



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **JEDNOTA, spotřební družstvo v Boskovicích**, se sídlem 9. května 2136/10, Boskovice, zastoupeného JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2016, čj. 40246/16/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, čj. 31 Af 84/2016-111,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný dne 26. 9. 2016 zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob, kterými Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště v Boskovicích (správce daně), doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2010 daň ve výši 687 040 Kč a penále ve výši 137 408 Kč a za zdaňovací období roku 2011 daň ve výši 515 090 Kč a penále ve výši 103 018 Kč. Žalobce totiž podle žalovaného neprokázal, že částka ve výši více než šesti milionů korun, kterou během dvou let investoval do materiálů

a stavebních prací, byla vynaložena při opravách prodejen, a že tak jde o daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce správci daně neposkytl podklady k tomu, aby mohl být porovnán stav objektů před stavebními zásahy a po nich. Nebylo tak možné ověřit, zda stavební práce vedly jen k opravě hmotného majetku (jak žalobce tvrdil), nebo šlo o jeho technické zhodnocení (v případě technického zhodnocení nelze o tento náklad snížit základ daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Namítal, že žalovaný nebyl schopen posoudit technický stav věci, a měl proto využít služeb znalce. Dále měl provést místní šetření, aby zjistil skutečný stav věci, a měl vyslechnout navrženého znalce. Žalovaný rovněž nevzal v potaz doložené fotografie budov ani nepřihlédl ke stavu budov před opravami. Žalobce namítal i pochybení v průběhu daňového řízení a zpochybňoval některé závěry žalovaného o technických otázkách. Závěry žalovaného se navíc podle žalobce přičily judikatuře.

[3] Krajský soud vypořádal všechny dílčí námitky, neztotožnil se s žádnou z nich a žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že trvá na všech žalobních námitkách.

[5] Konkrétně v kasační stížnosti namítá, že:

- Krajský soud špatně posoudil otázku, zda šlo o opravy staveb, či jejich technické zhodnocení (III. A).
- Na sporné otázky ohledně provedených prací měl odpovědět znalec při místním šetření (III. B).
- Krajský soud špatně vyhodnotil znalecký posudek, který stěžovatel předložil (III. C).
- Bez místního šetření nemohl správce daně posoudit výsledky stavebních prací v jednotlivých prodejnách (III. D).
- Krajský soud špatně posoudil procesní pochybení žalovaného (III. E).
- Žalovaný zaujal nesprávný postoj k některým technickým otázkám a krajský soud jeho závěry nesprávně podpořil (III. F).
- Rozsudek krajského soudu není v souladu s judikaturou NSS (zejména III. A).

[6] Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že stěžovatelovy žalobní námitky byly velmi obecné a krajský soud nemohl za stěžovatele hledat konkrétní argumenty. To, že stěžovatel některé námitky v kasační stížnosti zkonkretizoval, představuje novou argumentaci, která dosud nebyla uplatněna. Námitky v této konkrétnější podobě proto nemohou být předmětem kasačního přezkumu. Žalovaný trvá na tom, že jeho procesní postup i jeho závěry byly v souladu se zákonem i s judikaturou. Podle něj je pro posouzení, zda šlo o opravu prodejen, stěžejní, aby mohl být porovnán jejich stav předtím, než práce

na prodejnách započaly, a poté. To v tomto případě nebylo možné, protože stěžovatel stav prodejen před provedením prací neprokázal.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V této věci je spor o to, zda stavební práce na stěžovatelových prodejnách představovaly jejich opravu, či technické zhodnocení. Na tuto otázku NSS odpoví hned z kraje svého právního hodnocení. Poté se postupně vypořádá s řadou dílčích námitek, které stěžovatel vznesl v kasačním řízení.

III. A Posouzení otázky, zda šlo o opravu, či technické zhodnocení prodejen, a rozložení důkazního břemene

[9] Stěžovatel v první řadě namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda se prodejny staly předmětem oprav, či technického zhodnocení. Stěžovatel trvá na tom, že práce představovaly opravu prodejen. Žalovaný i krajský soud podle něj posoudili tuto otázku v rozporu s judikaturou NSS.

[10] Opravy se totiž týkaly staveb ze sedmdesátých let minulého století a nebylo možné k jejich opravě použít stejné materiály ani postupy jako kdysi. Stěžovatel také podotýká, že žádný předpis mu neukládal průběžně dokumentovat všechny drobné opravy staveb. Nadto je stěžovatel přesvědčen, že krajský soud nerespektoval rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, čj. 2 Afs 17/2012-26, podle něhož je daňový subjekt oprávněn nahradit původní materiál i jiným materiálem, který je na trhu materiálem prokazatelně nejbližším původnímu materiálu. Toto rozhodnutí nerespektovali ani správce daně a žalovaný, protože neposuzovali odděleně část nákladů na opravu, kterou bylo možné považovat za prokázanou, a tu část, kterou za prokázanou nepovažovali. Stěžovatel je přesvědčen, že prokázal, co mohl, naopak správce daně a žalovaný se nesnažili zjistit dostatečně skutkový stav. Stěžovatel proto nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno.

[11] NSS poukazuje na to, že jeho úkolem není nahrazovat úlohu správních orgánů (v tomto případě orgánů daňové správy) a zkoumat podrobně skutkový stav. Jeho úkolem je posoudit, zda orgány daňové správy učinily v souladu se zákonem vše pro to, aby byl skutkový stav zjištěn dostatečně a aby z něj mohly vyvodit správné závěry o povaze prací provedených na stěžovatelových prodejnách. Tento závěr je důležitý právě proto, že částka investovaná do technického zhodnocení má jiné daňové účinky než částka vynaložená na opravy, kterou lze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů.

[12] Zatímco zákon nijak nedefinuje, co jsou to *opravy*, pojem *technické zhodnocení* je upraven v § 33 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou technickým zhodnocením *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).

[13] Z judikatury (např. rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2008, čj. 9 Afs 141/2007-83, věc *Lagad*) vyplývá, že pojem *opravy* je třeba vyvodit z účetních předpisů: *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* [srov. § 47 odst. 2 písm. a) prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.].

[14] Z těchto ustanovení tedy plyne, že „se o opravu jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako ‚opravu vyšší kvality‘. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006-87, věc *A-21*, a ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 104/2018-40, bod 19).

[15] Je pravda, že není vždy snadné určit (tedy ani pro daňové subjekty), zda jsou práce prováděné na nemovitostech opravami, či technickým zhodnocením. Hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být totiž někdy nezřetelná. Daňový subjekt si však nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které je nutno uplatňovat režim odpisů (srov. rozsudek ve věci 10 Afs 104/2018, bod 20).

[16] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Povinnost (byť nelehká) prokázat, že vynaložené částky jsou daňově uznatelnými výdaji (tzn. práce měly charakter oprav) podle § 24 zákona o daních z příjmů, tedy tíží daňový subjekt, tj. stěžovatele. Judikatura (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, čj. 5 Afs 44/2008-57, č. 2569/2012 Sb. NSS) dovodila, že charakter prací nelze objasnit, pokud daňový subjekt neprokáže, jaký byl stav objektu před provedením stavebních prací a po jejich skončení. Jen tak bude možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu (technické zhodnocení).

[17] Stěžovatel má pravdu, že žádný předpis mu výslovně neukládá povinnost vést fotodokumentaci o všech stavebních změnách, které na svých prodejnách provádí. Bylo však v jeho vlastním zájmu (stejně jako by to bylo v zájmu jakéhokoliv jiného daňového subjektu), aby měl zdokumentován stav nemovitostí před pracemi a po nich. Jde totiž o klíčový (či přinejmenším výchozí a nezbytný) důkaz o tom, jak se prodejny změnila a jakou povahu tyto změny měly. Bez tohoto (či jiného srovnatelného) důkazu správce daně nemohl posoudit, zda si stěžovatel uplatnil náklady oprávněně, či nikoliv. Jiné důkazní prostředky, které stěžovatel navrhl (znalecký posudek, místní šetření apod.), nemohly již stav prodejen před opravami prokázat. Stěžovatel mnohdy správci daně, žalovanému ani krajskému soudu konkrétně nesdělil, co jimi zamýšlel prokázat. Žalovaný se navíc těmito důkazními návrhy ve svém rozhodnutí zabýval a řádně odůvodnil, proč

nemohly přispět k objasnění skutkového stavu (k tomu blíže u dalších kasačních námitek). NSS proto souhlasí s žalovaným i s krajským soudem, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, a proto mu nemohly být náklady uznány podle § 24 zákona o daních z příjmů.

[18] Na tomto závěru nic nemění ani rozsudky NSS ze dne 21. 5. 2013, čj. 2 Afs 17/2012-26, a ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, č. 3273/2015 Sb. NSS, na které stěžovatel poukazuje. Tyto rozsudky nejsou se závěry NSS v této věci nijak v rozporu, protože se týkají významně odlišných situací, jak již správně konstatoval krajský soud u druhého citovaného rozsudku. Rozsudek 2 Afs 17/2012 krom toho nepopírá povinnost daňového subjektu prokázat stav nemovitostí před provedením prací. Zabývá se spíše tím, jakým materiálem může daňový subjekt nahradit původní materiál, aby se stále jednalo o opravu, než rozložením důkazního břemene. Pro posouzení této věci proto není rozhodný. Nebylo proto ani namístě, aby na základě rozsudku ve věci 2 Afs 17/2012 správce daně a žalovaný posuzovali v této věci části nákladů od sebe odděleně (tedy aby uznali jako opravu alespoň některé dílčí práce; k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, čj. 8 Afs 33/2011-99, bod 37). Tato námitka tedy není důvodná.

III. B *Přítomnost znalce na místě samém*

[19] NSS se dále zabýval námitkou, která s první námitkou úzce souvisí a v podstatě ji doplňuje. Stěžovatel totiž tvrdí, že žalovaný pochybil, protože si nevyžádal znalecký posudek a nepřizval znalce, aby si prohlédl prodejny, v nichž byly provedeny stavební práce. Stěžovatel je přesvědčen, že znalec by při svém šetření byl schopen rozpoznat, zda se původní stav staveb změnil natolik, že již nemohlo jít o pouhé opravy, nýbrž o technické zhodnocení. Znalec by podle stěžovatele mj. odpověděl na sporné otázky, zda bylo možné zachovat původní materiály a původní postupy při opravách, zda byly v objektech typu okál provedeny vnitřní omítky, zda byla kanalizace položena na shodném místě jako před opravou atd.

[20] NSS považuje za důležité zmínit, že stěžovatel nastínil až v kasační stížnosti konkrétní sporné otázky, na něž by mohl znalec odpovědět. V žalobě na tyto sporné otázky odkázal jen velmi obecně, a krajský soud se s touto námitkou proto vypořádal způsobem, který odpovídal obecnosti žalobní námitek a přitom byl dostatečný a srozumitelný.

[21] Domníval-li se stěžovatel, že zmíněné sporné technické otázky mohou objasnit stav prodejen před zahájením prací a jediné znalec je dokáže zodpovědět, měl to výslovně a konkrétně sdělit již v daňovém řízení. Správce daně ani žalovaný nepochybili, když si nedomysleli všechny skutečnosti, které by mohl znalec objasnit (tím se situace liší od situace v rozsudku 10 Afs 24/2014, jak již uvedl krajský soud). Nebyli navíc povinni provést všechny důkazy, které stěžovatel navrhl. Usoudili, že by znalec nepřispěl ke zjištění stavu před zahájením prací, a tento svůj závěr odůvodnili. NSS je proto přesvědčen, že orgány daňové správy se tímto postupem nijak neprohřešily proti § 92 odst. 2 daňového řádu. Dbaly totiž na řádné zjištění skutkového stavu (s ohledem na informace, které měly od stěžovatele k dispozici) a řádně zdůvodnily, proč by přítomnost znalce na místě samém a jeho výslech nepředstavovaly pro zjištění skutkového stavu žádný přínos.

III. C *Posouzení znaleckého posudku krajským soudem*

[22] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud neposoudil správně znalecký posudek, který stěžovatel předložil. Znalec hodnotil i otázku, zda mohly práce na budovách přispět k tomu, že se jednalo spíše o technické zhodnocení než o opravy. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že odborný posudek nijak nevypovídal o stavu budov před provedením oprav. Pokud se krajský soud domníval, že je potřeba některé závěry posudku vysvětlit, měl znalce vyslechnout.

[23] Žalovaný na stranách 94 až 95 svého rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč znalecký posudek předložený stěžovatelem ani případný výslech znalce nemohly přispět k objasnění skutkového stavu. Krajský soud se ve svém rozsudku s názorem žalovaného ztotožnil. NSS neshledává v postupu a v posouzení krajského soudu žádné pochybení. Nejde totiž o to, že by si žalovaný či krajský soud chtěli posoudit technické otázky, o nichž jim chybí potřebné znalosti a k němuž postrádají vhodnou odbornou kvalifikaci. K tomu se ani žalovaný, ani soud neuchýlili. Posoudit, k jakým zjištěním informace ve znaleckém posudku přispívají, a k jakým ne, bylo však plně v jejich kompetenci.

[24] NSS je proto přesvědčen, že nebylo povinností krajského soudu, aby znalce navíc ještě vyslechl. Pokud stěžovatel chtěl, aby soud nalezl přímou souvislost mezi některými závěry o technických otázkách a stavem prodejen před provedením prací, měl to opět výslovně říci či to mělo vyplynout z předloženého posudku. Úkolem krajského soudu totiž nebylo doplňovat dokazování ve snaze pomoci stěžovateli tvrdit a prokázat skutečnosti, které měl již v daňovém řízení prokazovat právě sám stěžovatel (viz shora uvedené důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu). Ani tuto námitku proto NSS neshledal důvodnou.

III. D *Místní šetření*

[25] Stěžovatel považuje za chybný také závěr krajského soudu, že místní šetření nebylo nutné, protože jím nebylo možné prokázat stav před opravami. Místní šetření mohlo žalovanému pomoci ověřit stěžovatelova tvrzení nejen o technických otázkách: podle stěžovatele si žalovaný mohl také ověřit, že stavební práce byly provedeny v souladu se zákonnými požadavky. Stěžovatel na rozdíl od krajského soudu neshledává uspokojivým vysvětlení žalovaného, proč neprovedl místní šetření, naopak považuje jeho výběr vhodných důkazů za svévolný.

[26] NSS se stejně jako u přechozích námitek ztotožňuje se závěry krajského soudu. Souhlasí s tím, že místní šetření by již nemohlo odhalit stav prodejen před jejich opravami. To, zda by díky němu mohly být zodpovězeny jiné otázky, v této věci není rozhodné.

[27] Podle NSS není nijak problematický ani postup správce daně, který si obstaral snímky o současném stavu prodejen z internetových stránek *Google maps*. Snímky poskytly správci daně informaci o aktuálním stavu věcí. Není důvod se domnívat, že by tyto informace měly horší vypovídající hodnotu než informace o současném vzhledu prodejen, které by správce daně získal jinak. Podstatné je, že žádné snímky pořízené poté,

co byly stavební a jiné práce v prodejnách dokončeny, nejsou způsobilé prokázat dřívější stav prodejen. NSS proto nepovažuje ani tuto námitku za důvodnou.

III. E *Procesní pochybení žalovaného*

[28] Stěžovatel dále namítal několik procesních pochybení žalovaného.

[29] Za prvé stěžovatel nesouhlasí s tím, že žalovaný mohl podle krajského soudu vyřídit stěžovatelovu žádost o prošetření stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu až po uzavření daňové kontroly. Podle stěžovatele na tom nic nemění ani to, že tyto námitky (shodné s těmi ve stížnosti) bylo možné uplatnit i v jiných částech řízení (zejména v odvolání). Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud měl kvůli tomuto procesnímu pochybení rozhodnutí žalovaného zrušit.

[30] NSS souhlasí s krajským soudem, že pochybení týkající se způsobu projednání výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole (proti nimž stížnost mířila) mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. V tomto případě tak tomu ale nebylo. Z judikatury plyne, že stížnost má podpůrnou povahu vůči odvolání a ochrana práv daňového subjektu je zajištěna, má-li daňový subjekt k dispozici odvolání a rozhodnutí o něm (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, čj. 2 Afs 143/2015-71). V této věci stěžovatel uplatnil námitky, které byly shodné s těmi ve stížnosti, v odvolání a žalovaný se s nimi podrobně vypořádal na stranách 106 až 111 svého rozhodnutí. Ochrana stěžovatelových práv tak bylo učiněno zadost. NSS tím neposvěcuje nesprávný postup žalovaného ani neříká, že orgány daňové správy mohou porušovat právní předpisy, jak stěžovatel mylně vyvozuje z rozsudku krajského soudu. Podstatné však pro posouzení tohoto pochybení je, že nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ho totiž napravil. V podrobnostech NSS odkazuje na body 58 až 60 rozsudku krajského soudu.

[31] Druhé procesní pochybení spočívá podle stěžovatele v tom, že žalovaný nepořídil úřední záznam o tom, že provedl důkaz fotografiemi.

[32] Rovněž touto námitkou se již zabýval krajský soud. NSS se s jeho názorem nejen ztotožňuje, ale na jeho podrobné odůvodnění v bodech 68 až 80 plně odkazuje. Přestože ani v tomto případě nelze postup správce daně považovat za ideální, je podstatné, že fotografie se staly součástí spisu, informace o nich byly součástí zprávy o daňové kontrole, stěžovatel měl možnost se s nimi seznámit a této možnosti využil. Skutečnost, že správce daně nepořídil úřední záznam o provedení důkazu fotografiemi, tak neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[33] Třetí procesní pochybení spočívá podle stěžovatele v tom, jak správce daně zpracoval výsledek kontrolního zjištění. Stěžovatel nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyložil § 88 daňového řádu. Podle stěžovatele je nutné, aby správce daně sepsal upravený kompletní výsledek kontrolního zjištění, dojde-li k jeho změně. Krajský soud špatně vyhodnotil rovněž žalobní námitky týkající se obsahu zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole totiž obsahuje dva výsledky kontrolního zjištění a chybí v ní stěžovatelovo vyjádření k druhému z nich – ostatně stěžovatel ani neměl možnost se

k němu vyjádřit. Ve zprávě o daňové kontrole jsou navíc u některých listin uvedena data doručení místo dat vyhotovení.

[34] Také k této poslední námitce (resp. skupině dílčích procesních námitek), která se týká procesního pochybení správce daně, se velmi podrobně vyjádřil krajský soud. Stěžovatel s jeho závěry sice nesouhlasí, zároveň ale stejně jako v řízení před krajským soudem neříká, jak se tato pochybení dotýkají jeho práv. NSS při vypořádání této námítky opět odkazuje na rozsudek krajského soudu, konkrétně na body 81 až 99, se kterými se ztotožňuje. Daňový řád správcem daně výslovně neukládá, jak má vypadat jeho postup při změně kontrolního výsledku. NSS souhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně nepochybil, když vydal „pouze“ doplnění kontrolního výsledku (podle stěžovatele „druhý kontrolní výsledek“) a nevypracovával jej úplně celý znovu. Takový postup by nebyl ani účelný, je-li jasné, k čemu a proč správce daně dospěl, a současně to srozumitelně sdělí daňovému subjektu. Stěžovateli očividně nečinilo žádné problémy porozumět kontrolnímu výsledku včetně jeho doplnění, když s ním dokázal polemizovat. Ostatně to ani nenamítá. Kontrolní výsledek byl navíc doplněn právě kvůli řadě stěžovatelových podání a důkazních návrhů, které v reakci na první kontrolní výsledek stěžovatel předložil. Stěžovatel v kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námitku, ale nezpochybňuje závěr krajského soudu, že správce daně umožnil stěžovateli vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění.

[35] NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že data doručení, která jsou ve zprávě o daňové kontrole uvedena místo dat vyhotovení, nemají vliv na rozpoznání jednotlivých listin a na schopnost se v nich orientovat. V neposlední řadě NSS podotýká, že zpráva o daňové kontrole nemusí mít náležitosti rozhodnutí, jak se stěžovatel domnívá (ovšem nijak ve prospěch tohoto tvrzení neargumentuje). NSS tedy neshledal důvodnými ani stěžovatelovy námitky procesního charakteru.

III. F *Posouzení některých technických otázek*

[36] Dále stěžovatel brojí proti některým konkrétním závěrům žalovaného, které se týkají technických otázek. S většinou z nich se již vypořádal krajský soud. Některé argumenty se však v žalobě neobjevily, a proto na ně krajský soud nemohl reagovat. Tyto skutečnosti měl NSS při vypořádání těchto námitek na zřeteli.

[37] Podle stěžovatele bylo prokázáno, že dvojité zasklení oken na prodejně v Petrovicích představovalo opravu oken, nikoliv technické zhodnocení. Krajský soud ve svém rozsudku také opakoval nepřesné stěžovatelovo vyjádření, podle něž u prodejen typu „okál“ byly opravovány vnitřní omítky, přestože tyto prodejny žádné omítky nemají. Krajský soud tak rozhodl nesprávně pouze kvůli terminologické nepřesnosti, jíž se navíc jako první dopustil žalovaný. Stěžovatel pak stejná slova užíval jen proto, aby nikoho nemátl záměnou pojmů.

[38] NSS poznamenává, že stěžovatel až v kasační stížnosti uvádí, že „snímky špalet prokazují, že se původní rozměr oken nezměnil“. Rovněž z toho vyvozuje, že z toho důvodu šlo o opravy oken. V žalobě však nic takového nezmínil. Stěžovatel proto nyní nemůže krajskému soudu vyčítat, že nevzal v potaz právě tuto skutečnost, vyplývající z fotografií

ve spisu. Krajský soud posuzoval závěry správce daně o zasklení oken v rozsahu žalobních námitek a s ohledem na informace, které mu stěžovatel poskytl.

[39] K nepřesnému vyjadřování lze pouze podotknout, že ani žalovaný, ani krajský soud neměli za cíl stěžovatele „nachytat“ na nesprávné terminologii. Pokud však stěžovatel nesdělí dostatečně srozumitelně své argumenty, sám způsobí nedorozumění či nevysvětlí skutečnou povahu věcí, nemůže očekávat, že bude se svou argumentací úspěšný.

[40] Dále stěžovatel trvá na tom, že kanalizace byla umístěna ve stejných místech jako před opravou. Odlišná délka použitých kanalizačních trub byla způsobena tím, že při výměně potrubí vznikají prořezy, kvůli kterým nemůže být část materiálu vůbec použita.

[41] NSS opět poznamenává, že krajský soud nebyl obeznámen s tvrzeními o prořezech, které podle stěžovatele vznikají při výměně potrubí. To, že na ně nereagoval, mu tedy ani v tomto případě nelze mít za zlé. Úkolem NSS není, aby jako poslední v řadě zkoumal, zda bylo potrubí položeno ve stejných místech, či jinde. I pochybnosti, které stěžovateli ve svém odůvodnění sdělil krajský soud, však vypovídají o tom, že se stěžovateli tuto skutečnost nepodařilo úspěšně prokázat.

[42] Stěžovatel trvá rovněž na tom, že plochy nátěru zůstaly stejné, nebyly vymalovány větší prostory, jak se domnívá žalovaný a krajský soud. Stěžovatel poukazuje i na to, že prokázal stejné umístění heraklitových příček jako před opravou. Nesprávný je podle stěžovatele také názor soudu, že odhad revizního technika k prokázání původního stavu tepelné clony není vhodným důkazem. To, že jsou parametry tepelných clon shodné, totiž nebylo možné prokázat jinak.

[43] NSS k tomuto okruhu námitek konstatuje, že ani tyto stěžovatelovy argumenty jej nepřesvědčují o tom, že provedené práce byly „pouhými“ opravami. Některá tvrzení působí neúplně, některá nepřiliš pravděpodobně (například tvrzení o výmalbě pouze opravovaných prvků). O tom, kde byla heraklitová příčka podle fotografií umístěna, se stěžovatel rovněž v žalobě nezmínil. Nadto NSS souhlasí s krajským soudem, že odhad revizního technika (jakkoliv se může blížit pravdě) sám o sobě neposkytuje jednoznačnou odpověď na to, jaký byl původní stav tepelné clony.

[44] NSS považuje za důležité zdůraznit, že není podstatné, nakolik je v této věci pravděpodobné, že některé práce na prodejnách byly provedeny tak, jak stěžovatel tvrdí. Tyto skutečnosti byl stěžovatel povinen prokázat tak, aby v konečném důsledku poskytly úplný obrázek o tom, jaký byl stav prodejen před provedením prací (a po nich). K tomu nestačí, aby stěžovatel prokázal, že některé dílčí změny proběhly tak, jak popisuje. Je zapotřebí, aby všechny tvrzené skutečnosti do sebe přesvědčivě zapadly a aby je stěžovatel důvěryhodně prokázal. Jedině tak by mohl správce daně posoudit povahu prováděných prací a určit, zda šlo o opravy, či o technické zhodnocení. To se však stěžovateli nepodařilo, proto nemohl být v této věci úspěšný.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[46] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady vymykající se z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 10. listopadu 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu