



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 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767, **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 14. 9.

2009, č. j. 10229/09-1102-702767, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Zdůraznila, že nesouhlasí s výrokem odvolacího orgánu, neboť jak Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně 1. stupně“), tak žalovaný svými rozhodnutími porušili příslušná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to zejména ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když skutečnosti nebyly zjištěny co nejúplněji; ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když při hodnocení důkazů nebylo přihlédnuto ke všemu, co v průběhu kontroly bylo daňovým subjektem prokázáno; ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, když v návaznosti na předchozí ustanovení nebylo jednáno v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy; a ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když do daňových výdajů nebyly uznány výdaje charakteru oprav. Z těchto důvodů považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné a nicotné. 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. Zejména uvedl, že provedené práce v celkové hodnotě 758.279,- Kč, které žalobkyně uplatnila, neměly charakter běžné údržby nemovitosti, jak bylo prokázáno důkazními prostředky. V daném případě se nejednalo o pouhé odstranění fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, ale v rámci celého komplexu stavebních prací budova doznala takových změn, že se jedná o technické zhodnocení majetku, tzn. změnil se účel užívání objektu a došlo k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Dle zjištění správce daně 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, neunesse důkazní břemeno a nemůže tedy předmětné výdaje deklarovat jako výdaje daňově účinné. Rozhodnou skutečností ve věci je, že žalobkyně neprokázala skutečnost, že deklarované stavební práce lze považovat za opravy z hlediska daňového, tj. žalobkyně neprokázala, že předmětné výdaje spojené s těmito stavebními úpravami lze daňově uplatnit v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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. Dle jejího názoru důkazní prostředky předloženy byly, jiná je skutečnost, jak s nimi žalovaný naložil. Poukázala zejména na podrobný rozpis prací, výslech svědka Z. S., ing. H. a ing. P.. Uvedla, že na všech úrovních daňového řízení prokazuje, že k technickému zhodnocení, tj. změně účelu užívání na ordinace a ambulanci, došlo na cca 12% plochy budovy. Ostatní části budovy a plochy byly v užívání dalších nájemců, a tudíž nedošlo v těchto částech nebytových prostor k žádné změně.

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 2005.

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 2005 o částku 758.279,- 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. 57564/08/404922/3426, byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 248.576,- Kč.

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 reakce, včetně zmínky týkající se fotodokumentace nemovitosti.

Odvolání žalobkyně proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 9. 2009, č. j. 10229/09-1102-702767, zamítl. 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 758.279,- 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:

Námítka 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 námitky nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť podstatou sporu je posouzení rozsahu oprav a technického zhodnocení nemovitosti na ulici M. č. p. X ve V. M. v důsledku realizovaných stavebních prací v roce 2005. 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. F. T. 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 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 č e 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 9. března 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu