ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce **V. R.**, zast. Mgr. Markem Neustupným, advokátem se sídlem v Mariánských Lázních, U mlékárny 290, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 9. 2005, č. j. 15 Ca 126/2004 – 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený pravomocný rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2004, č. j. 6323/120/99/RKS, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla žalobci pravomocně dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 v částce 4 397 270 Kč.

Stěžovatel napadl rozsudek v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvod kasační stížnosti vymezil podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť tvrdil, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu v spisech a že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené správní rozhodnutí

zrušit, a podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť podle jeho názoru je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí a taková vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Konkrétně stěžovatel v kasační stížnosti nejprve popsal průběh správního řízení a podstatný obsah svého odvolání a žalobních bodů. Již v průběhu správního řízení napadl znalecký posudek znalce ing. P. P., který nechal zpracovat žalovaný v rámci projednání odvolání stěžovatele, přičemž v kasační stížnosti poukazoval na konkrétní nesrovnalosti v tomto znaleckém posudku. Stěžovatel přitom sám předkládal znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999, který měl žalovaný k dispozici ve spise, stěžovatel jeho kopii předložil však ještě znovu dne 19. 6. 2003. Stěžovatel nebyl vůbec vyrozuměn o skutečnosti, že v řízení byl přibrán znalec ing. P. P., přičemž vyhotovení jeho znaleckého posudku mu bylo zasláno až dne 30. 1. 2004, den před projednáním výsledků doplnění odvolacího řízení u žalovaného (znalecký posudek byl přitom vyhotoven již dne 28. 7. 2003). Stěžovateli nebylo umožněno klást tomuto znalci otázky, čímž byla porušena jeho práva podle ust. § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Navíc prvoinstanční správce daně provedl místní šetření, a to mimo obvod své územní působnosti, a tím v rozporu s ust. § 4 odst. 13 zákona o správě daní, a pokud z takového šetření vycházel předchozí znalecký posudek ing. H., pak i takový znalecký posudek trpí touto vadou a nelze k němu přihlížet. Stěžovatel konkrétně nesouhlasil se závěry, které plynou ze znaleckého posudku, který nechaly zpracovat správní orgány. Předmětná budova sloužila od samého počátku pro účely lehkého průmyslu (výroba a skladování), a s tím byly spojeny i stavebně technické parametry budovy (zejména podle názoru stěžovatele chybně posouzená únosnost stropů).

Stěžovatel dále uvedl, že splnil své povinnosti prokazovat jím tvrzené skutečnosti, které mu byly stanoveny výzvou finančního úřadu ze dne 21. 10. 1998. Podle jeho názoru mu správce daně své pochybnosti nesdělil v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní, a to ani výzvou ze dne 3. 6. 2003 v rámci odvolacího řízení po zrušení předchozího správního rozhodnutí. Na tuto výzvu (podle níž měl stěžovatel předložit důkazní prostředky, které by prokazovaly oprávněnost jeho tvrzení, že u budovy čp. 618/3 v Ch. se jedná o práce charakteru oprav a tedy o daňově účinné výdaje, přičemž byl touto výzvou zároveň upozorněn, že znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999 nemá správce daně k dispozici) stěžovatel odpověděl, přičemž k ní mj. přiložil ověřenou kopii znaleckého posudku ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999, ač jej měl žalovaný již k dispozici. Tímto znaleckým posudkem byly zpochybňovány závěry ze znaleckého posudku, z něhož vycházel správní orgán. K tomuto znaleckému posudku se ani správce daně, ani žalovaný, nijak nevyjádřil a stěžovatel se tak mohl oprávněně domnívat, že jeho tvrzení je postačující. Dále stěžovatel uvedl, že správní orgán měl vycházet z předloženého kolaudačního rozhodnutí, neboť takové rozhodnutí je předběžnou otázkou podle ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní.

Stěžovatel poukázal na skutečnost, že pokud by měly mít výdaje na vynaložené práce charakter technického zhodnocení a šlo by o rekonstrukci, pak se tím podle ust. § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Technické parametry nelze bez dalšího mechanicky aplikovat a nemusí vypovídat o tom, zda je či není zajištěna výroba pro účely lehkého průmyslu. Stěžovatel nesouhlasil s právním názorem krajského soudu ohledně presumpce správnosti protokolu ze dne 2. 2. 2004, neboť o vypovídací schopnosti takové listiny lze mít pochybnosti (z protokolu nevyplývá, co bylo obsahem vyhodnocení podání stěžovatele ze dne 19. 6. 2003,

správce daně se nevyjádřil ke znaleckému posudku ing. J. N.). Znalec ing. P. P. (přibraný správcem daně) nechal pořídit jen jeden statický výpočet únosnosti stropu a z jeho posudku vyplývají rozpory (nejprve uvádí, že jde převážně o konstrukční jednotrakt, dále ale popisuje různé technické provedení stropů, tedy ve skutečnosti konstrukční dvojtrakt, nebyla pak ani dostatečně věnována pozornost stavu budovy před započetím prací). Podle názoru stěžovatele je v rozporu se skutečností, že by stěžovatel nepředložil důkazní materiál, který by prokázal, že byly prováděny pouze opravy či rozdělení nákladů na opravy a technické zhodnocení a že nepředložil znalecký posudek. Požadavky správce daně na základě výzvy ze dne 21. 10. 1998 byly splněny, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 2. 11. 1998. Stěžovatel podle svého názoru splnil i své povinnosti na základě výzvy ze dne 3. 6. 2003. Správce daně ani žalovaný se v průběhu správního řízení nevyjádřily ke znaleckému posudku ing. J. N.

Stěžovatel nesouhlasil ani s právním závěrem krajského soudu, že po předchozím zrušujícím rozsudku se správní řízení již nenacházelo ve stadiu daňové kontroly, a proto stěžovateli nepříslušela práva podle ust. § 16 zákona o správě daní. Stěžovatel je přesvědčen, že právo na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti mu musí být zachováno v celém daňovém řízení, a ne pouze po dobu průběhu daňové kontroly, zejména tehdy, pokud je prováděno dokazování. Podle názoru stěžovatele měl pak správce daně při dodatečném stanovení daně přihlédnout ke všem skutečnostem, tedy i k těm, které daňový základ snižují (konkrétně uvedl, že pokud správce daně neuzná nějaký výdaj a vyloučí jej z daňového základu, pak by měl zohlednit snížení základu daně z titulu daňových odpisů z této investice).

Stěžovatel dále uvedl, že podle jeho názoru krajský soud nesprávně a v jeho neprospěch aplikuje ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., když uvedl, že ke znaleckému posudku ze dne 25. 4. 2005 (který byl čten při jednání) nemohl přihlédnout. Tento znalecký posudek pouze doplňuje a opakovaně dotvrzuje důvodnost a pravdivost argumentů stěžovatele a jeho neakceptováním došlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces podle článku 36 Listiny základních práv a svobod. Podle názoru stěžovatele nebyla v tomto soudním řízení dodržena rovná práva účastníků řízení, což může pramenit z důvodné ústavní stížnosti stěžovatele proti stejnému senátu krajského soudu, který tuto věc rozhodoval. Proto stěžovatel navrhl, aby v případě zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, byla věc přikázána k vyřízení jinému senátu.

Žalovaný s podanou kasační stížností nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Správce daně rozhodl dne 4. 7. 2003 o přibrání znalce ing. P. P., CSc. (obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, a obor stavebnictví, odvětví stavby průmyslové a obytné). Znalec posudek vyhotovil, přičemž ing. K. S. byl vyhotoven statický výpočet posouzení únosnosti starého železobetonového stropu. Z protokolu ze dne 2. 2. 2004 vyplývá, že stěžovatel byl seznámen s vyhodnocením svého podání ze dne 19. 6. 2003 a s obsahem znaleckého posudku, který byl objednán správcem daně. V předmětném případě se nejednalo o neuznání nákladů, ale o posouzení a rozčlenění nákladů vynaložených stěžovatelem v souvislosti s opravou a rekonstrukcí domu. Znalec ing. P. P. při zpracování posudku vycházel z materiálů od Městského úřadu v Chebu a jiných institucí, takže nebylo nutné provádět šetření na místě. Stěžovateli nic nebránilo, aby ještě před vydáním napadeného správního rozhodnutí navrhl správci daně výslech tohoto znalce, nebo aby předložil oponentní znalecký posudek. Stěžovatel zadal vypracování revizního znaleckého posudku až v průběhu soudního řízení. Soudní znalec se nezabýval jen hodnocením technických parametrů stropních konstrukcí, nýbrž i ostatními prostory budovy (jejich konstrukcí a stavem), přičemž statický výpočet tvoří pouze část znaleckého posudku. Podle názoru žalovaného je odkaz stěžovatele

na ust. § 16 odst. 4 písm. e) a f) zákona o správě daní nedůvodný, neboť správce daně se v daňové kontrole již nenacházel a jednalo se o doplnění odvolacího řízení v intencích názoru vysloveného v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu. V rámci tohoto dalšího odvolacího řízení zaslal správce daně stěžovateli výzvu, aby prokázal, že se ohledně předmětné výrobní budovy jedná o práce charakteru oprav a tudíž o daňově účinné výdaje. Hodnocení důkazů je pak věcí volné úvahy správce daně. Znalecký posudek ing. P. P. doložil, že parametry budovy byly změněny, a proto se jedná o technické zhodnocení podle ust. § 33 zákona o daních z příjmů, a nelze je tak uznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (ust. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů).

Napadeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 9. 2005, č. j. 15 Ca 126/2004 - 85). V odůvodnění mj. uvedl, že ohledně protokolu o ústním jednání ze dne 2. 2. 2004 je pravda, že ačkoliv se tohoto jednání zástupkyně žalobce neúčastnila, je zde uvedena na straně 2 tohoto protokolu. V daném případě se však jedná o písařskou chybu, kterou tehdy nikdo nezjistil ani nenamítal (ze strany 1 protokolu a podpisů přítomných osob vyplývá, že se ústního jednání účastnil sám žalobce a 2 pracovnice správce daně). V tomto protokole není nikde uvedeno, že by žalobce jako důkazní prostředek přiložil k doplnění odvolání ze dne 19. 6. 2003 kopii znaleckého posudku ing. J. N. a při hodnocení této námitky tak soud vycházel z toho, že protokol je veřejnou listinou a platí pro něj presumpce správnosti. K další žalobní námitce, že bylo zcela odmítnuto zjištění znalce ing. J. N., krajský soud uvedl, že ze správního spisu bylo zjištěno, že žalobce k doplnění svého odvolání ze dne 19. 6. 2003 předložil znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se i tímto znaleckým posudkem řádně zabýval, a to na straně 9 napadeného správního rozhodnutí. Krajský soud nesouhlasil se žalobcem, že znalecký posudek ing. P. P. by byl neúplný, nepřesný a zmatečný. Z obsahu správního spisu vyplývá, že tento soudní znalec při zpracování posudku vycházel z materiálů, které si vyžádal správce daně od Městského úřadu v Chebu, a z těch, které si obstaral od jiných institucí. Znalec vycházel nejen z výpočtu únosnosti původních stropních konstrukcí, nýbrž i z dalších jemu dostupných a předložených podkladů a ze soupisu provedených prací za fakturační období od 1. 2. do 31. 5. 1996. Z celkového posouzení dospěl k závěru, že došlo k technickému zhodnocení u předmětného objektu ve výši 1 305 660 Kč a ve znaleckém posudku konkrétně uvedl výpočty, přičemž za spolupráce statika ing. K. S., který provedl statický výpočet únosnosti starého železobetonového stropu, vycházel z toho, že stropní konstrukce nesplňovala od svého pořízení požadované kritérium užitného zatížení v dílnách lehkého průmyslu. Znalec v posudku uvedl, že v případě stropních konstrukcí bylo stavebními úpravami zvýšeno užitné namáhání až tak, že došlo ke zvýšení užitných parametrů stropů a tím i ke zhodnocení budovy. Z obsahu správního spisu je patrné, že správce daně měl k dispozici veškerou potřebnou výkresovou dokumentaci a zapůjčená projektová dokumentace se vztahovala na rekonstrukci celého objektu na parcele č. 1664, a nikoliv pouze na přístavbu schodiště, jak namítal žalobce. Pokud žalovaný v odůvodnění konkrétně neuvedl, jakou dokumentaci si vypůjčil od Městského úřadu v Chebu a co měla tato dokumentace dokazovat, pak v tom krajský soud neshledal žádné pochybení, které by bylo způsobilé podstatnou měrou zasáhnout do práv žalobce. Podstatné je, že ve správním spise je řádně uvedeno, jaké dokumenty měl správce daně k dispozici, přičemž žalobci nic nebránilo, aby se případně s tímto dotazem obrátil na žalovaného. Obecně k důkazu znaleckým posudkem krajský soud uvedl, že odborné znalecké závěry ve smyslu jejich správnosti nemohou podléhat hodnocení ze strany daňových orgánů, potažmo soudů, neboť z jejich pozice může být hodnocena pouze přesvědčivost posudku co do úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění znaleckého nálezu a jeho soulad s ostatními provedenými důkazy.

V další části odůvodnění krajský soud vyšel z toho, že žalobci byly pochybnosti daňových orgánů známy z předchozího daňového a soudního řízení. V rámci „nového“ odvolacího řízení správce daně dne 3. 6. 2003 zaslal žalobci výzvu, aby prokázal oprávněnost jeho tvrzení, že se ohledně této budovy jedná o práce charakteru oprav a tudíž o daňově účinné výdaje. S ohledem na dokazování v daňovém řízení je správce daně k takovému postupu oprávněn. Žalobce žádný nezvratný důkazní prostředek, který by prokázal, že oprava stávajícího stavu budovy za stav nový byla provedena při zachování stejných parametrů, protože jedině tak by se stále jednalo o opravu a nikoliv technické zhodnocení, neuplatnil. Znalecký posudek ing. P. P. doložil, že parametry budovy byly změněny, a proto se jednalo o technické zhodnocení podle ust. § 33 zákona o daních z příjmů, které podle ust. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně ani žalovaný se nedopustily porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) a písm. f) zákona o správě daní, neboť daňové orgány se již nenacházely v režimu daňové kontroly (jednalo se o doplnění odvolacího řízení v intencích názoru vysloveného v předchozím zrušujícím rozsudku). Po zrušení původního správního rozhodnutí se věc dostala do stadia doplnění dokazování v rámci „nového“ odvolacího řízení, a proto se žalobce nemůže dovolávat práv, která mu náleží při provádění daňové kontroly. Krajský soud nesouhlasil s tím, že správce daně neseznámil žalobce s pochybnostmi a neumožnil klást znalci ing. P. P. otázky, neboť správce daně žalobce seznámil dne 2. 2. 2004 s obsahem znaleckého posudku. Žalobci nic nebránilo v tom, aby vedle písemného vyjádření ke znaleckému posudku navrhl provedení výslechu tohoto znalce, popř. aby správci daně předložil oponentní znalecký posudek, což však neučinil (vypracování revizního znaleckého posudku žalobce zadal až v průběhu soudního řízení). Ke znaleckému posudku ing. J. N. krajský soud uvedl, že podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, proto k tomuto posudku nemůže přihlížet. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce týkající se posouzení předběžné otázky podle ust. § 28 zákona o správě daní, neboť v daném daňovém řízení se o předběžnou otázku nejedná, neboť kolaudačním rozhodnutím se pouze povoluje užívání stavby k určitému účelu. Tímto rozhodnutím tak není řešena aplikace pojmů „technické zhodnocení, rekonstrukce a modernizace majetku“, s nimiž operuje ust. § 33 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), důvodnost podané kasační stížnosti posoudil takto.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle ust. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období, za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).

Podle ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období, technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku,

pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Podle odst. 2 cit. ust. rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Podle odst. 3 cit. ust. modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

V první části kasační stížnosti stěžovatel uváděl, že nebyl vyrozuměn o tom, že v řízení byl přibrán znalec ing. P. P., že jeho znalecký posudek mu byl doručen až na jeho žádost a že žalovaný nepřihlédl ke znaleckému posudku ing. J. N. Tyto žalobní námitky byly krajským soudem posouzeny, přičemž krajský soud je neshledal důvodnými, neboť v odůvodnění krajský soud uvedl, že z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je patrné, že žalovaný se znaleckým posudkem ing. J. N. zabýval na straně 9 rozhodnutí. Krajský soud pak dále uvedl, že není důvodný odkaz na ust. § 16 odst. 4 písm. e) a písm. f) zákona o správě daní, neboť daňové řízení po předchozím zrušujícím rozsudku již nebylo ve fázi daňové kontroly. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že správce daně při ústním jednání dne 2. 2. 2004 se stěžovatelem probíral dosavadní výsledky doplňovacího řízení a také jej seznámil s obsahem znaleckého posudku ing. P. P., přičemž fotokopie tohoto posudku byla stěžovateli na jeho žádost vydána dne 30. 1. 2004. Krajský soud pak dále uvedl, že stěžovateli nic nebránilo navrhnout provedení výslechu znalce či předložení revizního znaleckého posudku, což však stěžovatel neučinil.

Nejvyšší správní soud s takovým posouzením souhlasí. Příslušné správní řízení se již nenacházelo v rámci daňové kontroly podle ust. § 16 zákona o správě daní, i v takovém řízení však má daňový subjekt práva klást svědkům či znalcům při ústním jednání a místním šetření otázky (srov. nepublikované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, dostupné na www.nssoud.cz). Tato práva mu příslušejí již z povahy věci, ač nemusí být explicitně v procesním předpisu stanovena. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud však v intencích tohoto právního názoru postupoval, neboť vyšel z toho, že se stěžovatelem byly závěry ze znaleckého posudku projednány a tento znalecký posudek měl k dispozici. Stěžovatel nijak konkrétně netvrdí, že by v daňovém řízení došlo k ústnímu jednání či místnímu šetření, jemuž by byl přítomen znalec, a při takovém konkrétním úkonu by mu bylo znemožněno uplatnit svoje právo. Lze tak uzavřít, že stěžovatel byl se závěry znaleckého posudku seznámen a porušení svého práva klást znalci otázky při ústním jednání či místním šetření nijak konkrétně netvrdil. Pokud stěžovatel nebyl vyrozuměn o přibrání znalce ing. P. P., jedná se o jistou informační nedůslednost správního orgánu, která však není v rozporu se zákonem o správě daní a nemá vliv na zákonnost samotného správního rozhodnutí či napadeného rozsudku, neboť tento postup byl odstraněn následným postupem správce daně (seznámení stěžovatele s obsahem vyhotoveného znaleckého posudku). Při tomto seznámení mohl stěžovatel svá práva uplatnit.

Stěžovatel nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, že po předchozím zrušujícím rozsudku se správní řízení nenacházelo již v průběhu daňové kontroly. Tento jeho názor však není správný, neboť v dané věci je patrné, že daňová kontrola již byla ukončena. Pokud stěžovatel (velmi obecně) namítal, že právo na veřejné projednání věci by mu mělo být zachováno po celou dobu řízení, pak je nutné uvést, že toto tvrzení je velmi obecné a nijak konkrétně neupřesněné, aby k němu mohl Nejvyšší správní soud zaujmout konkrétní právní závěr, který má vztah k projednávané věci.

V další části stížních námitek stěžovatel uvedl, že prvoinstanční správce daně provedl místní šetření mimo obvod své územní působnosti a pokud z takového šetření vycházel předchozí znalecký posudek ing. H., pak takový posudek trpí vadou. K této námitce může Nejvyšší správní soud pouze uvést, že z odůvodnění napadeného rozsudku zcela jasně vyplývá, že žalovaný při posuzování věci nevycházel z tohoto předchozího znaleckého posudku, ale z nově vypracovaného znaleckého posudku ing. P. P. Proto je i tato námitka nedůvodná, neboť nemíří na rozhodovací důvody jak krajského soudu, tak žalovaného.

Stěžovatel dále v podané kasační stížnosti konkrétně rozebíral odborné otázky, přičemž nesouhlasil se závěry znaleckého posudku ing. P. P. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně rozebral skutečnosti, které jsou patrné ze správního spisu a z nichž znalec vycházel, přičemž odborné znalecké závěry ve smyslu jejich správnosti nemohou podléhat hodnocení ze strany daňových orgánů a potažmo i soudů, neboť z jejich pozice může být hodnocena pouze přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění znaleckého nálezu a jeho soulad s ostatními provedenými důkazy. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje, neboť v případě opačném by soud hodnotil odborné skutkové otázky, k čemuž není a nemůže být odborně vybaven. Právě z tohoto důvodu je tak při hodnocení takové odborné otázky nutné ustanovit znalce z příslušného oboru, který takové posouzení provede. Skutkové závěry takto zjištěné poté právně hodnotí správní orgán, či případně v soudním řízení správní soud. Krajský soud závěry znalce ve shora uvedeném rámci konkrétně hodnotil a dospěl k závěru, že odborná skutková otázka byla znalcem posouzena řádně (tedy že znalec své zadání splnil, nález odůvodnil, přičemž vycházel z dostatečné dokumentace). Lze tak uzavřít, že z hlediska hodnocení úplnosti znaleckého nálezu byla věc řádně krajským soudem posouzena a tato námitka je tak nedůvodná. Nejvyšší správní soud ještě v této souvislosti uvádí, že skutečnost, kdy se závěry znaleckého posudku přibraného správním orgánem či soudem a účastníkem řízení liší, není nijak neobvyklá. Při posouzení takových posudků je tak relevantní pouze to, zda soudem či správním orgánem přibraný znalec se ve svém posudku náležitě a přesvědčivě vypořádá i s tím, co již předtím bylo formou jiného znaleckého posudku zpracováno (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 396/99).

V další části kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999 předložil správci daně na základě jeho výzvy ze dne 3. 6. 2003, přičemž tímto znaleckým posudkem byly zpochybňovány závěry znaleckého posudku ing. H. K této námitce lze pouze znovu uvést, že správní orgány ani krajský soud při svém rozhodování nevycházely z předchozího znaleckého posudku ing. H., ale z nově zpracovaného znaleckého posudku ing. P. P. Proto tato námitka nemíří na konkrétní rozhodovací důvod a je tak nedůvodná. Pokud stěžovatel namítal, že se mohl domnívat, že správní orgán považuje tento znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999 za dostačující, pak je možné pouze poukázat na skutečnost, že stěžovatel byl seznámen s nově zpracovaným znaleckým posudkem ing. P. P., který celou odbornou otázku zpracoval znovu, a stěžovatel tak nemohl po tomto seznámení vycházet z toho, že by správní orgán použil pro své rozhodnutí znalecký posudek ing. J. N. ze dne 28. 12. 1999.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že správní orgán měl vycházet z předloženého kolaudačního rozhodnutí, které je podle jeho názoru tzv. předběžnou otázkou podle ust. § 28 zákona o správě daní. Nejvyšší správní soud souhlasí s právním názorem krajského soudu, že za vyřešení předběžné otázky nelze považovat vydání kolaudačního rozhodnutí, neboť

tím se pouze povoluje užívání stavby k určitému účelu. Nejvyšší správní soud pouze dodává, že v příslušném daňovém řízení je rozhodující posouzení právní otázky technické zhodnocení, rekonstrukce a modernizace majetku (srov. ust. § 33 zákona o daních z příjmů). Kolaudační rozhodnutí je veřejnoprávním povolením k užívání stavby k určenému účelu podle zákona č. 50/1976 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a tedy míří na vztahy jiné. Vydáním kolaudačního rozhodnutí se tak žádná předběžná otázka ve smyslu právního posouzení uplatněných výdajů jako technického zhodnocení, rekonstrukce nebo modernizace neřeší.

V další části kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s právním názorem krajského soudu ohledně posouzení protokolu správce daně ze dne 2. 2. 2004, neboť o jeho vypovídací schopnosti lze mít podle jeho názoru pochybnosti, když z něho nevyplývá, co bylo obsahem vyhodnocení podání stěžovatele ze dne 19. 6. 2003 a správce daně se v něm nevyjádřil ke znaleckému posudku znalce ing. J. N. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že protokol je veřejnou listinou a platí pro něj presumpce správnosti. Opravy a změny protokolu nebyly provedeny, ani je nikdo nežádal, žalobce protokol po hlasitém přečtení bez připomínek schválil. Nejvyšší správní soud s takovým právním názorem krajského soudu souhlasí a musí uvést, že stěžovatel v podané kasační stížnosti pouze opakuje své námitky již ze žalobního řízení, aniž by kasační stížnost obsahovala konkrétní polemiku s právním názorem krajského soudu. Nejvyšší správní soud poznamenává, že v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu přezkoumává takto napadený rozsudek, nikoliv přímo napadené správní rozhodnutí, a proto pokud stěžovatel chce napadnout konkrétní právní názor krajského soudu, musí tak výslovně učinit. Jak již bylo shora uvedeno, stěžovatel tento stížní bod vůbec nesměřuje proti právnímu názoru krajského soudu, a proto k němu nelze zaujímat konkrétní stanovisko.

V dalším stížním bodě stěžovatel uváděl, že podle jeho názoru splnil své povinnosti na základě výzev správce daně ze dne 21. 10. 1998 a 3. 6. 2003. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel žádný nezvratný důkazní prostředek, jímž by prokázal, že oprava stávajícího stavu budovy za stav nový byla provedena při zachování stejných parametrů, protože jedině tak by se stále jednalo o opravu, a nikoliv o technické zhodnocení, nepředložil. Znalecký posudek ing. P. P. doložil, že parametry byly změněny, což znamená, že se jednalo o technické zhodnocení podle ust. § 33 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel opětovně, jako u předchozích stížních bodů, toto své tvrzení nijak nekonkretizuje a nevyvrací názor krajského soudu uvedený v tomto rozsudku, proto ani k tomuto bodu nelze zaujmout konkrétní stanovisko.

Stěžovatel dále uvedl, že správce daně měl při dodatečném stanovení daně přihlédnout ke všem skutečnostem, tedy i k těm, které daňový základ snižují (pokud správce daně neuzná nějaký výdaj a vyloučí jej z daňového základu, pak by měl zohlednit snížení základu daně z titulu daňových odpisů z této investice). Z obsahu podané žaloby i jejího doplnění Nejvyšší správní soud zjistil, že tuto žalobní námitku žalobce neuplatnil v podané žalobě a krajský soud se k ní tedy v odůvodnění napadeného rozsudku nemohl vyjádřit. Za takové procesní situace se jedná o skutečnost nově uplatněnou až v řízení o kasační stížnosti, přičemž takovou skutečnost mohl stěžovatel uplatnit v žalobním řízení, a proto k takové skutečnosti Nejvyšší správní soud nepřihlíží (ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

V posledním stížním bodě stěžovatel uváděl, že podle jeho názoru krajský soud v jeho neprospěch uplatnil při hodnocení dokazování ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., čímž porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces podle článku 36 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud se po přezkoumání odůvodnění napadeného rozsudku s právním názorem

krajského soudu ztotožňuje. V soudním řízení správním je pravidlem soudní přezkum již pravomocných správních rozhodnutí z hlediska jejich souladu se zákonem, a to pouze v rámci včas a řádně uplatněných žalobních bodů. Při takovém soudním přezkumu správní soud musí vycházet především z dokazování již provedeného správním orgánem ve správním řízení, neboť jinak by soudní moc nahrazovala činnost moci výkonné, což není v právním státě přípustné. Ačkoliv soud ve správním soudnictví může dokazování doplnit (srov. např. ust. § 52 s. ř. s.), stále musí vycházet ze základní zásady, podle níž se při přezkoumání napadeného rozhodnutí vychází mj. ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). V případě jiného výkladu by tak bylo naprosto relativizováno rozhodování veřejné správy, což by bylo i v rozporu s koncepcí správního soudnictví kontinentální Evropy. Krajský soud proto nijak nepochybil, když takový důkaz s odkazem na ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. nepřipustil, přičemž se sluší poznamenat, že tuto svou úvahu zdůvodnil nejen shora uvedeným odkazem, ale i skutečností, že tento znalecký posudek ing. J. N. ze dne 25. 4. 2005 nebyl v rámci daňového řízení předložen. Lze tak uzavřít, že vzhledem ke skutečnosti, že krajský soud neshledal závažné vady ve znaleckém posudku, z něhož při rozhodování vycházely správní orgány, postupoval v souladu se zákonem, když později vyhotovený a až soudu v rámci žalobního řízení předložený znalecký posudek pro rozhodovací důvody nepřipustil.

Ze všech těchto důvodů byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu