



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Kortek, s. r. o.**, se sídlem Blažim 114, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2013, čj. 17672/13/5000-14302-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2015, čj. 15 Af 143/2013 – 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Žatci (dále jen „správní orgán I. stupně“) zahájil u žalobce dne 22. 8. 2011 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 a 4. čtvrtletí roku 2009. V průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2009 pořídil zboží z jiného členského státu EU včetně montáže v hodnotě základu daně 1.189.491 Kč, kterým byly vybaveny prostory kuchyně a dvou koupelen v nemovitosti (rodinném domu č. p. 114 v obci Blažim), jež byla do 30. 12. 2009 ve vlastnictví žalobce. Daň z tohoto plnění ve výši 226.003 Kč uvedl v podaném daňovém přiznání na řádku 3 a současně si uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši na řádku 43. Předmětná plnění žalobce zaúčtoval jako technické zhodnocení majetku, ve skutečnosti se

však dle jeho názoru jednalo o náklady na opravu. Správce daně ovšem vzhledem k žalobcem předloženým daňovým dokladům, jeho vyjádření a zjištění po provedeném místního řízení dospěl k závěru, že se jednalo o technické zhodnocení majetku dle § 78 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období. Předmětná nemovitost byla na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2009 převedena do vlastnictví jednatele žalobce. Z tohoto důvodu došlo dle správce daně ke změně účelu použití technického zhodnocení majetku, a mělo proto dojít k úpravě odpočtu daně z takto pořízeného majetku ve smyslu § 78 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že se jednalo o opravu majetku, nikoliv o technické zhodnocení.

[2] Správce daně tedy vydal dne 8. 8. 2012 dodatečný platební výměr čj. 49514/12/203971502390, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 180.802 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tedy ve výši 36.160 Kč.

[3] K odvolání žalobce žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně tak, že zvýšil žalobci doměřenou daň na částku 226.003 Kč a zvýšil také penále na částku 45.200 Kč. Správce daně totiž pochybil při výpočtu úpravy odpočtu daně v tom, že nezohlednil i rok, ve kterém byla úprava provedena, a vyměřil tak daň i penále v nižší částce. Jiná pochybení správce daně žalovaný neshledal.

## II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl. Neztotožnil se tak s žalobní námitkou, že správce daně zbavil žalobce práva předkládat a navrhopat důkazní prostředky k rozptýlení jeho pochybností. Naopak dospěl k závěru, že správce daně žalobce dostatečně informoval a vyzýval k prokázání jeho tvrzení ohledně provedení opravy předmětné nemovitosti. Ačkoliv byl žalobce při ústním jednání dne 11. 5. 2012 upozorněn, že stále neprokázal svá tvrzení, žádné nové skutečnosti neuvedl ani neoznačil nové důkazní prostředky. Krajský soud tak shodně se správními orgány uzavřel, že se jednalo o technické zhodnocení majetku dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně došlo k modernizaci a rekonstrukci nemovitosti.

[5] Dále se krajský soud zabýval časovým určením vzniku povinnosti provést úpravu odpočtu daně z přidané hodnoty v souvislosti se změnou použití majetku podle § 78 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud vycházel z odst. 12 tohoto ustanovení, který hovoří o převodu nemovitosti jako o rozhodném časovém okamžiku. K převodu vlastnictví dochází dnem vkladu vlastnického práva nabyvatele (intabulací) do katastru nemovitostí dle zvláštního předpisu. Odmítl tak argumentaci žalobce ustanovením § 21 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť zákon spojuje vznik povinnosti upravit odpočet daně s daňovým přiznáním za poslední zdaňovací období roku, ve kterém nastala rozhodná skutečnost – změna účelu použití majetku - a přitom vůbec nepoužívá pojem „uskutečnění zdanitelného plnění“ ve smyslu § 21 odst. 4. Soud se proto, byť veden jiným právním názorem, ztotožnil se závěrem žalovaného, že právní účinky vkladu práva

do katastru nemovitostí nastaly dne 30. 12. 2009, neboť z kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2009 vyplývá, že k tomuto dni byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu. Žalobce tak byl povinen provést úpravu odpočtu daně v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2009.

### III. Argumentace kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a to ze tří hlavních důvodů.

[7] Prvním důvodem jsou podstatná porušení daňového řádu ze strany žalovaného, které stěžovatel spatřuje ve spojení jednotlivých porušení v celém daňovém řízení. Krajský soud nevyhodnotil jednotlivá porušení ve vzájemném kontextu a s přihlédnutím k ústavním mezím uplatňování vrchnostenské moci. Není v souladu se základními principy správy daní, že správce daně nejprve prokáže principiální neznalost platné právní úpravy – když požaduje prokázání, proč nebyl uplatněn poměrný nárok na odpočet, přestože jde o jasný případ pro krácený nárok - a dále profesionální omezení nahrazuje razantními, nicméně nekonkrétními výzvami, a některé argumenty uvede poprvé až ve zprávě o daňové kontrole. Dominantním rysem výzev adresovaných stěžovateli bylo zdůraznění povinnosti prokázat a potlačení specifikace toho, co má být prokázáno. Jednoduchým důkazem pro toho, kdo bude zákonnost tohoto postupu hodnotit, je, aby se pokusil na každou jednotlivou výzvu odpovědět jako by byl v pozici daňového subjektu a měl k dispozici fotodokumentaci, kterou si pořídil před zahájením prací. Po žádném rozumném podnikateli nelze oprávněně požadovat, aby i po ukončení místního šetření (na kterém správce daně neuvedl, jaké má pochybnosti) nadále uchovával dokumentaci, kterou podle právních předpisů vést nemusí, pro případ, že by u nějaké další daňové kontroly musel něco prokazovat. Zpráva o daňové kontrole nebyla tím, čím má podle daňového řádu být, ale v daném případě byla dalším úkonem daňové kontroly, neboť o některých argumentech - konkrétně o reakci na argumenty uvedené ve vyjádření stěžovatelky ze dne 28. 5. 2015 (pozn. NSS: správně se jedná o 28. 5. 2012) – se stěžovatel dozvěděl až ze zprávy o daňové kontrole.

[8] Druhým důvodem pro zrušení napadeného rozsudku je nesprávné posouzení právní otázky, zda v daném případě byly splněny stanovené podmínky pro doměření daně, resp. jestli skutečně šlo o technické zhodnocení majetku. Stěžovatel nejprve považuje za nutné ujasnit, co je v daném případě tvrzení a co je předmětem dokazování. Stěžovatel tvrdil (mlčky), že mu nevznikla povinnost upravit dříve uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u daňových dokladů týkajících se koupelny a kuchyně. Toto své tvrzení měl v daňovém řízení prokázat. Povinnost upravit uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u pořízení či technického zhodnocení dlouhodobého majetku nemá žádnou souvislost s účetnictvím. Účetnictví tak zde není ani tvrzením, ani předkládaným důkazem, pouze indicií správce daně k pochybnosti o pravdivosti tvrzení stěžovatele. Zobrazení předmětu účetnictví se však nezmění ani v případě, pokud by předmětné faktury byly účtovány do nákladů; po prodeji totiž i hodnota celé stavby, včetně předmětných faktur vstoupila do nákladů. Správce daně je povinen prokázat nevěrohodnost v tomto případě záznamní povinnosti pro sestavení přiznání k dani z přidané hodnoty (viz vyjádření stěžovatele ze dne 28. 5. 2012).

[9] Stěžovatel vysvětlil, že pořízení vybavení kuchyně a dvou koupelen nepředstavovalo technické zhodnocení nemovitosti, jak je definuje § 33 zákona o daních z příjmů, s přihlédnutím ke stavebnímu zákonu a k § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/1992 Sb. Nešlo totiž o nástavbu, přístavbu, stavební úpravy, rekonstrukci ani o modernizaci. Umístnění skříněk v kuchyni bylo zjevně náhradou jiných, neboť by bylo absurdní předpokládat, že by existovala funkční kuchyně bez skříněk a jen se spotřebiči uvedenými ve správci daně předloženém znaleckém posudku. Instalace nových předmětů v koupelnách není sama o sobě důkazem pro technické zhodnocení, jak je tvrzeno v napadeném rozsudku. Změna radiátorů za trubky v podlaze při nezměněném topném mediu neznamená žádnou kvalitativní změnu, obdobě je tomu i u záměny WC. Změna v umístění zařizovacích předmětů v koupelně není v žádném případě změnou dispozice budovy. Stěžovatel upozornil, že opravou je uvedení do původního stavu a je svobodnou vůlí soukromoprávního subjektu, jak často bude uvádět svůj majetek do původního stavu; stát mu v tom nemůže bránit činit s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud nejde o exces. Z kontextu je zřejmé, že šlo o dům nadstandardní kvality a vybavení a nejednalo se tak o opravu povyšující vybavení nemovitosti na nadstandard.

[10] Třetím důvodem pro zrušení napadeného rozsudku je nesprávné posouzení období, kdy vznikla stěžovateli povinnost upravit odpočet daně z přidané hodnoty. Z § 78 odst. 8 a § 21 zákona o dani z přidané hodnoty je zjevné, že názor uvedený v napadeném rozsudku, že povinnost úpravy odpočtu není nijak spojena s datem uskutečnění zdanitelného plnění a nelze tedy použít obecnou občanskoprávní úpravu, nemá oporu v platné právní úpravě daně z přidané hodnoty. Z nájemní smlouvy a všech zjištěných okolností je jednoznačné, že podmínky pro povinnost úpravy odpočtu daně v předmětném roce nevznikly, protože k předání nemovitosti došlo až k 1. 1. následujícího roku. Na tom nic nemění ani personální propojení pronajímatele a nájemce, resp. prodávajícího a kupujícího, spíše naopak.

#### IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti kategoricky odmítl namítaná zásadní porušení daňového řádu ze strany orgánů Finanční správy ČR. Ze spisu je zřejmé, že správce daně během prováděné daňové kontroly vyjevil stěžovateli stanoviska jak k právním, tak i skutkovým otázkám daného případu, a upozornil ho na existenci důkazního břemena stran jím tvrzených skutečností, které nenacházely jakoukoliv oporu v jeho účetnictví. Ačkoliv stěžovatel předložil řadu tvrzení na podporu jím učiněných závěrů, lze odkázat na jeho důkazní pasivitu, přičemž to byl naopak správce daně, který vyvíjel příkladnou aktivitu, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejlépe.

[12] V souvislosti s otázkou, zda se jednalo o technické zhodnocení majetku či nikoliv žalovaný uvedl, že dotčený objekt stěžovatele byl vybaven zařízením, které po nainstalování vytvořilo s touto nemovitou věcí jeden funkční celek. Pod pojmem technické zhodnocení je tak nezbytné spatřovat navýšení funkčnosti dané stavby, neboť došlo k významnému rozšíření vybavenosti dotčeného majetku. Stěžovatel nadto nijak náležitě

nedoložil, že jím označené a dříve vynaložené náklady by měly být posouzeny jako výdaje na opravu dané nemovité věci. Stěžovatel o předmětných nákladech na modernizaci účtoval jako o technickém zhodnocení na účtu 042 a nikoliv na účtu 511 (opravy a udržování); význam jím vedeného účetnictví jako celku navíc bagatelizuje a naprosto tak popírá smysl jeho existence.

[13] K otázce určení data uskutečnění zdanitelného plnění v návaznosti na vznik povinnosti úpravy odpočtu daně z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že ač původně zastával poněkud odlišnou argumentaci, byť se stejným vyústěním, než krajský soud, po zevrubném prostudování napadeného rozsudku se s tímto právním závěrem ztotožnil.

[14] Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že došlo k závažným procesním pochybením správních orgánů, kterou kvalifikoval jako námitku vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) [viz kap. V.a) níže]. Dále se věnoval tvrzenému nesprávnému posouzení otázky, zda stěžovatelem vynaložené náklady představovaly technické zhodnocení majetku nebo opravu majetku, tedy námitce nezákonnosti napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. [viz kap. V.b)]. Nezákonnost rozsudku namítal stěžovatel také v rámci třetího důvodu své kasační stížnosti, ve kterém brojl proti posouzení časového okamžiku, kdy vznikla stěžovateli povinnost upravit odpočet daně z přidané hodnoty. Tímto důvodem se soud zabýval v kap. V.c).

### *V.a) Namítaná procesní pochybení správce daně*

[18] Stěžovatel zejména brojí proti nekonkrétním výzvám správce daně adresovaným stěžovateli, ze kterých dle jeho názoru nebylo patrné, co má být prokázáno. Tuto námitku však uvádí toliko v obecné rovině a tvrzenou nekonkrétnost výzev nijak nespecifikuje, resp. neuvádí, čemu a v jakých výzvách nerozuměl. Patrně však míří na výzvy k prokázání skutečnosti, že se nejednalo o technické zhodnocení předmětného majetku, které by mělo za následek povinnost provést úpravu odpočtu daně dle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty, ale o opravu majetku, jež s sebou tuto povinnost nepřináší.

[19] Ze správního spisu soud zjistil následující pro posouzení věci rozhodné skutečnosti. V protokolu o ústním jednání ze dne 10. 1. 2012 je uvedeno stanovisko správce daně, že trvá na svém názoru, že osvobozeným převodem nemovitosti dle § 56 odst. 1 zákona o

dani z přidané hodnoty došlo ke změně účelu použití majetku dle § 78 odst. 2 věta první na § 75 odst. 1 téhož zákona. Stěžovatel o pořízení tohoto majetku účtoval na účet 042 109 (tedy jako technické zhodnocení majetku) a neprokázal, že by se jednalo o náklady na opravu. K tomuto stanovisku se stěžovatel písemně vyjádřil dne 27. 1. 2012. Správce daně reagoval výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2012, ve které stěžovatele zcela konkrétně vyzval, aby doložil a prokázal své tvrzení, že se jednalo o opravu a nikoliv technické zhodnocení, a to např. projektovou dokumentací, stavebním povolením nebo ohlášením stavby, fotografiemi nové a původní kuchyně a koupelny. Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl přípisem ze dne 13. 3. 2012, ve kterém uvedl, že šlo o uvedení domu do provozuschopného stavu. Poznamenal, že na příslušném stavebním úřadu lze ověřit, že nebylo vedeno žádné stavební řízení, což je důkazem toho, že nešlo o technické zhodnocení. Fotografie původní kuchyně a koupelny byly smazány po provedení místního šetření, protože daňový subjekt považoval jeho provedení za ukončení zjišťování skutkového stavu. Jako důkazní prostředek přiložil stěžovatel kopii znaleckého posudku z roku 1999, z něž vyplývá, že dům měl před posuzovanými opravami kuchyni a koupelny.

[20] Toto vyjádření stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud shodně se správcem daně za zcela nedostatečné k prokázání požadovaných skutečností. To, že nebylo vedeno žádné stavební řízení zcela jistě nijak neprokazuje, že nedošlo k technickému zhodnocení majetku. Pokud jde o smazání fotografií dokumentujících původní stav, takové tvrzení považuje zdejší soud (stejně jako krajský soud) za značně nelogické. Ze správního spisu nevyplývá, že by tyto fotografie stěžovatel již dříve předložil a navíc při ústním jednání správce daně zcela konkrétně vyjádřil své pochybnosti o stěžovatelem tvrzené verzi (tj. že se jednalo o opravu majetku). Není tedy pravdou, že by správce daně do protokolu o místním šetření neuvedl ani nenaznačil žádné dotazy a nejasnosti (viz protokol o ústním jednání ze dne 10. 1. 2012). Soudu proto není zřejmé, proč stěžovatel již tehdy předmětnou fotodokumentaci nepředložil, a z jakého důvodu ji následně smazal, pokud ji musel mít již od provedení stavebních úprav, tedy několik let. Takový postup vyznívá spíše účelově a nasvědčuje tomu, že stěžovatel si sám byl vědom, že ve skutečnosti se o opravu majetku nejednalo. Stěžovatel má sice pravdu, že po něm nelze požadovat, aby předmětnou fotodokumentaci uchovával, je však otázkou jeho opatrnosti, zda si ponechá důkazy pro případnou daňovou kontrolu, nebo se vystaví riziku důkazní nouze.

[21] Za dostatečně vypovídající důkaz nelze považovat ani předložený znalecký posudek o ceně nemovitostí z roku 1999, který dokumentuje stav předmětné nemovitosti v době jejího pořízení. Z tohoto posudku toliko vyplývá, že v domě byla kuchyně a dvě koupelny a jejich základní vybavení. Z posudku však není zřejmé, jaké kvality uvedené vybavení bylo, ani z něj nevyplývá, že se jednalo o nadstandardně vybavenou nemovitost, jak tvrdí stěžovatel ve své kasační stížnosti. Obdobné lze uvést i ke znaleckému posudku o ceně rodinného domu z roku 2009 předloženému stěžovatelem později. Stěžovatel tedy ničím nedoložil, jaké další vybavení se původně nacházelo v kuchyni, a proto nebylo možné posoudit, zda se pořízením nových zařizovacích předmětů vybavenost kuchyně významněji rozšířila a zhodnotila. Vše však nasvědčuje spíše tomu, že tomu tak bylo. Ani v případě koupelny stěžovatel neprokázal, že se jednalo o pouhou výměnu stávajícího zařízení, o čemž svědčí např. pořízení jiné technologie vytápění, vany se systémem Whirlpool atd.

[22] Je tedy pochopitelné, že správci daně nepostačovaly stěžovatelem tvrzené skutečnosti a předložené důkazní prostředky, které nijak nenasvědčovaly tomu, že by se jednalo o pouhou opravu nemovitosti. Podle soudu tak postupoval zcela správně a důsledně, pokud stěžovatele opakovaně vyzýval k předložení dalších důkazních prostředků. Ani podle návodu stěžovatele uvedeného v kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud nedospěl k tomu, že by správce daně v rámci daňové kontroly adresoval stěžovateli nekonkrétní výzvy, ze kterých by nebylo patrné, co se od něj žádá. Z výzev naopak jasně vyplývalo, že stěžovatel má prokázat, jaký byl stav kuchyně a koupelny před provedením dotčených úprav, aby tak bylo možné posoudit pravdivost stěžovatelova tvrzení, že se jednalo o opravu, nikoliv o technické zhodnocení nemovitosti. Stěžovatelova argumentace založená na tom, že výzvám správce daně nerozuměl, se proto opět jeví spíše jako účelové tvrzení pramenící z jeho snahy vyhnout se úpravě odpočtu daně z přidané hodnoty.

[23] Pokud jde o námitku stěžovatele, že zpráva o daňové kontrole nebyla tím, čím by měla být, ani s tou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Zpráva o daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je dokument, který správce daně sepíše o výsledku zjištění provedené daňové kontroly. Správce daně je povinen zprávu o daňové kontrole projednat s daňovým subjektem. To znamená, že zpráva o daňové kontrole musí obsahovat výsledek zjišťování, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Dodatečný platební výměr totiž neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/2006 Sb. NSS).

[24] Kasační soud v obecné rovině neshledal, že by zpráva o daňové kontrole nějakým způsobem vybočovala ze zákonného rámce. Správce daně zde zopakoval kontrolní zjištění a reagoval na vyjádření stěžovatele ze dne 28. 5. 2012. V tomto vyjádření ovšem stěžovatel nepředložil žádné nové důkazy, které by svědčily ve prospěch jeho tvrzení o opravě nemovitosti, pouze tvrdil, že se jednalo o opravu nemovitosti, aniž by proto uvedl pádné argumenty. Ve zprávě z daňové kontroly tak bylo víceméně zopakováno, že stěžovatele neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení a závěr správce daně tak zůstal stejný. Zpráva byla projednána s kontrolovaným daňovým subjektem dne 30. 7. 2012.

[25] Ke stěžovatelem tvrzené principiální neznalosti platné právní úpravy ze strany správce daně nezbyvá než podotknout, že původní uvedení mylného právního názoru správce daně (že se jedná o poměrný nárok na odpočet) jistě nelze obhajovat, nicméně správce daně toto své pochybení napravil a nadále již správně pracoval s kráceným nárokem na odpočet.

[26] Nejvyšší správní soud tedy žádná závažná procesní pochybení správce daně neshledal, a proto nepovažuje stěžovatelův první důvod kasační stížnosti za opodstatněný.

#### *V.b) Technické zhodnocení vs. oprava majetku*

[27] Druhý okruh námitek směřuje proti nesprávnému posouzení otázky, zda stěžovatelem vynaložené náklady představovaly technické zhodnocení majetku nebo opravu majetku.

[28] Na úvod je podstatné připomenout § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravuje rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Podle tohoto ustanovení *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván“*. Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat a nese tak břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn., že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

[29] V nyní posuzovaném případě však stěžovatelem tvrzené skutečnosti, že se jednalo o opravu dotčené nemovitosti, nevyplývaly ani z účetnictví stěžovatele; ten naopak pořízení nového vybavení zaúčtoval jako technické zhodnocení majetku, byť tak učinil údajně z opatrnosti. Stěžovateli ovšem nelze přisvědčit v tom, že by jeho účetnictví bylo v této souvislosti irelevantní z důvodu, že nejde ani o jeho tvrzení, ani o jím předkládaný důkaz. Správce daně totiž při provádění daňové kontroly zcela přirozeně porovnává tvrzení daňového subjektu s jeho účetnictvím, a pokud si tyto vzájemně odporují, je na daňovém subjektu (nikoliv na správci daně, jak se domnívá stěžovatel), aby prokázal, že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti.

[30] Dále je nutno vysvětlit, co se rozumí pod pojmem technické zhodnocení majetku a co pod pojmem oprava majetku. Pojem technické zhodnocení majetku, se kterým operuje § 78 zákona o dani z přidané hodnoty, není v tomto zákoně nijak specifikován. Lze však vycházet ze zákona o daních z příjmů, kde je definován v § 33 jako *„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 a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40.000 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)“*. Rekonstrukce pak představuje *„zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů“*. Modernizací se rozumí *„rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku“*.

[31] Rozdílem mezi technickým zhodnocením a opravou majetku se již Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi několikrát zabýval. Konstatoval přitom, že technické zhodnocení, upravené v § 33 zákona o daních z příjmů, přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku v podobě dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Oproti tomu oprava (ve smyslu § 652 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku) je pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, spočívajícím v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jejího opotřebení (viz rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 65/2012 - 41). Samotný pojem *„oprava“* není v žádném daňovém



zákoně definován. Za této situace je proto namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek ze dne 7. 5. 2008, čj. 9 Afs 141/2007 - 83). Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: „*Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“ Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození tak samo o sobě nevede k závěru, že se jedná o opravu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „*opravu vyšší kvality*“ (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 11. 12. 2008, čj. 8 Afs 15/2008 - 139).

[32] Z judikatury dále vyplývá, že povinnost prokázat, zda se v daném případě jednalo o opravu nebo technické zhodnocení majetku, leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „*pouhou*“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, čj. 8 Afs 4/2012 - 39, publ. pod č. 2653/2012 Sb. NSS).

[33] Pro posouzení otázky, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení, je vždy nezbytné vycházet ze srovnání původního stavu hmotného majetku a stavu tohoto majetku po provedených zásazích (blíže viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, či ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48; srov. též definici rekonstrukce v § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů). V rozsudku čj. 8 Afs 4/2012 - 39 Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[p]okud při stavebních pracích došlo ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Výjimkou budou zejména situace, kdy změnu technických parametrů nutně přináší technický pokrok. [...] Jinými slovy, pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí), taková náhrada nebude mít sama o sobě za následek technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů.*“

[34] Ze správního spisu soud zjistil, že stěžovatel si pořídil zejména následující vybavení včetně montáže do kuchyně: kuchyňské skříňky, vestavné spotřebiče – lednička, myčka na nádobí, sklokeramická varná deska. Pořízené vybavení koupelny pak tvořilo zejména: umyvadlo, sprchový kout, vana se systémem Whirlpool, záchodová mísa, podlahové topení, atd., přičemž došlo k jejich jinému umístění, čemuž musely být přizpůsobeny i rozvody vody ve zdech. Pokud jde o stav před provedenými úpravami, ze spisové dokumentace vyplývá, že v kuchyni byly vnitřní obklady, elektrický sporák, dlažba, obklad, teplá a studená voda; v koupelnách se nacházely teplá a studená voda, keramický obklad, vany, umyvadla, sprcha, WC (viz znalecké posudky z roku 1999 a 2009 předložené stěžovatelem). Při srovnání zjištěného stavu před a po provedení úprav je tak podle soudu na první pohled patrné, že došlo nikoliv k prosté opravě zařízení uvedených místností, ale k celkovému nahrazení původního vybavení vybavením vyšší kvality a jeho současnemu rozšíření a k technickým změnám. Toto vybavení bylo montáží pevně spojeno

s nemovitostí a tvoří s ní tak jeden celek, proto lze konstatovat, že došlo ke zhodnocení celé nemovitosti.

[35] Nejvyšší správní soud se shodně s daňovými orgány domnívá, že pořízením a montáží nového vybavení koupelen a kuchyně byla provedena rekonstrukce a modernizace nemovitosti. Došlo totiž k zásahu do nemovitosti, v jejímž důsledku byly změněny její technické parametry (tj. byla provedena rekonstrukce nemovitosti ve smyslu výše citovaného § 33 zákona o daních z příjmů). To se stalo např. výměnou WC za jiný druh, výměnou radiátorů za trubky v podlaze, změnou (pravděpodobně) běžné vany za vanu se systémem Whirlpool. Stěžovatel totiž nemá pravdu v tom, že by tyto změny představovaly pouhou opravu, nikoliv kvalitativní změnu nemovitosti. Jak bylo uvedeno výše, o opravu by se jednalo v případě prostého nahrazení stávajícího zařízení za zařízení stejné kvality (s přihlédnutím k případnému technickému pokroku), tak tomu ovšem v nyní posuzovaném případě zjevně nebylo. Předmětnou úpravou byla také rozšířena vybavenost nemovitosti (tj. došlo k modernizaci nemovitosti), a to např. tím, že v kuchyni oproti původnímu zjištěnému stavu přibyly nové spotřebiče. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že kuchyňské skřínky již pravděpodobně tvořily i původní vybavení kuchyně, jak tvrdí stěžovatel. Tyto skutečnosti důsledně popsal krajský soud, a proto lze v podrobnostech odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku, které na tomto místě nemá smysl opakovat.

[36] Zjištěné skutečnosti při daňové kontrole tak nenasvědčují tomu, že by nemovitost již před provedením předmětných úprav byla vybavena ve stejné kvalitativní úrovni jako po úpravách. Ostatně bylo na stěžovateli, aby případně lépe prokázal původní stav nemovitosti, to se mu však nepodařilo. Nejvyšší správní soud se proto přiklání k závěru, že se v posuzovaném případě jednalo o technické zhodnocení nemovitosti. Jinými slovy tak lze uzavřít, že stěžovateli vznikla povinnost provést úpravu odpočtu daně z přidané hodnoty dle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty.

#### *V.c) Časové určení vzniku povinnosti provést úpravu odpočtu*

[37] Jako třetí důvod pro zrušení napadeného rozsudku stěžovatel uvedl, že krajský soud nesprávně určil datum vzniku povinnosti úpravy odpočtu daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud však ani tuto námitku nepovažuje za důvodnou, naopak se ztotožnil s hodnocením této otázky provedeným krajským soudem.

[38] Ustanovení § 78 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí, že „[ú]pravu odpočtu daně [...] provede plátce za kalendářní rok v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém ke změně účelu použití došlo. V daňovém přiznání za toto zdaňovací období vznikne plátcovi povinnost snížit odpočet daně, popřípadě nárok na zvýšení odpočtu daně.“ Podle § 78 odst. 8 téhož zákona se za změnu účelu použití také považuje, pokud v průběhu období pro úpravu odpočtu daně u majetku dojde k uskutečnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti.

[39] Krajský soud stěžovateli správně vysvětlil, že § 78 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty váže vznik povinnosti úpravy daně na „změnu účelu použití majetku“, které v odst. 8 definuje mimo jiné jako „převod nemovitosti“. Uvedené ustanovení však

nekalkuluje s pojmem „uskutečnění zdanitelného plnění“ ve smyslu § 21, na který odkazuje stěžovatel a podle jehož odst. 4 se při převodu nemovitosti zdanitelné plnění považuje za uskutečněné „dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nejpozději však dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva. Avšak při převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem“ (§ 21 odst. 4). Ustanovení § 21 se totiž vztahuje pouze na povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti, nikoliv na povinnost uplatnit úpravu odpočtu daně, která je samostatně upravena v § 78, jež obsahuje také speciální ustanovení o okamžiku vzniku této povinnosti. Převod nemovitosti zde nepředstavuje „uskutečnění zdanitelného plnění“, nýbrž změnu účelu použití majetku (viz § 78 odst. 1, 8 zákona o dani z přidané hodnoty).

[40] V posuzovaném případě tak bylo třeba stanovit, kdy došlo k převodu nemovitosti. Stěžovatel převedl dotčenou nemovitost na Ing. D. K. na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2009. Účinky převodu nastaly nabytím vlastnického práva k nemovitosti kupující. Při převodu nemovitosti na základě smlouvy přitom dochází k nabytí vlastnického práva vkladem do katastru nemovitostí (viz § 133 odst. 2 občanského zákoníku). Právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí se vážou ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen příslušnému katastrálnímu úřadu (viz § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem). Z kupní smlouvy je zřejmé (a stěžovatel tuto skutečnost nerozporuje), že návrh na vklad byl příslušnému katastrálnímu úřadu doručen dne 30. 12. 2009. Je tedy třeba dovodit, že k převodu nemovitosti, resp. ke změně jejího účelu, došlo v roce 2009, a proto byl dle § 78 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel povinen provést úpravu odpočtu daně v daňovém přiznání za poslední účetní období roku 2009.

## VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[41] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 24. února 2016

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu