



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, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 9. 2009, č. j. 14397/09-1102-702767, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku ve výši 2.000,- Kč, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se včas podanou žalobou 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.

Žalobu odůvodnila tím, že Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně 1. stupně“) 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 1. stupně 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. Dále namítla, že proti postupu správce daně 1. stupně podala námitku, u které správce daně „zastavil řízení“ podle názoru žalobkyně v rozporu se zákonem. Na jedné straně správce daně 1. stupně 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 1. stupně 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 1. stupně, kterou způsobil početní chybou. Správce daně 1. stupně 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 1. stupně, potvrzených žalovaným, je neplatné rozhodnutí o odvolání ze dne 26. 1. 2009, č. j. 5049/09/404922803426. 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. 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. 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 1. stupně žalobkyni neumožnil, aby se vyjádřila k fotodokumentaci, zejména k té z roku 1995 a 1997 a postupoval vadně v rámci místního šetření.

Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k žalobě zdůraznil, že žalobu považuje za nedůvodnou a navrhl, aby byla soudem zamítnuta. K úvodní námitce žalobkyně uvedl, že v souladu s ustanovením § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků správce daně 1. stupně 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. 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 1. stupně posečkána, nenacházelo se daňové řízení ani v této fázi. Správce daně 1. stupně v tomto případě zcela správně řízení o podané námitce zastavil. K námitce žalobkyně, že ke snížení daňové povinnosti nedošlo jako důsledek odvolacího řízení, ale v důsledku opravy správce daně 1. stupně, kterou způsobil početní chybou, žalovaný odkázal na své vyjádření k úvodní žalobní námitce. Správce daně 1. stupně 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 napravit. 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 1. stupně 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. K námitce, že správce daně 1. stupně žalobkyni neumožnil vyjádřit se k fotodokumentaci, žalovaný uvedl, že správce daně 1. stupně toto žalobkyni umožnil, a to v podání doručeném správci daně 1. stupně dne 1. 6. 2009 a evidovaném pod č. j. 37750/930/2009.

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 pracem, t. j. 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.

Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující, ve věci relevantní skutečnosti.

Protokolem o ústním jednání ze dne 29. 11. 2007, č. j. 66636/07/404930/7369, zahájil správce daně 1. stupně daňovou kontrolu u žalobkyně, a to mj. ohledně daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

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.

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.“*

Rozhodnutím správce daně 1. stupně 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.

O odvolání žalobkyně ze dne 3. 11. 2008 proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru rozhodl správce daně 1. stupně 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 1. stupně 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.

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

Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 5. 2009, č. j. 36068/09/40493080145, vyplývá, že správce daně 1. stupně žalobkyni seznámil s výsledky doplnění odvolacího řízení, přičemž žalobkyně reagovala tak, že k uvedeným skutečnostem se vyjádří ve lhůtě patnácti dnů.

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 1. stupně, včetně zmínky týkající se fotodokumentace nemovitosti.

O odvolání žalobkyně ze dne 16. 3. 2009 proti rozhodnutí správce daně 1. stupně 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 1. stupně 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 1. stupně. 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.

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „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.).

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.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

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 1. stupně není oprávněn změnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele, soud uvádí, že tyto nepovažuje za důvodné. V daném případě správce daně 1. stupně 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, byl onamístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí. V případě částečné autoremedury jde vlastně o vydání nového rozhodnutí správce daně 1. stupně ve věci a proti tomuto rozhodnutí se může jeho adresát opět odvolat, což se v daném případě stalo. Tím, že správce daně 1. stupně 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, nespovídá 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 1. stupně 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 navrhaný 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.

V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, in: 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 vyhová. 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.*“

Ani v pořadí druhou žalobní námitku spočívající v tvrzení žalobkyně o nezákonném zastavení řízení ohledně její námitky proti postupu správce daně 1. stupně, 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 1. stupně 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, in: 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 o poplatků nebylo možno aplikovat, neboť předmětné daňové řízení se nenacházelo ani ve fázi vymáhací ani zajišťovací, čehož si žalobkyně byla bezpochyby vědoma.

K závěrečným námitkám žalobkyně spočívajícím v nezákonnosti a nicotnosti napadeného rozhodnutí soud přistoupit takto:

Námítku 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, in: www.nssoud.cz: „*Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost 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.

Jiná je však situace v případě námítky nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť podstatou sporu je posouzení rozsahu oprav a technického zhodnocení nemovitosti na ulici Mostní č. p. 102 ve Valašském Meziříčí v důsledku realizovaných stavebních prací v roce 2006. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že v přezkumném řízení správní soud není oprávněn hodnotit odborné otázky technického rázu, přísluší mu zkoumat toliko zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu vymezeném v žalobě. Posouzení charakteru realizovaných stavebních prací je přitom otázkou ryze odbornou a k jejímu řešení není soud povolán, neboť pro něj je rozhodující skutkový stav, který ve věci byl v době vydání napadeného rozhodnutí, takže musí vycházet ze skutkových zjištění odborné povahy tak, jak tato byla objasněna v průběhu daňového řízení. Posouzení, zda jednotlivé stavební práce realizované v rozhodném období na předmětné nemovitosti mají povahu technického zhodnocení majetku, nebo naopak jeho opravy či udržování, a v jakém faktickém rozsahu, však vyžaduje činnost osoby k tomu odborně vybavené, která je nezávislá na účastnících řízení. Žalobkyně po celou dobu trvání daňového řízení se závěry daňových orgánů nesouhlasila, což rovněž průběžně sdělovala a žalobkyní předložené odborné vyjádření ing. Františka Turka bylo ze strany daňových orgánů prioritně hodnoceno v tom směru, že se nejedná o posudek soudního znalce z oboru stavebnictví. Soud se proto ztotožňuje s námitkou žalobkyně, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení její daňové povinnosti nebyly zjištěny co nejúplněji a správce daně nebyl v tomto směru vázán jen návrhy daňového subjektu (ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). V této souvislosti lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 – 98, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „*Správce daně je pak povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 d. ř.). Správce daně i odvolací orgán tedy musí v daňovém řízení postupovat tak, aby*

byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí. Nemusí proto přihlížet k důkazním návrhům daňového subjektu, pokud již provedené důkazy poskytují dostatečný podklad pro rozhodnutí ve věci samé. I přes tyto povinnosti správce daně však není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz). Přitom - podaří-li se daňovému subjektu tvrzené skutečnosti prokázat a předkládá-li hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, avšak správce daně takové důkazy nehodlá přijmout - je na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené, nejsou sto obstát (§ 31 odst. 8 d. ř.).“

Soud proto souhlasí s žalobkyní, že pro skutkové posouzení věci z odborného hlediska nesjednaly daňové orgány dostatečné odborné podklady, jak jim ukládalo ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňové řízení bude tedy nutno doplnit o provedení posudku znalce z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví 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. V případě nesouhlasu jedné nebo druhé strany se závěry takto ve věci vypracovaného znaleckého posudku, lze případně i tento znalecký posudek dát přezkoumat jiným znalcem, vědeckým ústavem či jinou institucí. Úkolem žalovaného tedy bude řádně zjistit skutkový stav věci, poté věc správně právně posoudit a ve věci znovu rozhodnout. Vzhledem k výše uvedené argumentaci pak soud hodnotil související odkaz žalobkyně naplňující nezákonnost napadeného rozhodnutí, týkající se porušení ustanovení § 2 odst. 3 a § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jako odkaz mající zástupný charakter, neboť žalobkyní namítaná nezákonnost vyplývá již z porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění, daňové řízení vyžaduje zásadní doplnění a z důvodů procesního pochybení bylo napadené rozhodnutí žalovaného shledáno nezákonným. K vymezení institutu nezákonnosti správního rozhodnutí si soud dovoluje opakovaně připomenout rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001- 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, in: 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.“

Jen pro úplnost k námitkám žalobkyně ohledně neumožnění jejího vyjádření k fotodokumentaci a nesprávného postupu správce daně 1. stupně v rámci místního šetření, soud uvádí, že je nepovažuje za důvodné, neboť zjištění skutkového stavu věci a jeho následné právní posouzení bude založeno zejména na závěrech znaleckého posudku, který bude pro účely daňového řízení vypracován.

Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušit proto, že skutkový stav věci, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění. V dalším řízení je pak žalovaný v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto zrušujícím rozsudku.

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 účastníku, který ve věci úspěch neměl. Náklady ve věci úspěšné žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč, přičemž z obsahu soudního spisu vyplývá, že jiné důvodně vynaložené náklady řízení žalobkyni nevznikly. Žalovaný byl proto zavázán k povinnosti zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku ve výši 2.000,- Kč. Ke splnění této povinnosti pak soud stanovil lhůtu třiceti dnů od právní moci rozsudku, neboť tuto považuje za přiměřenou.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Brně a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. 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 vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Krajský soud v Brně dne 23. března 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu