



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Ondřeje Bartoše a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **ELEKTRIMA s.r.o.**, IČ 27506100
sídlem Hlavní 416/132, 568 02 Svitavy
zastoupená advokátem Mgr. Tomášem Krejčím
sídlem Pařížská 204/21, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2023, č. j. 19835/23/5200-11434-713180

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá především tím, zda žalobkyně správně daňově uplatnila náklady vynaložené v souvislosti se stavebními pracemi v areálu svého dřívějšího sídla. Podstatným hlediskem je rozlišení mezi možností přímého uplatnění nákladů s charakterem oprav, nebo jejich kvalifikace jako technické zhodnocení majetku s odlišným daňovým režimem. Důkazní břemeno v tomto tíží daňový subjekt. Soud se rovněž zabýval

námítkou prekluze práva stanovit daň, a to v souvislosti s okamžikem zahájení daňové kontroly.

I. Vymezení věci

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) u žalobkyně provedl daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 (dále jen „*předmětné zdaňovací období*“). Pojal pochybnosti o tom, zda náklady v souvislosti se stavebními pracemi provedenými v areálu dřívějšího sídla žalobkyně v celkové výši 1 980 600 Kč vynaložené na nákup služeb od dodavatele ALISMA a. s. (dále jen „*Alisma*“) byly oprávněně zahrnuty v daňově účinných nákladech dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), tedy zda jde o opravy a nikoli o technické zhodnocení dle § 33 odst. 1 téhož zákona s odlišným daňovým režimem.
3. Pojem opravy není v daňových zákonech definován, proto je u účetních jednotek, kterou je i žalobkyně, přejímána pro daňové účely účetní definice. 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.*“ Výdaje na opravy lze uplatnit jednorázově jako daňově uznatelné výdaje (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud splňují zákonné podmínky.
4. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení je definováno v § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako výdaje (náklady) na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Výdaje na technické zhodnocení nelze, na rozdíl od výdajů na opravy, uplatnit v daňově účinných nákladech jednorázově [srov. § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů].
5. Žalobkyně v průběhu daňového řízení soustavně tvrdila, že v objektu byly provedeny toliko prosté opravy či údržby. Svá tvrzení dokládala především podklady ze svého účetnictví, smlouvou o dílo a položkovým rozpočtem vztahujícím se k pracím provedeným v areálu, fotografiemi areálu. Navrhovala zadání vypracování revizního znaleckého posudku, který by prokázal stav areálu před opravami a po jejich provedení. Navrhovala též provedení výslechů svědků, a to osob, které v areálu byly zaměstnány či v areálu vykonávaly jiné činnosti – již v průběhu daňové kontroly navrhla provedení výslechu J. H., v odvolacím řízení pak provedení výslechu J. P. a L. B.
6. Správce daně žalobkyni rozhodnutím ze dne 12. 5. 2021, č. j. 1051750/21/2808-50522-607331 (dodatečným platebním výměrem), doměřil daň z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období vyšší o 376 390 Kč a stanovil penále ve výši 75 278 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole vypořádal důkazní návrhy žalobkyně a popsal, že z předložených důkazů neplyne provedení prostých oprav či údržby objektu a žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno v tomto směru.
7. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně namítla kromě toho, že se jednalo toliko o opravy, též to, že nebyl proveden výslech svědka J. H. a že nebylo

přistoupeno k vypracování revizního znaleckého posudku. Správce daně výslech J. H. na pokyn žalovaného provedl a provedl i výslech svědka J. P. Výslech svědka L. B. proveden nebyl. Žalovaný v záhlaví tohoto rozsudku označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Zabýval se veškerými odvolacími námitkami žalobkyně.

II. Obsah žaloby

8. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Namítla prekluzi práva stanovit daň. Dále namítla nesprávné posouzení věci spočívající v tom, že správce daně hodnotil veškeré opravy jako technické zhodnocení areálu a též řadu vad řízení týkajících se dokazování, k čemuž odkazovala na judikaturu správních soudů.
9. K prekluzi práva stanovit daň žalobkyně uvedla, že vykázala daňovou ztrátu v roce 2012 a v témže roce ji celou odečetla, proto nemohla být odečtena v následujících letech. Dodatečný platební výměr byl oznámen dne 22. 5. 2021. Daňová kontrola byla materiálně zahájena již na místním šetření dne 5. 5. 2017. K prekluzi tak došlo dne 5. 5. 2023.
10. Dále žalobkyně uvedla, že pokud změna technických parametrů nutně přináší technický pokrok, jako je tomu v případě některých částí areálu, nejde o technické zhodnocení. Podotkla, že veškeré opravy nelze hodnotit jako technické zhodnocení toliko z důvodu, že byly provedeny v rámci jedné akce. Správní orgány postupovaly nezákonně, když svědecké výpovědi hodnotily jako nezpůsobilé prokázat skutečnosti tvrzené žalobkyní z důvodu, že svědkové neznali obsah projektové dokumentace a na straně druhé se opíraly o svědecké výpovědi v těch částech, ve kterých potvrzují, že se jedná o technické zhodnocení. Svědkové potvrdili, že v některých případech se jedná o opravy. Sama projektová dokumentace nevypovídá o stavu areálu před a po provedení oprav.
11. K výslechu svědka J. H. žalobkyně uvedla, že správce daně měl termín výslechu odložit, neboť právní zástupce žalobkyně převzal její právní zastoupení den před konáním výslechu, což téhož dne správci daně oznámil. Svědek dále před započítáním výslechu sdělil, že den před výslechem utrpěl úraz hlavy a že se necítí způsobilý k podání svědecké výpovědi. Další nezákonností zatížil správce daně řízení tím, že odmítl výslech svědka provést znovu za přítomnosti právního zástupce žalobkyně. V kontextu neprovedení výslechu L. B. žalobkyně uvedla, že pokud správce daně poukázal na absenci vypovídací hodnoty tohoto výslechu, jde o protizákonné hodnocení možného obsahu svědecké výpovědi.
12. Konečně žalobkyně uvedla, že správní orgány měly přistoupit k zadání vypracování revizního znaleckého posudku, neboť ve znaleckých posudcích z let 2007 a 2017 správce daně zjistil nesoulady. Revizní posudek by prokázal např., zda se nachází v areálu nová kanalizace nebo opravená stará kanalizace atd. Nelze vycházet ze znaleckého posudku z roku 2007 s tím, že mohlo v průběhu 8 let dojít k úpravám, neboť nelze klást k tíži daňového subjektu skutečnosti za období, pro které nebyla zahájena daňová kontrola. Žalobkyně nyní areál nevlastní, což ale neznamená, že po převodu nemovitosti muselo nutně dojít k dalším opravám.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. K námitce prekluze žalovaný uvedl, že místní šetření se týkalo jen daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Správce daně pouze vyhledával a shromažďoval důkazní prostředky, resp. získával předběžné informace. Daňová kontrola tedy byla formálně i materiálně zahájena až dne 10. 7. 2018 oznámením o zahájení daňové kontroly. Žalobkyně daňovou ztrátu mohla uplatňovat ve zdaňovacím období roku 2013 až ve zdaňovacím období roku 2017, protože lhůta pro stanovení daně u všech těchto zdaňovacích období se řídila lhůtou pro poslední z nich. Lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období začala běžet dne 1. 7. 2016 a měla skončit současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 dne 1. 7. 2021. Fakticky se tedy jedná o lhůtu pětiletou. Jelikož byla ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období zahájena dne 10. 7. 2018 daňová kontrola, prekluzivní lhůta se přerušila a počala běžet znovu pětiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 10. 7. 2023. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně.
15. Dále žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nepřiradila jednotlivé položky rozpočtového plánu ke konkrétním kartám majetku tak, aby bylo zřejmé, které práce a v jakém rozsahu byly fakticky provedeny na jednotlivých objektech. Neprokázala tak, u kterých konkrétních činnostech se jednalo pouze o opravy. K námitkám týkajícím se procesních vad žalovaný zopakoval některé části odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobkyně byla dostatečně dopředu vyrozuměna o konání výpovědi J. H., mohla tedy správce daně včas vyrozumět o nehodícím se termínu. Svědecké výpovědi se mohla účastnit sama žalobkyně. Opakovaná svědecká výpověď nemůže přinést jiné závěry. K výslechu L. B. žalovaný uvedl, že jej neprovedl v souladu s judikaturou Ústavního soudu.

IV. Jednání soudu

16. Soud věc projednal při veřejném jednání. Žalobkyně při jednání soudu setrvala na podané žalobě a zdůraznila námitku prekluze práva stanovit daň. Zejména argumentovala novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 299/2020 Sb. Dále setrvala na tom, že daňová kontrola byla zahájena dříve, než okamžikem, ze kterého vycházejí finanční orgány. Opakovala rovněž námitku spojenou s procesem dokazování, především neprovedení revizního posudku a neprovedení výslechu svědka. Žalovaný setrval na svém vyjádření k žalobě a navrhl její zamítnutí.

V. Posouzení věci soudem

17. Soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
18. Žaloba není důvodná.
19. Úvodem soud považuje za nutné připomenout, že v soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci především tehdy, pokud by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd. V daném řízení soud v rámci svého přezkumu ověřil, že žalobkyně měla dostatek možností se se správním spisem seznámit, účastnit se na řízení, byla s postupem správních orgánů v průběhu řízení seznamována. Účelem soudního přezkumu proto není opětovné meritorní posouzení celé

věci, nýbrž posouzení toho, zda správní orgány (zde orgány obou stupňů) postupovaly v souladu se zákonnými předpisy a zda nepřekročily svá oprávnění, a to v mezích žalobních námitek.

20. Vyjma námítka prekluze a námitek procesního charakteru týkajících se odvolacího řízení představují žalobní námítka svou podstatou opakování námitek z daňového řízení. Soud tak připomíná, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění. Soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006–86, a ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013–19]. Rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz.

V.a. K námitce prekluze práva stanovit daň

21. Soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva stanovit daň, neboť k jeho zániku by musel přihlídnout i bez námítka. Počátek lhůty pro vyměření daně je stanoven v § 148 odst. 1 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Protože žalobkyni vznikla v roce 2012 daňová ztráta, resp. v tomto roce vykázala daňovou ztrátu, která byla následně vyměřena, řídí se konec této lhůty § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (srov. též rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020–40, bod 33).
22. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období začala běžet dne 1. 7. 2016, neboť do tohoto dne byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období – daňové přiznání bylo podáno daňovým poradcem žalobkyně (srov. § 148 odst. 1 věta druhá ve spojení s § 136 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020).
23. Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla žalobkyně daňovou ztrátu vzniklou v roce 2012 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2017. Za zdaňovací období roku 2017 byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nejpozději do 2. 7. 2018 (1. 7. 2018 byla neděle). Lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2017 skončila dne 2. 7. 2021, což je zároveň den konce lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období (srov. § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 odst. 1 daňového řádu).
24. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období je tak fakticky lhůtou pětiletou (s jedním dnem „navíc“ – počala běžet dne 1. 7. 2016 a skončila by dne 2. 7. 2021). Na tuto pětiletou lhůtu potom dopadají ustanovení daňového řádu upravující její prodloužení, přerušování a stavění (§ 148 odst. 2 až 4 daňového řádu). Pro vyměření daně přitom platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu, která v daném případě uplyne 1. 7. 2026.
25. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola. Ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období byla daňová kontrola zahájena dne 10. 7. 2018 při jednání v místě sídla žalobkyně (viz níže), prekluzivní lhůta se tedy tímto před jejím uplynutím přerušila a počala běžet znovu od učinění tohoto úkonu. Její běh by skončil dne 11. 7. 2023. Předtím však byl vydán dodatečný platební

výměr, který byl potvrzen rozhodnutím žalovaného označeným v záhlaví tohoto rozsudku, jež nabylo právní moci dne 6. 6. 2023. Stalo se tak v celkové maximální desetileté lhůtě uvedené shora. K prekluzi práva stanovit daň proto nedošlo.

26. Soud nepřisvědčil námitce, že v otázce běhu prekluzivní lhůty hraje roli skutečnost, že žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu již v roce 2012. V kontextu běhu prekluzivní lhůty je tato skutečnost nerozhodná, neboť faktické splnění podmínek pro odečtení daňové ztráty od základu daně je čistě na poplatníkovi a nemůže mít vliv na počítání lhůty pro stanovení daně. Pokud poplatník hned první rok uplatní celou daňovou ztrátu, má stále stejně dlouhou prekluzivní lhůtu jako poplatník, který ztrátu uplatní najednou v celé výši poslední pátý rok či ten, kdo daňovou ztrátu neuplatní vůbec (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021–35, body 16 a 17, a ze dne 11. 8. 2023, č. j. 2 Afs 142/2022–37, body 12, 13). Odkaz žalobkyně na novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 299/2020 Sb. a účinnou od 1. 7. 2020, není na místě, a to již proto, že z přechodných ustanovení k této novelizaci daňového řádu se podává, že *na daňovou ztrátu pravomocně stanovenou za zdaňovací období, které skončilo přede dnem 30. června 2020, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*.
27. Soud nepřisvědčil ani námitce, že daňová kontrola byla materiálně zahájena již při místním šetření dne 5. 5. 2017. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti (která předchází zahájení daňové kontroly) z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti, jednalo by se fakticky o provádění daňové kontroly (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020–29, zejména body 23–26, a ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023–52, bod 16).
28. Z protokolu o kontrole vyplývá, že kontrola na daň z příjmů byla zahájena dne 10. 7. 2018 na základě poznatků z místního šetření provedeného dne 5. 5. 2017 a na základě skutečností, které vyplynuly z daňového řízení vedeného u společnosti Alisma. Soud ze správního spisu dále ověřil, že pracovnice správce daně se dne 5. 5. 2017 dostavily na základě telefonické domluvy se žalobkyní do jejího sídla a požadovaly předložení evidence pro účely DPH za zdaňovací období let 2015 a 2016, což žalobkyně na místě učinila. Dále byl při tomto místním šetření vznesen dotaz, jaký žalobkyně používá účetní systém, správci daně byly předloženy daňové doklady za roky 2015 a 2016 a poskytnuty kopie některých dokladů, bylo dohodnuto podání dodatečného daňového přiznání k DPH za únor 2015.
29. Sdělením ze dne 7. 3. 2018 správce daně upozornil žalobkyni na to, že u žalobkyně, v místě jejího sídla, bude zahájena daňová kontrola na dani z příjmů za předmětné zdaňovací období (a též daňová kontrola DPH za zdaňovací období září až prosinec roku 2015). V tomto sdělení uvedl správce daně výčet podkladů, které má žalobkyně při zahájení daňové kontroly předložit. Jednání v místě sídla žalobkyně pak proběhlo dne 10. 7. 2018. Při tomto jednání byly ze strany žalobkyně předloženy některé podklady dle sdělení správce daně (obratová předvaha, hlavní účetní kniha, účetní deníky, karty majetku, všeobecné účetní doklady, účtová osnova, číselné řady, evidence pohledávek a závazků, evidence pro účely daně, výpisy z bankovních účtů, kniha zásob, pokladní kniha).

30. Na základě uvedeného soud nemá pochybnost o tom, že cílem místního šetření, které proběhlo dne 5. 5. 2017, původně mělo být vyhledání, resp. získání podkladů za účelem následného ověření DPH. Na základě podkladů získaných při místním šetření a dále na základě daňového řízení vedeného u společnosti Alisma správce daně pojal záměr provést u žalobkyně též daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů právnických osob. Zaslal proto žalobkyni sdělení ze dne 7. 3. 2018, kde uvedl výčet podkladů, které bude požadovat při jednání, při kterém bude zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Jednání pak proběhlo dne 10. 7. 2018 a žalobkyně při něm doložila značný objem podkladů vztahujících se k předmětnému zdaňovacímu období, které byly následně v průběhu daňové kontroly prověřovány. Správce daně v období do 10. 7. 2018 neprováděl úkony, při kterých by prověřoval tvrzení žalobkyně, pokud jde o daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Soud tedy dospěl k závěru, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období byla formálně i materiálně zahájena dne 10. 7. 2018.

V.b. Neunesení důkazního břemene o přímé uplatnitelnosti nákladů

31. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (srov. rozsudky NSS dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019–39, body 22, 23).
32. Z judikatury vyplývá, že pokud daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži správce daně. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. To, že se jedná o opravy, musí prokázat poplatník, který příslušné náklady na opravu uplatňuje v základu daně. Zásadní je v tomto ohledu porovnání původního stavu před provedenými úpravami a konečného stavu po provedených úpravách. Dojde-li např. ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té doby, minimálně v tomto rozsahu, na objektu nebyly, jde o případy technického zhodnocení (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 253/2019–39, bod 44 a dále rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012–41, bod 27, a ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012–26).

Shrnutí vývoje přenosu důkazního břemene

33. Správci daně nejprve vznikly pochybnosti o tom, že žalobkyně fakticky přijala deklarované služby od společnosti Alisma. Prvou výzvou k prokázání skutečností byla žalobkyně vyzvána, aby tuto skutečnost prokázala. Ve vyjádření k této výzvě žalobkyně uvedla, že ohledně prací v areálu byla uzavřena smlouva o dílo a sjednán položkový rozpočet. Tyto žalobkyně doložila včetně fotodokumentace areálu. Správce daně poté žalobkyni zaslal druhou výzvu k prokázání skutečností, kterou ji vyzval k doložení dokladů prokazujících uskutečnění úhrad a jejich zaúčtování v případě přijatých faktur, u kterých nebyly provedeny úhrady v předmětném zdaňovacím období, ale až v následujících zdaňovacích obdobích. V reakci na tuto výzvu žalobkyně doložila další součásti účetnictví.
34. Na základě doposud shromážděných podkladů správce daně pojal pochybnost o tom, že se v případě deklarovaných nákladů na stavební úpravy v areálu jedná o náklady v souladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Třetí výzvou k prokázání skutečností žalobkyni vyzval, aby tuto skutečnost prokázala včetně stavu areálu před a po provedení prací a aby sdělila data pořízení fotodokumentace. Poukázal na to, že z položkového rozpočtu není zřejmé, zda výdaje na jednotlivé položky v rozpočtu byly vynaloženy na opravu a též na to, že součástí smlouvy o dílo není projektová dokumentace. Žalobkyně poté předložila především 48 popsaných fotografií areálu a další součásti účetnictví. Uvedla, že projektová dokumentace neexistovala, žalobkyně měla pouze nákres, který vytvořil jednatel žalobkyně.
35. Pochybnosti správce daně o tom, že se v případě deklarovaných nákladů na stavební úpravy jednalo o náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přetrvaly, proto žalobkyni vyzval další, čtvrtou výzvou k prokázání skutečností, aby uvedenou skutečnost prokázala a konkrétně aby přiřadila jednotlivé položky uvedené v rámci položkového rozpočtu ke konkrétním objektům v areálu, resp. přiřadila ke konkrétnímu majetku evidovanému na evidenční kartě majetku. Správce daně k tomu poukázal na to, že žalobkyni předložená fotodokumentace dokládá především nový stav objektů. Pokud některé fotografie mají zachycovat stav před opravou, jsou detailního charakteru a žádná z nich nezachycuje stav objektu. Dále pak na to, že fotografie nelze časově zařadit, neboť neobsahují datum pořízení, jednotlivé položky položkového rozpočtu nelze reálně přiřadit k jednotlivým objektům.
36. V odpovědi na čtvrtou výzvu k prokázání skutečností žalobkyně uvedla, že jí předložená fotodokumentace obsahuje popisky k tomu, které budovy se oprava týká, o jakou opravu jde a zda jde o stav před opravou nebo po ní. Zároveň ve vyjádření zaslala seznam popisů jednotlivých fotografií. Dále předložila evidenci hmotného a nehmotného majetku, položkový rozpočet, do kterého doplnila k souhrnnému názvu položek vždy evidenční čísla majetku, na kterých byla tato položka realizována a kopii katastrální mapy areálu.
37. Správce daně doplnil v průběhu řízení spis o znalecké posudky z let 2007 a 2017 vztahující se k danému areálu a o vyjádření Městského úřadu Svitavy, jehož přílohou byl územní souhlas ze dne 20. 3. 2008 pro stavbu zděného plotu v areálu a sdělení ze dne 17. 1. 2008 k ohlášení odstranění části stavby a skladu s komínem v areálu. Jak bylo uvedeno shora, po podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo řízení správcem daně doplněno o svědecké výpovědi J. H. a J. P. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně

k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno o tom, že se v případě prací provedených v areálu jednalo toliko o opravy, neunesla. Pochybnosti o tom, že šlo toliko o opravy, podtrhl výpověďmi uvedených svědků a změnami areálu patrnými ze znaleckých posudků.

Posouzení soudu

38. Soud souhlasí se žalovaným, že z provedených důkazů provedení prostých oprav či údržby nevyplývá. Za stěžejní má soud především to, že žalobkyně na výzvu správce daně nepřiradila jednotlivé položky uvedené v položkovém rozpočtu ke konkrétním objektům v areálu.
39. Jednotlivé položky rozpočtu nebylo možné dle obsahu rozpočtu a dalších podkladů k jednotlivým objektům přiřadit a porovnat tak v úplnosti stav před provedenými úpravami a po jejich provedení. Zároveň z položkového rozpočtu vyplynulo, že některé činnosti mají charakter technického zhodnocení, neboť z položkového rozpočtu byl zřejmý velký objem výdajů na tepelné izolace, dále to, že se lišily rozměry původních a nově vytvořených příček, došlo ke změně tepelných i zvukových vlastností příček, došlo ke změně vnitřní dispozice stavby vybudováním WC, umývárny a skladu na náradí, k vybudování šatny a kanceláře skladníka, provedení vodovodních a kanalizačních instalací, doplnění nových keramických obkladů, zazdění některých původních otvorů pro dveře a okna (str. 10 zprávy o daňové kontrole).
40. Jednatel žalobkyně si v rámci ústního jednání nebyl schopen vzpomenout, jaké konkrétní práce v předmětném zdaňovacím období v areálu probíhaly, jak probíhaly a ani na kterých budovách. Ze znaleckého posudku z roku 2007 přitom vyplynula absence vnitřního vodovodu, vnitřní kanalizace, ohřevu teplé vody, vnitřního hygienického zařízení. Tento znalecký posudek také neuvádí uvnitř haly kancelář, šatny či příslušenství. Ze znaleckého posudku z roku 2017 vyplynulo, že objekt B byl v roce 2015 uveden do stavu, kdy z něj zbyly jen obvodové zdi, byla tedy odstraněna střecha, krovy, omítky, okna, dveře atd. Oba znalecké posudky tedy rovněž nasvědčují tomu, že v areálu došlo k významným úpravám majícím za následek technické zhodnocení areálu.
41. Žalobkyní doložená fotodokumentace neprokazuje skutečný rozsah provedených prací. Z fotografií nevyplývá, kdy byly pořízeny. Ty fotografie, které mají dle tvrzení žalobkyně zachycovat původní stav, zachycují pouze jednotlivé detaily, nikoli celkový stavebnětechnický stav budov. Z některých fotografií ani není zřejmé, zda byly pořízeny v daném areálu. Fotografie tedy nezachycují veškeré prováděné opravy na jednotlivých budovách – nejsou z nich patrné veškeré konkrétní úpravy jednotlivých objektů ani časová posloupnost provedených úprav.
42. Správce daně vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem oprávněně požadoval, aby žalobkyně jednotlivé položky rozpočtu přiřadila ke konkrétním objektům v areálu. Správce daně v tomto kontextu správně poukázal na to, že není oprávněn posuzovat každý jednotlivý stavební zásah zvlášť a rozhodovat, zda ten či onen dílčí stavební zásah je opravou nebo technickým zhodnocením, zvláště za situace, kdy žalobkyně nedoložila stav před stavebním zásahem.
43. Žalobkyně sice po čtvrté výzvě k prokázání skutečností doložila upravený položkový rozpočet, v němž k souhrnnému názvu položek doplnila evidenční čísla majetku, nicméně

ani z takto popsaného položkového rozpočtu převážně nevyplývalo, které konkrétní položky a především v jakých částkách se vztahují k jednotlivým objektům (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Sdělení žalobkyně k čtvrté výzvě k prokázání skutečností ani nepřineslo bližší popis jednotlivých fotografií. Popisy jednotlivých fotografií, které žalobkyně včlenila do tohoto vyjádření, představují v podstatném pouhý přepis ručních popisků fotografií, případně jde o vyjádření toho, co je již k fotografiím ručně vepsáno, jinými slovy a dále o vyjádření toho, co je již z fotografií zcela zřejmé (např. že jde o plesnivou mokrou izolaci) či vyjádření názoru žalobkyně, že jde v daném případě toliko o opravu.

44. Provedené svědecké výpovědi J. H. a J. P. pak pochybnosti správních orgánů nerozptýlily. Svědci v rámci svých výpovědí nedokázali jednoznačně popsat práce, které byly v areálu provedeny. Například ve vztahu k budově A - vzhledu vestavné kanceláře před i po rekonstrukci J. P. uvedl, že místnost byla ze dřeva nebo ligna, pozice a rozměry zůstaly asi stejné, nové stěny byly patrně ze sádrokartonu; J. H. v tomto ohledu uvedl, že se vyboural sádrokarton, který se dále použil, měnila se vata, dřevo a sádrokarton - z jaké části svědek nevěděl. Ohledně změn vzhledu stropu a střechy, izolace stropu v hale A J. P. uvedl, že neví, že krovy nebyly vidět, proto tam byly podhledy; J. H. uvedl, že střecha byla měněna částečně, na střechě byl vlnitý plech, avšak rozsah prací svědek nevěděl. Ve vztahu k budově B - dotazům správce daně na změnu rozměrů oken a dveří a jejich umístění J. P. uvedl, že stará okna byla dřevěná bytovková a vyklápěla se v polovině, úpravu rozměrů oken a dveří si svědek nevybavil; J. H. si nepamatoval, zda se tam dávala okna či dveře. Ve vztahu ke změnám střechy budovy C J. P. uvedl, že střecha byla sedlová, plechová, nevěděl však, zda se střecha opravovala; J. H. uvedl, že se měnila část střechy, na střechě byly asi hliníkové šablony.
45. Pro účely stavebních prací provedených v areálu nebyla, jak vyplynulo z vyjádření žalobkyně, vypracována projektová dokumentace. Oba svědci potvrdili, že nikdy neviděli žádné plány areálu. Svědci proto ani nemohli svá tvrzení konkretizovat porovnáním stavu areálu před úpravami a po jejich provedení dle projektové dokumentace. Ze zjištění správních orgánů navíc vyplynulo, že se nejednalo o pracovníky, kteří by se na stavebních úpravách významně podíleli (J. P. se před rekonstrukcí téměř nevyskytoval v areálu, při opravách asistoval pouze při instalaci rozvaděče na budově B, J. H. měl pouze občas na starost dohlídku nad pracovníky dodavatele, jeho podíl na rekonstrukci spočíval pouze ve „vytahání nějaké izolace“).
46. Lze tedy shrnout, že žalobkyně důkazní břemeno o tom, že se v dané věci jednalo pouze o opravy, neunesla. Vzhledem k tomu má soud za irelevantní námitku, že správce daně nepostupoval správně, když veškeré opravy hodnotil jako technické zhodnocení z důvodu, že byly provedeny v rámci jedné akce. V rámci jedné investiční akce lze posoudit stavební práce jako opravu i technické zhodnocení, avšak pokud žalobkyně jednoznačně nepřiradila jednotlivé položky rozpočtového plánu ke konkrétním kartám majetku (aby bylo zřejmé, které práce a v jakém rozsahu byly fakticky provedeny na jednotlivých objektech), nebylo na správci daně, aby za žalobkyni domýšlel, které práce představovaly toliko opravu (resp. přinesly změnu technických parametrů toliko z důvodu technického pokroku) a které přinesly technické zhodnocení. Již ve třetí výzvě k prokázání skutečností byla žalobkyně upozorněna na to, že položkový rozpočet neposkytuje odpověď na otázku, které výdaje na jednotlivé položky v rozpočtu byly vynaloženy na opravu areálu. Soud má tedy za to, že

žalobkyni byl správními orgány poskytnut dostatečný prostor pro to, aby své tvrzení v tomto směru prokázala.

47. Soud nemá za důvodnou námitku, že výpovědi svědků žalovaný hodnotí jako nevěrohodné, ale klade jejich obsah žalobkyni k tíži. Hlavní důvod, proč svědecké výpovědi nepodpořily tvrzení žalobkyně, spočívá v tom, že výpovědi svědků jsou nejednoznačné, pokud jde o to, jaké práce byly konkrétně v areálu provedeny. V dané věci nebyla vypracována projektová dokumentace, svědci proto ani nemohli svá tvrzení konkretizovat porovnáním stavu areálu před úpravami a po jejich provedení dle projektové dokumentace. Soud s ohledem na uvedené nevyhodnotil výpovědi svědků ve prospěch ani v neprospěch žalobkyně. Žalovaný sice argumentoval výpověďmi svědků v tom ohledu, že provedené práce měly mnohdy spíše charakter technického zhodnocení. Jak ale vyplývá z výše uvedeného, stěžejní v dané věci je, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o to, že se v případě úprav areálu jednalo toliko o opravy. Pokud tedy žalovaný v některých aspektech (např. zazdění oken, posunutí příčky, změny vnějších rozměrů budovy) podpořil své závěry provedenými svědeckými výpověďmi, nelze tomu ničeho vytknout.

V.c. K procesním námitkám

48. K námitce žalobkyně, že mělo být přistoupeno k provedení důkazu revizním znaleckým posudkem, resp. k zadání jeho vypracování, soud konstatuje následující. Soud má za to, že správní orgány náležitě odůvodnily, z jakých důvodů takový důkaz neprovedly. Žalobní námitky v tomto ohledu svou podstatou kopírují námitky ze správního řízení. Soud se s důvody neprovedení tohoto důkazu uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožňuje. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí by již nebylo možné zachytit původní stav areálu. Žalobkyně již není vlastníkem areálu a patrně nemůže být obeznámena s podrobnostmi jeho úprav, které proběhly po prodeji areálu, ke kterému došlo v roce 2017. Správní orgány nepochybily, pokud podpůrně vyšly ze znaleckého posudku z roku 2007 a dospěly k závěru, že v mezidobí do vyhotovení znaleckého posudku z roku 2017 muselo dojít k úpravám areálu. Daňová kontrola byla vedena pro předmětné zdaňovací období, nedošlo k prověřování skutečností za jiné než toto zdaňovací období.
49. Jde-li o svědeckou výpověď J. H., soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně požádala správce daně o odložení výsledku den před jeho konáním z důvodu převzetí právního zastoupení. Ze spisu dále vyplývá, že právní zastoupení bylo převzato téhož dne. Soud má nicméně za to, že správce daně nebyl povinen odročit provedení výsledku z tohoto důvodu. Žalobkyně neuvedla ničeho, z čeho by bylo lze dovodit, že se výsledku nemohla zúčastnit ona sama. Žalobkyně byla s konáním výsledku řádně a včas obeznámena, výsledku se však nezúčastnila (tím se situace liší od žalobkyní citované judikatury – rozsudků NSS ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010–209 a Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 7. 3. 2017, č. j. 59 Af 21/2016–31, kdy daňový subjekt neměl možnost se výsledků zúčastnit či výslech svědka nebyl řádně proveden). Žalobkyně ani neuvádí, jaké konkrétní otázky či námitky mohla při jednání vznést toliko prostřednictvím svého zástupce. Procesní práva žalobkyně nebyla v důsledku nevyhovění návrhu na odročení jednání porušena.
50. Nad rámec nutného odůvodnění soud konstatuje, že ačkoli je plná moc datována dnem přede dnem konání výsledku, soudu se nejví jako pravděpodobné, že by žalobkyni nebyla

skutečnost, že bude mít zájem, aby se výsledku účastnil její právní zástupce, známa již dříve. Svědecká výpověď J. H. nepřispěla k unesení důkazního břemene žalobkyně již proto, že svědek nebyl obeznámen s konkrétními parametry stavebních úprav. Přítomnost zástupce žalobkyně při výsledku svědka by tedy stěží mohla přispět k unesení důkazního břemene žalobkyně v dané věci.

51. Svědek J. H. před započítím výsledku uvedl, že se necítí způsobilý k podání svědecké výpovědi, neboť utrpěl úraz hlavy. Na následnou otázku, zda lze ve výsledku pokračovat, však odpověděl, že ano. Tato úvodní vyjádření postavená vedle sebe na první pohled vyznívají poměrně rozporně, avšak z vyjádření samotných zaznamenaných do protokolu a z dalšího průběhu výsledku nelze vyvodit, že postup správce daně byl, pokud jde o výsledek tohoto svědka, proveden v rozporu se zákonem. Z protokolu o výsledku tohoto svědka nevyplývá, že by si svědek stěžoval na obtíže související s úrazem hlavy v průběhu jednání. Zároveň ze spisu nevyplývá, že by svědek doložil lékařskou zprávu ohledně svého úrazu hlavy, ze které by vyplývalo, že není výsledku schopen (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2021, č. j. 1 As 378/2020–36, bod 19). Jak správně uvedl žalovaný, správní orgán nebyl oprávněn sám zdravotní stav svědka posuzovat. Celá výpověď svědka je v protokolu zaznamenána poměrně jasně. Soud proto nedospěl k závěru, že by byl protokol o výsledku tohoto svědka nepoužitelný z důvodu, že svědek na počátku výsledku uvedl, že utrpěl úraz hlavy. Soud má tedy s ohledem na uvedené za to, že žalovaný nepochybil, pokud nevyhověl návrhu na provedení opětovného výsledku J. H.
52. V kontextu neprovedení výsledku L. B. soud konstatuje, že správní orgán nehodnotil dopředu možný obsah této svědecké výpovědi, ale v intencích daného případu správně vyhodnotil, že provedení tohoto důkazu by nepřineslo objasnění pro věc významných skutečností. K důvodným pochybnostem o osobě L. B., a tím i o vypovídací hodnotě výpovědi L. B. ve vztahu k tvrzením žalobkyně, vede skutečnost, že v rámci návržení výsledku L. B. žalobkyně uvedla, že tento měl provádět opravy v areálu žalobkyně jako její zaměstnanec. Dříve však nezmínila, že stavební práce v areálu měli provádět zaměstnanci žalobkyně. Jednatel žalobkyně v rámci svého výsledku nevěděl, jací konkrétní pracovníci práce prováděli, poté žalobkyně v odpovědi na třetí výzvu k prokázání skutečností uvedla, že se na stavebních pracích podíleli také rodinní příslušníci a přátelé. V rámci návržení výsledku J. H. a J. P. žalobkyně taktéž neuvedla, že by se mělo jednat o zaměstnance žalobkyně.
53. Žalobkyně výsledek L. B. navrhla s uvedením, že jde o osobu, která se měla pravidelně pohybovat v areálu. Uvedla, že by jeho výpověď měla přispět k objasnění stavu areálu před rekonstrukcí a po ní a že se měl podílet na některých opravách. Obdobným způsobem žalobkyně původně navrhovala výsledek J. H. a J. P.; následně tito svědci potvrdili, že se v areálu v době rekonstrukce pohybovali, dokonce, byť v nepodstatném rozsahu, participovali na některých pracích, přesto nedokázali konkrétně popsat, jaké práce byly v areálu provedeny. Ve světle pochybností popsanych v bodě 52 soud proto dospěl k závěru, že by výpověď L. B. nedisponovala vypovídací potencií ve vztahu k tvrzením žalobkyně. Žalovaný nepochybil, pokud k provedení výsledku L. B. nepřistoupil.
54. Soud tedy shrnuje, že správní orgány si nevolily libovolně, které důkazy provedou a které nikoli ani nehodnotily dopředu jejich obsah. Neprovedení uvedených důkazů bylo správními orgány náležitě odůvodněno tak, jak požaduje judikatura Ústavního soudu a

Nejvyššího správního soudu. Veškeré námitky žalobkyně byly správními orgány posouzeny.

VI. Závěr a náklady řízení

55. Na základě odůvodnění uvedeného v pasáži *V.a.* shora soud konstatuje, že k prekluzi práva stanovit daň v dané věci nedošlo. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o oprávněnost zahrnutí nákladů v daňově účinných nákladech období roku 2015 v souvislosti se stavebními pracemi v areálu svého dřívějšího sídla. Neprokázala své tvrzení o opravě objektů v tomto areálu. Žalovaný tedy správně uzavřel, že výdaje za služby od dodavatele Alisma ve výši 1 980 600 Kč za zdaňovací období roku 2015 nelze považovat za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud neshledal v mezích žalobních námitek žádné procesní pochybení správních orgánů. Protože v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž by soud musel přihlédnout z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 20. březen 2024

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. M.

