vůči roku 2004, který byl opřen o nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. i. ÚS 1835/07, nemůže obstát, když nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Oproti krajskému soudu pak navíc Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že v daném případě správce daně žalobci sdělil konkrétní důvody, pro které hodlá správnost předmětných daní prozkoumat,

tudíž zahájením daňové kontroly u žalobce mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dne 17. 1. 2007, došlo k prolongaci prekluzivní lhůty.

V novém soudním řízení správním je zdejší krajský soud podle ust. § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ohledně toho, že závěr krajského soudu o prekluzi vůči roku 2004 nemůže obstát.

Jelikož však toto odlišné posouzení otázky prekluze týkající se roku 2004 bylo důvodem pro zrušení prvotního rozsudku krajského soudu jako takového, tedy včetně závěrů, které se promítly do zrušujícího výroku rozsudku, ohledně prekluze týkající se i roku 2003, když žalobou napadeným rozhodnutím bylo společně rozhodováno o dodatečných platebních výměrech pro roky 2003 a 2004, soud v dalším řízení ve vztahu k roku 2003 podotýká, že neshledal jediný důvod, aby změnil svůj závěr o tom, že ohledně tohoto zdaňovacího období došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty. Ohledně roku 2003 totiž prekluzivní lhůta začala běžet dnem 31. 12. 2003 a konec jejího běhu připadl na den 31. 12. 2006, přičemž daňová kontrola za předmětné zdaňovací období, která by obecně mohla být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu byla u žalobce zahájena až dne 17. 1. 2007, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jiný úkon, o němž by se dalo uvažovat, že by byl úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, správce daně vůči žalobci podle obsahu správního spisu před 31. 12. 2006 neučinil, což nerozporoval ani žalovaný v průběhu původního i dalšího řízení před soudem. Pokud byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 2003 doměřena žalobci dodatečným platebním výměrem dne 31. 1. 2008, který nabyl právní moci až dne 6. 10. 2008, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí žalovaného, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou ve vztahu k roku 2003 nezákonná. Proto soud ve výroku rozsudku ad I., jak soud rozvede níže, přikročil k jejich zrušení pro nezákonnost.

Ohledně zdaňovacího období roku 2004 pak soud, vázán závěry obsaženými ve výše citovaném zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, vycházel ze skutečnosti, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně nedošlo, neboť zahájením daňové kontroly u žalobce mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dne 17. 1. 2007 nově připadl konec prekluzivní lhůty až na den 31. 12. 2010, zatímco daňová povinnost za zdaňovací období roku 2004 byla žalobci doměřena dodatečným platebním výměrem dne 31. 1. 2008, který nabyl právní moci již dne 6. 10. 2008, tedy před marným uplynutím prekluzivní lhůty. V této souvislosti soud považuje za potřebné podotknout, že v mezidobí i Ústavní soud výrazně korigoval svůj dosavadní náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správci daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá z jeho stanoviska ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém dovodil, že za svévolný postup správce daně nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Za nastalé procesní situace tak soudu nic nebránilo v tom, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda správní orgány obou stupňů oprávněně žalobci neuznaly některé opravy nemovitosti jakožto daňově uznatelné výdaje, když jimi byly vyhodnoceny jako technické zhodnocení, a tedy bez přímého vlivu na základ daně z příjmů fyzických osob, a nikoliv jako opravu, která má přímý vliv na základ daně z příjmů fyzických osob.

Podle ust. § 5 odst. 1 daňového zákona obecně platí, že základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce přesahují

výdaje (náklady) prokazatelně vynaložené na jejich dosažení a udržení, pokud u jednotlivých druhů příjmů není v dalších ustanoveních zákona stanoveno jinak. Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů přitom nelze uznat mj. technické zhodnocení, jak je zakotveno v ust. § 25 odst. 1 písm. p) daňového zákona.

Technickým zhodnocením se pro účely daňového zákona rozumí dle ust. § 33 odst. 1 tohoto zákona výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, jestliže převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40.000,-Kč. Na tomto místě soud podotýká, že dle relevantní právní úpravy se o nástavby jedná tehdy, pokud se jimi stavby zvyšují, dále o přístavby se jedná tehdy, pokud se jimi stavby půdorysně rozšiřují s tím, že je dána vzájemná propojenost s dosavadní stavbou, a konečně o stavební úpravy se jedná tehdy, pokud se při nich zachová vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby, s tím že za stavební úpravy se též považují zateplení plášťů staveb. Rekonstrukci pak definuje v ust. § 33 odst. 2 daňový zákon jako zásah do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizaci pak definuje v ust. § 33 odst. 3 daňový zákon jako rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Naproti tomu platí, že za daňově uznatelné výdaje (náklady), lze uznat náklady na opravy a udržování majetku, kdy dle pro předmětný případ relevantních účetních předpisů, a to konkrétně čl. II odst. 2 Přílohy č. 1 Opatření Ministerstva financí ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71 702/1995, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, se opravami rozumí odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu a za udržování se považuje zpomalování fyzického opotřebení, předcházení jeho následkům a odstraňování drobnějších závad.

Dále soud připomíná, že v ust. § 24 odst. 2 daňového zákona jsou ve výčtu daňově uznatelných výdajů (nákladů) uvedeny pod písm. a) rovněž odpisy hmotného majetku. Dle ust. § 26 odst. 5 téhož zákona je přitom třeba mít na paměti, že odpisovat lze pouze evidovaný majetek, kterým dle stejného zákona je nutno rozumět pouze evidovaný hmotný a nehmotný majetek poplatníka uvedený do užívání dle předpisů o účetnictví tak, jak je vymezen v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a navazujících postupech účtování. Z právě uvedeného pro předmětný případ vyplývá, že hmotným investičním majetkem se automaticky nestává veškerý majetek ve vlastnictví poplatníka, nýbrž pouze věci uvedené do užívání.

V předmětném případě nebylo mezi účastníky řízení žádného sporu ohledně skutkových okolností případu. Soud tak vycházel ze skutečnosti, že žalobce v roce 2003 nabytí do vlastnictví nemovitosti č.p. 25 a č.p. 26 v obci Sedlec k.ú. Křešice, na kterých prováděl stavební úpravy. Nemovitost č.p. 25 byla přitom původně využívána jako kravín a po nabytí do vlastnictví žalobce Městský úřad v Litoměřicích, stavební úřad, vydal dne 2. 3. 2005 rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 12. 4. 2005, jímž žalobci vydal stavební povolení na stavební úpravy stavby č.p. 25, tedy stávajícího kravína, na kompletační dílnu oken v I. nadzemním podlaží a bytovou jednotku ve II. nadzemním podlaží, dále na přístavbu přístavku (zavětrí), dále na stavbu nové žumpy a na provedení zpevněných ploch. Dále soud vzal za nesporné, že v době provádění daňové kontroly, která se mj. týkala daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 a 2004, která byla ukončena dne 15. 1. 2008 projednáním zprávy o daňové kontrole, nebyla dotyčná stavba zkolaudována a uvedena do užívání. Rovněž tak soud vzal za nesporné, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že

„oprava“ střechy, na základě které žalobce uplatnil daňově uznatelné výdaje za rok 2004, které mu však posléze nebyly správcem daně uznány ve výši 430.420,-Kč, spočívala v tom, že se kompletně strhla celá střecha, tedy včetně eternitové krytiny a latí, následně byly vyměněny špatné trámy v krovu, dále byly vyměněny veškeré střešní latě a poté byla celá dřevěná konstrukce střechy kompletně naimpregnována. Odstraněný materiál ze střechy byl v případě původních eternitových tašek odvezen na ekologickou skládku, v případě odstraněného dřeva došlo k jeho spálení a zbývající odstraněný materiál představující zejména suť cihel byl odvezen. Následně celá dřevěná konstrukce střechy nemovitosti č.p. 25 byla kompletně pokryta krytinou s vyššími užitnými vlastnostmi, než jaké měla původní eternitová krytina, a byly instalovány okapy a provedeny klempířské práce. Po obou stranách střechy byly vybudovány vikýře, došlo k montáži kontralatí a také došlo k hydroizolaci střechy materiálem JUTAFOL DTB 150 a zateplení střechy materiálem ROCKMIN. To vše bylo číněno v souvislosti s vybudováním bytové jednotky ve II. nadzemním podlaží.

Na základě těchto provedených prací na střeše nemovitosti č.p. 25 je soud toho názoru, že s plánovanou a postupně realizovanou změnou účelu ve využívání nemovitosti nesporně došlo k zásadní změně technických parametrů dotyčné nemovitosti i pokud se jedná o její střechu. Je nepochybné, že realizovanými stavebními pracemi na střeše nemovitosti č.p. 25 a použitým materiálem s vyššími užitnými vlastnostmi, jejichž cílem bylo vybudování dílen a bytové jednotky namísto stávajícího kravína, došlo k technickému zhodnocení střechy uvedené nemovitosti a nikoliv k její opravě, když stavební práce na střeše zahrnovaly zateplení, izolaci, vybudování vikýřů po obou stranách střechy a nahrazení původní eternitové střešní krytiny krytinou s vyššími užitnými vlastnostmi.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud proto uzavírá, že v daném případě část vynaložených výdajů za střešní práce a použitý materiál nemohl uznat za daňově uznatelné výdaje (náklad), neboť v proběhnuvším daňovém řízení žalobce, ač jej nepochybně v tomto směru tížilo důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu když správce daně naproti tomu dle názoru soudu s ohledem učiněná zjištění v rámci daňové kontroly legitimně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu přenesl důkazní břemeno právě na žalobce, neprokázal, že se jednalo o běžnou opravu střechy nemovitosti č.p. 25 v rámci její průběžné údržby popř. opravy, která by neměla souvislost s pracemi na rekonstrukci nemovitosti č.p. 25 jako takové. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že za odstranění drobných závad z hlediska daňově uznatelných výdajů na opravy lze považovat výlučně provedení takových prací, jestliže by byly tyto práce provedeny k uvedení střešních prostor do původního stavu a změna užívání dotyčné nemovitosti by nebyla jakkoliv vázána na provedení stavebních prací ve střešních prostorech. V této souvislosti nelze nezmínit, že sám žalobce v průběhu daňové kontroly nejprve opakovaně připustil, že výdaje vynaložené v souvislosti se stavebními pracemi na střeše nemovitosti č.p. 25 jsou výdaji vynaloženými v souvislosti s rekonstrukcí a technickým zhodnocením této nemovitosti, ovšem v závěru daňové kontroly tato prohlášení změnil, když začal tvrdit, že se jedná o výdaje na opravy. Tento obrat v tvrzení žalobce však soud vyhodnotil pouze jako účelový, který byl veden pochopitelnou snahou žalobce odvrátit vydání pro něj nepříznivého rozhodnutí v podobě dodatečného rozhodnutí o daňové povinnosti, když žalobce toto své tvrzení v daňovém řízení a posléze ani v řízení před soudem ničím nedoložil a ani na jeho prokázání nenavrhl žádné důkazní prostředky.

Pro úplnost soud poznamenává, že jako zcela neopodstatněnou námitku vyhodnotil i námitku žalobce, že žalovaný se nevypořádal se všemi uvedenými důvody obsaženými v odvolání, a to jednak s tím, že technické zhodnocení se musí vztahovat k majetku jako celku

a nikoliv k jednotlivým položkám, a jednak s tím, že nebylo přihlíženo k běžným stavebním postupům. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a to konkrétně ze str. 3, 5, 6 a zejména pak 7 a 8 odst. 1, jednoznačně vyplývá, že žalovaný případné technické zhodnocení střechy posuzoval ve vztahu k nemovitosti žalobce jako takové. Realizované stavební práce na střeše nemovitosti č.p. 25 soud ve shodě se žalovaným vyhodnotil jako rekonstrukci střechy, když představovala zásadní zásah do střešních prostor, který měl za následek změnu účelu a technických parametrů těchto střešních prostor, přičemž byla nezbytnou podmínkou pro změnu využití nemovitosti č.p. 25 jako takové. Dále z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a to konkrétně ze str. 3 a zejména pak 7, jednoznačně vyplývá, že žalovaný se podrobně zabýval tím, jak probíhala „oprava“ střechy na nemovitosti žalobce a zda odpovídala běžným stavebním postupům při standardních opravách střech.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti proto soud shledal předmětnou žalobu ve vztahu k roku 2003 důvodnou, a tudíž napadené rozhodnutí žalovaného včetně dodatečného platebního výměru, č. j. 9713/08/196911/6537, č. 1080000017, pro jejich nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s.ř.s. ve výroku rozsudku ad I. zrušil. Zároveň soud v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu výše uvedeným. Dodatečný platební výměr č. j. 9729/08/196911/6537, č. 1080000018, tedy týkající se roku 2004 na daňový doměrek ve výši 476.652,-Kč, zůstal přes předmětný rozsudek nedotčen, neboť soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů obou stupňů o tom, že žalobcem provedené „opravy“ střechy nemovitosti č.p. 25 ve výši 430.420,-Kč nelze uznat jakožto daňově uznatelné výdaje, když představují technické zhodnocení, a tedy jsou bez přímého vlivu na základ daně z příjmů fyzických osob.

Jelikož žalobce měl v projednávané věci částečný úspěch, a to cca z 19%, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty druhé s.ř.s. a ust. § 110 odst. 2 s.ř.s., uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 2.569,-Kč, když pro rozhodování o nákladech řízení je podstatný konečný úspěch ve věci, a nikoliv v některém jejím stadiu.

Jak již soud uvedl výše, žalobce předmětnou žalobou napadnul rozhodnutí žalovaného, které se týkalo dvou dodatečných platebních výměrů správce daně ze dne 31. 8. 2008 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 111.180,-Kč a za rok 2004 ve výši 476.652,-Kč. Celkem tedy za obě zdaňovací období byla žalobci vyměřena částka 587.832,- Kč, přičemž žalobce zaznamenal úspěch toliko ohledně dodatečného platebního výměru týkajícího se roku 2003 na částku 111.180,-Kč. Žalobce tak byl úspěšný pouze v rozsahu cca 19%, a proto v tomto poměru také soud žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

V případě plného úspěchu žalobce ve věci by mu byla soudem přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 13.520,- Kč, kdy za řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem, které bylo ukončeno rozsudkem ze dne 25. 2. 2010, č.j. 15 Ca 291/2008 – 31, by žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení 7.760,- Kč, která se skládá z částky 4.200,-Kč za dva úkony právní služby zástupce žalobce po 2.100,-Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb ve znění po 1. 9. 2006 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 600,-Kč za dva s tím související režijní paušály po 300,-Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006; dále z částky 960,-Kč představující 20% DPH, kterou by byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za

zastupování a náhrad a z částky 2.000,-Kč za zaplacený soudní poplatek. Za řízení před Nejvyšším správním soudem, které bylo ukončeno rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, č.j. 7 Afs 57/2010 - 71, by žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 2.880,- Kč, která se skládá z částky 2.100,- Kč za jeden úkon právní služby zástupce žalobce podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění po 1. 9. 2006 [vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 300,- Kč za s tím související jeden režijní paušál podle § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006 a z částky 480,- Kč odpovídající 20% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány. A za řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem, které bylo ukončeno předmětným rozsudkem ze dne 23. 11. 2011, č.j. 15 Af 2/2011 – 93, by žalobci byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši která se skládá z částky 2.100,- Kč za jeden úkon právní služby zástupce žalobce podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění po 1. 9. 2006 [účast při jednání soudu dne 23. 11. 2011 - § 11 odst. 1 písm. g)]; z částky 300,- Kč za s tím související jeden režijní paušál podle § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006 a z částky 480,- Kč odpovídající 20% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány.

Všechny výše uvedené částky, které by žalobci byly přiznány v případě plného úspěchu ve věci, byly s poukazem na ust. § 60 odst. 1 věty druhé s.ř.s. kráceny podle jeho skutečného úspěchu ve věci, tedy na výši 19%, což odpovídá částce 2.569,-Kč. Plný úspěch ve věci účastníka řízení ve smyslu ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. není výlučně odvislý od zrušení žalobou napadeného rozhodnutí soudem. I v případě zrušení žalobou napadeného rozhodnutí může soud s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti případu vyslovit, že účastník řízení zaznamenal toliko částečný úspěch ve věci ve smyslu ust. § 60 odst. 2 věta s.ř.s.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se do 31. 12. 2011 podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Po 1. 1. 2012 se kasační stížnost podává přímo u Nejvyššího správního soudu. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což 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 Ústí nad Labem dne 23. listopadu 2011

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová