ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **JEDNOTA, spotřební družstvo ve Vsetíně**
sídlem Smetanova 1110, Vsetín

zastoupeného advokátem JUDr. Pavlem Vyroubalem
sídlem Palackého 168, Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2023, č. j. 35908/23/5200-11433-713223

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Jím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“)

ze dne 1. 6. 2020, č. j. 1331592/20/3312-50522-710753, kterým byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016 a současně sdělena zákonná povinnost uhradit z doměřené daně penále (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Správce daně v rámci daňové kontroly požadoval prokázat tvrzení žalobce, že jím uvedené náklady ve výši 6 392 247 Kč byly oprávněně zahrnuty do základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správci daně vznikly pochybnosti, zda výdaje (náklady) vynaložené žalobcem na stavební úpravy jeho provozoven (DOD Vsetín, Jednota Zašová, Jednota Horní Lideč a Jednota Zubří) lze považovat za opravu hmotného majetku nebo se již jedná o technické zhodnocení. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že se jedná o opravy hmotného majetku (prodejen), jak deklaroval. Podle § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaje (náklady) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr.

3. K odvolání žalobce žalovaný dodatečný platební výměr změnil. Žalovaný shledal odvolací námitky žalobce jako nedůvodné, nicméně kontrolou spisového materiálu zjistil, že správce daně akceptoval nesprávnou výši nákladů za výměnu oken v prodejně DOD Vsetín jako daňově uznatelnou, a naopak nesprávnou výši nákladů za výměnu elektroinstalace v prodejně Jednota Horní Lideč jako daňově uznatelnou neakceptoval. Obě skutečnosti měly vliv na základ daně potažmo daňovou povinnost žalobce. Původně správce daně zvýšil základ daně o částku v celkové výši 5 276 449 Kč, nově žalovaný zvýšil základ daně o částku v celkové výši 5 479 744 Kč oproti tvrzenému základu daně žalobcem, vzhledem k čemuž se změnila výše doměřené daně z částky 51 300 Kč na částku 90 060 Kč (dodatečné zrušení daňové ztráty ve výši 5 005 697 Kč setrvává), zákonné penále se pak změnilo z částky 60 316 Kč na částku 68 069 Kč.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce uvádí, že nadále trvá na základních námitkách, které jsou uvedeny v bodech 21 až 26 napadeného rozhodnutí.

5. Poukazuje na jednotlivé body v části napadeného rozhodnutí „III. Právní základ případu“ a na nesprávný výklad právních předpisů a judikatury.

6. Namítá i nesprávnosti v části napadeného rozhodnutí „IV. Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody)“, body 51 – 52, které obsahují obecné formulace nevztahující se k jednotlivým případům.

7. Ve vztahu k provozovně Jednota Zubří, body 53 – 57 napadeného rozhodnutí, namítá následující. Výměnou stávajících dveří bez změny technického parametru (otvoru pro dveře) nedošlo k rozšíření funkčnosti dveří, ani nevznikla nová trvalá užitná hodnota. Dveře pouze zajišťují vstup do prodejny a jejich náhrada za původní fyzicky opotřebované je oprava, neboť náklad nepřekročí hodnotu 40 000 Kč, nyní 80 000 Kč. V opačném případě by nebyl stabilizován standard neberoucí v úvahu vývoj v materiálech. Účel a funkce prodejny se nezměnila – žalobce neakceptuje tvrzení žalovaného a trvá na uplatnění § 24 zákona o daních z příjmů, jak je uvedeno v bodě 56 napadeného rozhodnutí.

8. Ve vztahu k provozovně Jednota Horní Lideč, body 58 – 69 napadeného rozhodnutí, namítá následující. Pokud se nedochoval záznam o původním stavu elektroinstalace, nelze dovozovat pochybení žalobce, jenž budovu prodejny získal bez dokladů, které dříve nebyly součástí dokumentace stavby. Tvrzení žalovaného, konkrétně „že naplňuje jejich indicii" ještě neopravňují k závěrům, které byly přijaty. Žalobce trvá na svém vyjádření, viz body 62, 63 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o počet spotřebičů, jedná se o samostatné movité věci, což nemá vliv na vedení elektroinstalací – jedná se o přívodní kabely CZ-CPA 27.90.44, nezměnila se hodnota hlavního jističe, ani počet rozvaděčů nebo celková hodnota příkonu. Jde o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů.

9. Ve vztahu k provozovně Jednota Zašová, body 70 – 82 napadeného rozhodnutí nesouhlasí s tím, že na jednom objektu nemohou probíhat práce charakteru technického zhodnocení a oprav. Např. na vnitřní omítky není dle stavebního zákona nutné jakékoliv opatření stavebního úřadu, tyto práce navíc patří do udržovacích prací, nelze tedy akceptovat body 78, 79 napadeného rozhodnutí. Stavební zákon ukládá vlastníkovi řádnou údržbu stavby, § 139 odst. 1, 2. Pro tyto práce není potřeba správní řízení, viz § 103 odst. 1 písm. c), tj. ohlášení nebo stavební povolení. Posouzení daňovými orgány jde nad rámec jejich pravomoci, výsledkem jejich tvrzení je znehodnocení a chátrání budovy pro veřejnost, ohrožení života a zdraví osob, ochranu životního prostředí a majetku, viz § 152 odst. 1 stavebního zákona.

10. Ve vztahu k provozovně DOD Vsetín, body 83 – 185 napadeného rozhodnutí namítá následující. K bodu 83 napadeného rozhodnutí, tabulce č. 2 Kontrolní zjištění, se žalobce vyjádřil opakovaně. Původní dokumentace je z r. 1975, tj. 49 let stará. Každou budovu, a zvláště budovy určené pro přístup veřejnosti, je nezbytné řádně udržovat. U této budovy se nezměnila zastavěná plocha, obestavěný prostor, účel a funkce budovy, dispoziční řešení nosných částí, obvodového zdiva ani schodišť a výtahových šachet. Zde tedy probíhají jak technické zhodnocení tak opravy a udržovací práce.

11. Bod 87 napadeného rozhodnutí ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (bod 49 napadeného rozhodnutí), na který se žalovaný odvolává, lze vykládat z hlediska stavebních předpisů tak, že se jedná o celý stavební objekt (budovu), nikoliv několik stavebních úprav na jedné budově. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného a považuje za správné ponechat uvedené stavební práce v opravách a udržovacích pracích. Rozhodné pro posouzení technického zhodnocení je, že se nezměnil účel opravovaného majetku ani jeho technické parametry. Např. světelné rozvody nejsou technickým parametrem, ale luxy na pracovních stolech. Obdobně potrubí vzduchotechniky nemá za technický parametr umístění, ale průtočný profil daný kapacitou v m^3/hod. Tyto údaje se nezměnily.

12. Bod 94 napadeného rozhodnutí uvádí, že příslušné stavebně-technické předpisy a jejich povinné dodržování daňovým subjektem nemá vliv na posouzení vynaložených nákladů. Jedná se o speciální předpis ve stavebním právu, který je *lex specialis* k daňovému předpisu. Následně v bodě 95 sám žalovaný vyžaduje v obecné formulaci stavební povolení a stavební deník bez rozlišení, které práce se těmito doklady mají prokázat. U udržovacích prací žádný takovýto doklad stavební zákon nevyžaduje a nevyžaduje je ani u prací uvedených v § 103 stavebního zákona. Žalovaný požaduje doklady nad rámec povinností stanovených právními předpisy, kdy žalobce takové doklady, fotografie i plány správci daně předložil.

13. Bod 100 napadeného rozhodnutí uvádí zcela nesprávný závěr, když kazetový podhled není stropní konstrukce, výška nosné konstrukce stropu se nezměnila.

14. Bod 101 napadeného rozhodnutí připouští, že nelze prokázat s ohledem na časový odstup skutečně provedený druh a rozsah prací za kontrolované období, tj. stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti (kde a v jakém rozsahu byly jednotlivé práce provedeny – viz např. bod 102 napadeného rozhodnutí). Instalace sádrokartonových límců stropu není změnou stavební dispozice, není nosnou konstrukcí, nemění podlahovou plochu prodejny. Žalovaný tyto a další otázky neposoudil, neuvedl s patřičnou jednoznačností, určitostí – tedy závěry žalovaného jsou nepřezkoumatelné, jakož i ty uvedené v dalších bodech 103, 104, 105 napadeného rozhodnutí. Příčky nejsou nosnou konstrukcí, nemění zastavěnou plochu prodejny ani její účel. Chladící boxy jsou samostatná movitá věc. Navíc fotografie samy o sobě nejsou důkazním prostředkem (viz bod 106 napadeného rozhodnutí). Bod 108 napadeného rozhodnutí je v rozporu se zákonem, neboť zákon o daních z příjmů nedefinuje stavební úpravu interiéru za kategorii technického zhodnocení majetku, závěry přijaté žalovaným proto nemají oporu v zákoně.

15. Vzhledem k bodům 110 – 118 napadeného rozhodnutí se žalobce neztotožňuje s posouzením soustavy elektrického požárního systému žalovaným. Navíc se jedná o splnění právních předpisů, jak bezpečnostních, tak zákona o daních z příjmů - § 26 a přílohy č. 1, Pokynu GFŘ D-22, které v r. 1983 nebyly účinné. Navíc se musí brát v úvahu životnost koncových prvků a jejich výměna je oprava, viz bod 117 napadeného rozhodnutí. Žalobce trvá na svém vyjádření a zařazení uvedených nákladů do přímých daňových nákladů.

16. V bodech 119 – 133 napadeného rozhodnutí se žalovaný nemohl opřít o důkazní prostředky, nemohl provést konfrontaci stavu před a po provedení instalací předmětů PSV tj. ZTI, neměl dáno na jisto, k jakým změnám došlo a zda jde o změny charakteru technického zhodnocení nebo oprav. Zde žalobce odkazuje na ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, definici uvedení majetku do 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. Navazující úprava „Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.“ Tyto definice jsou závazné i pro daňové orgány. Stanovisko daňových orgánů by vedlo k tomu, že i materiál a díly, které se již nevyrábí a provádí se při opravě jejich prostá náhrada, by se zařazovaly do technického zhodnocení. S tímto postupem se žalobce neztotožňuje. Je přesvědčen, že nelze provedené stavební úpravy, dodávky věcí, služeb a prací automaticky zařadit pod technické zhodnocení. Musí se vzít v úvahu životnost samostatných movitých věcí (SMV), původní Katalogy popisů a směrných cen stavebních prací, které neodlišovaly SMV ve stavbě. Toto rozdělení je upřesňováno zákonem o daních z příjmů a příslušnými vyhláškami. Obdobně je nezbytné přesně stanovit, co je a co není technický parametr věci.

17. Námitky žalobce ke zjištěním v bodech 119, 121 napadeného rozhodnutí spočívají v tom, že pokud projektová dokumentace postačovala pro stavební úřad, nemůže správce daně požadovat jinou nebo z této dokumentace nevycházet. U veřejných prostorů je nezbytné respektovat požadavky zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, jakož o ochraně života osob a požadavky Nařízení EP a Rady č. 305/2011, která ukládá, jaké parametry mají mít stavební materiály. Rozsah a obsah dokumentace je dán vyhl. č. 499/2006 Sb., nelze

požadovat další podrobnosti, neboť ČSN jsou pouze doporučení. Toto je vyjádření k bodům 125, 126, 127 až 133 napadeného rozhodnutí. Podle výkresu EPS, který je vždy schematický, nelze označovat místnosti, tak jak to činí žalovaný.

18. V bodě 134 napadeného rozhodnutí bylo vyloučeno, aby prostá náhrada původního poškození obložení z r. 1983 byla provedena v rámci oprav, na druhu materiálu nezáleží. Tyto práce prováděl dodavatel FESCHU, nejednalo se o stavební práce, které prováděla firma Vala a nejedná se tedy o úpravy provedené v rámci jedné akce shodným dodavatelem. Společnost FESCHU nebyla poddodavatelem stavební firmy VALA. Žalovaný k těmto skutečnostem vůbec nepřihlížel a rozhodl v rozporu se skutkovým stavem, který byl nepochybně zjištěn. Stejně tak v případě rekuperace TUV, která je samostatnou movitou věcí a je zatříděna jako CZ-CPA 28.25.11 – třetí DOS (Daňová odpisová skupina). Žalovaný nesprávně zařadil do stavby náklad s pořizovací hodnotou nižší než 40 000 Kč, kdy v účetnictví tato SMV vedena odděleně od stavby.

19. Rovněž v případě, že výměna obložení sloupů nebyla vyvolána jinými pracemi charakteru technického zhodnocení, jak nesprávně předjímá žalovaný v bodě 136 napadeného rozhodnutí, není možno s tímto závěrem vyslovit souhlas. Žalobce v bodě 141 napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil fungování rekuperátoru (SMV) a jeho zařazení, jedná se o příslušenství věci, o kterém rozhoduje vlastník. Rekuperátor se nemůže stát částí rozvodu vody, protože ho zákon o daních z příjmů nezařazuje do odpisové skupiny. Vlastní rekuperátor je zde drobný dlouhodobý hmotný majetek a takto byl zaúčtován žalobcem.

20. Na EZS (bod 149 napadeného rozhodnutí) se nevztahuje žádné ustanovení stavebního zákona. Původní EZS bylo provedeno bez dokumentace. Speciálně u EZS je nezbytné sledovat technologický pokrok, což žalovaný ve svém rozhodnutí nerespektoval a standardně zařadil finanční náklad do technického zhodnocení. V daném případě však nedošlo k jakémukoliv zhodnocení, šlo o povinnou výměnu součástí EZS, a to v rozsahu stanoveném speciálním právním předpisem.

21. K bodům 156, 157, 158 napadeného rozhodnutí žalobce uvádí, že odkaz na publikaci Milan Skála, Technické zhodnocení a opravy z r. 2008 neobstojí, neboť se nejedná o právní předpis a je zde popisován překonaný vývoj. V bodě 159 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že neexistuje žádný právní předpis o tom, jaké technické parametry jsou zkoumány u jednotlivého majetku a jaká a jak velká změna se posuzuje jako technické zhodnocení. Z čistě logického hlediska se nemá žalovaný ve svých závěrech dle svého tvrzení o co opřít. Žalobce uvádí, že existují technické parametry u různých druhů majetku. Rozhodně mezi ně nepatří vnitřní situování elektrických sítí. Žalobce souhlasí s tvrzeními žalovaného, která jsou uvedena v bodech 159, 160, 161, 162 napadeného rozhodnutí. Není jasné, podle kterých objektivních kritérií žalovaný postupoval, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.

22. Definice k otázce, co je součást a co příslušenství věci je zřejmá z § 505 – 513 občanského zákoníku. Žalobce se především opírá o ustanovení § 498 (co jsou věci movité, a to i přesto, že jsou pevně spojeny se stavbou).

23. Na základě výhrad a námitek nelze souhlasit s vyčíslením položek ve finanční vyjádření v bodech 186, 187, 188 napadeného rozhodnutí, protože se vždy jedná o zvýšení základu daně. Obdobné výhrady uplatňuje žalobce proti vyčíslení základu daně tak, jak je uveden v bodě 191 napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Podle něj lze žalobní argumentaci shrnout tak, že žalobce nadále zcela setrvává na tom, že u nákladů zaúčtovaných na účtu 511010 (opravy budov a staveb) unesl své důkazní břemeno a prokázal, že se jedná o opravy hmotného majetku. Žalovaný se nejprve vyjadřuje k otázce posuzování technického zhodnocení a oprav z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu. Následně reaguje na žalobní námitky ve vztahu k jednotlivým provozovnám a argumentuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal že se jedná o opravy hmotného majetku. V podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí. Žalovaný také s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9.2020, č. j. 5 Afs 155/2019, bod 10, poznamenává, že odkaz žalobce na jeho tvrzení učiněná v průběhu daňového řízení, aniž by tato tvrzení žalobce jakkoli rozvedl, nepředstavuje řádně uplatněný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)

IV. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

26. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda stavební práce spočívající dle tvrzení žalobce v opravách výše zmíněných provozoven byly z hlediska daňového práva opravami, a tedy zda výdaje v souvislosti s nimi vynaložené splňují podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či zda se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, což by vylučovalo uznatelnost předmětných výdajů. Sporný je tedy charakter těchto stavebních prací z hlediska daňového a sporná je rovněž otázka unesení důkazního břemene žalobcem.

27. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní.

28. Povinnosti správce daně v rámci dokazování jsou vymezeny v § 92 odst. 2 daňového řádu tak, že musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně tíží důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [...] Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních*

vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nehospodárné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně."

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

30. Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za dané zdaňovací období 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) zákona o daních z příjmů. Rekonstrukcí se pak pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů (§ 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

31. Důvodem, proč technické zhodnocení nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je to, že částka odpovídající technickému zhodnocení má jiné daňové účinky. Technické zhodnocení se neuplatňuje jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů). Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích období, tak aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosaženo časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady. Ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. O opravu se bude jednat pouze tehdy, pokud odstranění havarijního stavu nevedlo k technickému zhodnocení. Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS).

32. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod opravy leží na daňovém subjektu. Právě s ohledem na to, že hranice mezi opravou a technickým zhodnocením může být nezřetelná, je třeba v každém jednotlivém případě nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných skutečností, které je daňový subjekt povinen doložit, zejména pokud jde o dostatečné důkazy ukazující stav objektu před provedením stavebních prací a po něm, a s ohledem na rozvržení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem platí, že *„[o]značí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy, pak se v případě pochybností správce daně, zda se nejedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, důkazní břemeno přenáší dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na správce daně.*" (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec, ze dne 13.12.2005, č.j. 59 Ca 136/2005-58, č. 817/2006 Sb. NSS – tento rozsudek se sice vztahuje k již zrušenému zákonu o správě daní

a poplatků, ale jeho východiska je možno využít i nadále). Jestliže za takového stavu věci správce daně tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno na něj [v nyní posuzované věci dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a je tedy povinen skutečnosti tvrzené a doložené daňovým subjektem spolehlivě vyvrátit.

33. Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Za této situace judikatura správních soudů odkazuje na definici pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83). Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se opravou 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. Zároveň platí, že „*... odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě 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). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce stěžovatele, že samotné fyzické opotřebení potrubí a jeho havarijní stav svědčily jednoznačně pro závěr o opravě a vylučovaly technické zhodnocení. Tento stav byl totiž důvodem, pro který žalobce přistoupil k předmětným pracím, ale sám o sobě nepředurčoval, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39 Sb. NSS 2653/2012). Ani doložení důkazních prostředků svědčících o provedení odstranění havarijního stavu v rámci stavebních prací tedy ještě neznamená, že nedošlo k technickému zhodnocení nemovitosti, tedy k vytvoření nové užitné hodnoty, a nikoli pouze k reprodukci užitné hodnoty stávající, tedy udržení stávajícího, resp. opravě předcházejícího stavu.

34. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č.j. 2 Afs 53/2008-48, plyne, že „ *pojem „technické parametry“ je nutné vykládat ve vztahu k celku, tedy k technickým parametrům celé budovy, a dále ve vztahu k funkčnosti celé budovy, což bylo reflektováno i výše citovaným pokynem Ministerstva financí. Pokud by totiž bylo postupováno pouze formalisticky, již jen pouhou výměnu dřevěných oken za okna plastová by bez dalšího bylo nutné posuzovat jako technické zhodnocení. Pokud však bylo správní praxí pro daňové účely nastaveno posuzování výměny použitého materiálu jako „opravy“ a došlo-li nad rámec této akceptované výjimky v konkrétním případě v souvislosti s výměnou oken k dalším změnám na předmětné nemovitosti, je třeba výdaje spojené s výměnou oken posuzovat jako výdaje na rekonstrukci stavby, resp. technické zhodnocení. V případě výměny ohřívačů vody je nutné vzít v úvahu skutečnost, že instalací nových ohřívačů došlo nejen k navýšení celkové kapacity ohřívané vody o 150 l (25%), ale především se zároveň v rámci stavebních úprav v ubytovacích buňkách změnilo dispoziční uspořádání, když z původního jednoho společného sociálního zařízení s jedním ohřívačem vody pro dvě ubytovací buňky byla vybudována dvě samostatná sociální zařízení s vlastním ohřívačem vody pro každou z ubytovacích buněk. Z takovéto situace lze usuzovat, že účelem výměny ohřívačů vody bylo taktéž vybavení každé ubytovací buňky vlastním ohřívačem, nejenom výměna opotřebovaných nebo poškozených ohřívačů za ohřívače nové. Výměnu ohřívačů a*

stavebně technické zásahy, ke kterým došlo zároveň s touto výměnou, není možné posuzovat jako činnosti navzájem zcela oddělitelné.".

35. Pokud daňový subjekt tvrdí, že v rámci probíhajících stavebních prací byly některé výdaje, které v rámci stavebních prací vyčlenil na opravy, vynaloženy nezávisle na zbylých výdajích na technické zhodnocení, je na daňovém subjektu, aby své tvrzení prokázal. Důkazní břemeno neleží na správci daně, neboť „*...není možné, aby správce daně posuzoval jednotlivý stavební zásah zvlášť a zvlášť rozhodoval, zda ten či onen dílčí stavební zásah je opravou nebo technickým zhodnocením... není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 10 Afs 104/2018-40).

36. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, uvedl, že „*...hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, bývá v praxi často nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení. Není jistě pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní disposice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té době (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly, apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (příkladmo výměna střešní krytiny za novou, stejného typu) bude případem „prosté" opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu „vyšší kvality", která by současně pro objekt představovala jistou „přidanou hodnotu". I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby, lze je nepochybně jako opravu (a nikoliv technické zhodnocení) akceptovat, a to s výše popsanými daňovými konsekvencemi. Jako příklad lze uvést například výměnu nefunkční střešní krytiny za situace, kdy se další práce, spojené se zamýšlenou změnou užívání stavby, týkají jen úpravy jejího vnitřního uspořádání.*".

Jednota Zubří

37. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobce provedl v předmětné provozovně výměnu manuálních dveří za automatické, které se otevírají na základě senzoru reagujícího na pohyb.

38. Výdaje (náklady) za dodávku a montáž automatických dveří ve výši 69 000 Kč žalobce uplatnil jednorázově jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

39. Podle žalovaného se jedná o modernizaci budovy, jelikož došlo ke kvalitativnímu rozšíření funkčnosti dveří k otevření není třeba lidské síly, disponují pohonem a čidlem na pohyb osob). Žalobce tak neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že dané výdaje (náklady) oprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Celkově uhrazenou částku za dodání dveří nelze rozdělit na pohon dveří a křídla dveří.

40. Žalobce namítá, že se jednalo o opravu – náhradu za původní fyzicky opotřebované dveře. Dveře pouze zajišťují vstup do prodejny. Nedošlo ke změně otvoru pro dveře ani k rozšíření funkčnosti dveří, nevznikla ani nová trvalá užitná hodnota. Náklad nepřekročí hodnotu 40 000 Kč, nyní 80 000 Kč.

41. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce v dané věci nevyměnil stávající dveře pouze za nové z jiného materiálu. Výměna manuálně otevíratelných dveří za dveře automatické není ani změnou, kterou nutně přináší technický pokrok, tj. nejedná se o změnu vyvolanou přirozeným technickým pokrokem. Opotřebované manuální dveře lze nahradit novými manuálně otevíratelnými dveřmi.

42. Nové dveře sice nadále zajišťují vstup do objektu, jak argumentuje žalobce, nicméně v odlišné technické podobě automatického otevírání, čímž získaly novou užitnou hodnotu. Je obecně známé, že automatické otevírání dveří zvyšuje komfort při vstupu do objektu. Vstup do objektu získal na kvalitě, což i objektu samotnému přineslo vyšší kvalitu. Daná změna měla za následek změnu technických parametrů dveří.

43. K námitce nepřekročení limitu 40 000 Kč žalobce nic bližšího neuvádí. Krajský soud považuje za dostatečnou argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, podle níž náklady na dodání dveří činily 69 000 Kč, přičemž je nelze dělit na částku za pohon a křídla dveří, neboť jednotlivé části tvoří jeden funkční celek.

44. Žalobce neprokázal, že dané výdaje (náklady) na dodávku a montáž automatických dveří oprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jednota Horní Lideč

45. Žalobní argumentace se týká elektroinstalace.

46. Ve vztahu k elektroinstalaci žalovaný uvedl, že žalobce tížilo důkazní břemeno k prokázání stavu elektroinstalace před započetím stavebních prací. Tento stav žalobce neprokázal (což není mezi účastníky řízení sporné).

47. Žalobce namítá, že provozovnu získal bez dokladů (nebyly součástí dokumentace stavby). K tomu soud uvádí, že žalobcem namítaná skutečnost nemůže jít k tíži správci daně. Naopak bylo v zájmu žalobce, aby měl zdokumentován stav elektroinstalace před pracemi a po nich. Pokud si žalobce dokumentaci předchozího stavu nezajistil (předchozí stav nezdokumentoval), vystavil se tím riziku důkazní nouze.

48. Žalovaný v daňovém řízení porovnal tvrzení žalobce, že provedl pouhou opravu elektroinstalace, s žalobcem předloženými revizními zprávami z let 2011 a 2016. Žalovaný z nich zjistil, že došlo k navýšení počtu spotřebičů a s tím souvisejícímu navýšení celkové hodnoty příkonu, ke změně počtu a typu rozvaděčů. Dále žalovaný dospěl k následujícím závěrům. Pokud rozvody nově disponují proudovými chrániči, které při revizi v roce 2011 nebyly, byla provedena výměna vedení. Dále ze zpráv vyplývá, že např. v okruhu před prodejnou (nově zapojeny 3 kusy žárovek a reklama COOP) nebo v okruhu rampa (nově zbudovaná rampa před prodejnou – nově zapojeny 2 kusy žárovek, halogen, agregát pro chladící box a agregát pro chladící vitrínu, klimatizace) byly vedeny nové kabely, aby uvedené spotřebiče mohly být napojeny. Předložené zprávy poukazují na to, že byla provedena změna na elektroinstalaci.

49. Krajský soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že s ohledem na shora uvedené je zřejmé, že předložené revizní zprávy nijak nenasvědčovaly tomu, že by se jednalo o pouhou opravu elektroinstalace. Žalobce tedy ani revizními zprávami nebyl schopen prokázat, že nová elektroinstalace má charakter pouhé opravy.

50. Žalobce dále namítá, že počet spotřebičů nemá vliv na vedení elektroinstalace, že se nezměnila hodnota hlavního jističe nebo že nedošlo ke změně počtu rozvaděčů nebo celkové hodnoty příkonu. Daná tvrzení však sama o sobě nemohou doložit, že došlo k opravě a nikoli technickému zhodnocení elektroinstalace a tedy, že žalobce uplatnil náklady oprávněně. Jak krajský soud zmínil již výše, rozhodující je pouze objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu.

51. Žalobce neprokázal stav elektroinstalace před úpravou, a to v tom rozsahu, který je nutný pro posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení. Žalobcem uplatněné výdaje tak nemohly být akceptovány jako daňově uznatelné náklady na opravu. Je proto správný závěr, že žalobce neprokázal, že dané výdaje (náklady) na elektroinstalační práce oprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jednota Zašová

52. Žalovaný zjistil, že v dané provozovně byly provedeny stavební práce, které zahrnovaly bourání zdiva, stavbu nosných konstrukcí skladového prostoru, napojení nové vnitřní i venkovní kanalizace, vybudování nákladní rampy, montáž vzduchotechniky, výměnu vnitřního plynovodu, výměnu oken i dveří (plastová, jiné rozměry – dozdívky, dveře automaticky posuvné), zateplení obvodového pláště, podlahy a střechy. S dozdívkou stavebních otvorů oken a dveří souvisí také úprava vnitřních omítek. Ze zprávy o revizi plynového zařízení vyplývá, že předmětem revize byl nový rozvod plynu v objektu. Sám žalobce uvedl (i doložil), že byla poskytnuta účelová dotace, která se týkala zateplení budovy, zateplení střešní konstrukce, podlahy, použití oken a dveří s vyšším tepelným odporem atd. Veškeré stavební práce a úpravy na budově Jednoty Zašová byly provedeny v období 7. 3. 2016 až 7. 6. 2016. Daná zjištění žalobce nerozporuje.

53. Žalobce celkovou hodnotu stavebních prací rozdělil na částku, kterou zahrnul do technického zhodnocení a na částku, kterou zaúčtoval na účet oprav budov a staveb.

54. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že lze připustit, že stavební práce prováděné současně by mohly být jak technickým zhodnocením, tak opravou (viz bod 75 napadeného rozhodnutí). V daném případě však k takové situaci nedošlo, resp. žalobce neprokázal, že jím vyčleněné stavební práce byly pouhou opravou. Podle žalovaného provedené stavební práce tvořily z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek, vedly ke změně technických parametrů celé budovy včetně dispoziční změny, tj. náklady vynaložené na stavební práce mají charakter technického zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů.

55. Pokud žalobce v podané žalobě namítá, že nesouhlasí s tím, že na jednom objektu nemohou probíhat práce charakteru oprav a technického zhodnocení, vymezuje se proti názoru, který z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Naopak žalovaný automaticky nevyloučil, že v rámci jedné investiční akce nemohou být současně prováděny opravy i technické zhodnocení. Uvedl však zcela konkrétní důvody, proč v případě žalobce došlo k situaci, kdy nebylo možné od sebe oddělit opravy a technické zhodnocení. Žalovaný hodnotil vzájemnou podmíněnost, provázanost a časovou souvislost prací na předmětné provozovně, přičemž

dospěl k závěru, že stavební práce provedené na předmětné provozovně tvoří jeden celek a mají charakter technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů.

56. Žalobce se v podané žalobě vymezil proti uvedeným závěrům žalovaného poměrně obecně. Odkázal na stavební zákon a argumentoval, že na vnitřní omítky není třeba jakékoli opatření stavebního úřadu a jde o udržovací práce. Dále žalobce namítal, že stavební zákon ukládá vlastníkovi povinnost udržovat stavbu a pro tyto práce není třeba stavební povolení. Posouzení ze strany daňových orgánů jde podle žalobce nad rámec jejich pravomoci a výsledkem jejich tvrzení je znehodnocení a chátrání budovy pro veřejnost, ohrožení života a zdraví osob, ochrany životního prostředí a majetku.

57. Krajský soud k tomu uvádí, že žalobcova argumentace nezpochybňuje závěry žalovaného o povaze stavebních prací a jejich posouzení jako technického zhodnocení. To, že nebylo, resp. nemuselo být vedeno stavební řízení nebo že byla prováděna údržba stavby ve smyslu § 139 stavebního zákona nebo že stavebník byl povinen dbát na řádnou přípravu a provádění stavby se zřetelem na ochranu života, zdraví osob nebo zvířat ve smyslu § 152 odst. 1 stavebního zákona neprokazuje, že sporné práce byly z hlediska daňového pouhou opravou.

58. Stejně tak nemůže obstát žalobcova argumentace týkající se sádrokartonových konstrukcí. Pokud žalobce v provozovně provedl vybourání původních zdí a provedl sádrokartonové konstrukce, přičemž došlo současně ke změně dispozice provozovny, nelze dospět k závěru, že žalobce provedl pouhou opravu. K doložení původní výšky stropu žalobce (Ing. J.) uvedl, že rozdíl mezi původní a novou podhledovou výškou ve skladu a prodejně je cca 10 až 12 cm, přičemž v prodejně je vyšší (viz str. 16 zpráva o daňové kontrole a protokol o ústním jednání ze dne 2. 10. 2019, č. j. 1883745/19). Nelze dovodit (a žalobce nedokládá), že by práce týkající se sádrokartonových konstrukcí nesouvisela se stavební úpravou provozovny, která představovala beze sporu technické zhodnocení, že by nebyly její součástí, že by na ni nijak nenavazovaly apod

59. Obecně platí, že jsou-li stavební úpravy prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci komplexně prováděných stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného a časového i z hlediska účelu jeden celek), a směřují-li ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, není nutné u každé dílčí úpravy zkoumat její charakter (tj. zda by mohla být oproti technickému zhodnocení opravou), a z tohoto důvodu výdaje (náklady) vynaložené na tyto dílčí práce vyčleňovat jako výdaje (náklady) přímo daňově uznatelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, nebo rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40).

60. K zahrnování určitých dílčích činností (jež by nazírány izolovaně měly povahu prosté opravy) do jednoho celku posuzovaného jako technické zhodnocení totiž dochází z toho důvodu, že tyto dílčí činnosti buď podmiňují uskutečnění technického zhodnocení, anebo jsou nutným důsledkem technického zhodnocení. Jako praktický příklad lze uvést situaci, kdy ve spojitosti s výstavbou nové příčky dělicí stávající místnosti proběhla i oprava omítek v místnostech. Vzhledem k tomu, že je obtížně odlišitelné, jaká část prací představuje pouhou opravu stávajících omítek a jaká již realizaci omítek nových, judikatura pro takové a obdobné případy dovodila, že není účelné rozlišovat, co je ještě opravou a co již technickým zhodnocením. Pro posouzení shody účelu i věcné souvislosti posuzovaných plnění je rozhodující objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli subjektivní záměr daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87).

61. Nepostačuje tedy, že určité dílčí činnosti by izolovaně (samy o sobě) mohly mít povahu prosté opravy. Bylo na žalobci, aby jednoznačně prokázal, že ty výdaje, které v rámci stavebních prací vyčlenil na opravy, byly skutečně vynaloženy nezávisle (bez ohledu) na výdaje za jiné souvisle probíhající stavební práce na technickém zhodnocení předmětné provozovny. V tomto směru žalobce v podané žalobě neargumentuje.

DOD Vsetín

62. Žalobce zahrnul do nákladů za opravy stavební práce od dodavatele R. V. (body 84-109 napadeného rozhodnutí), montáž EPS (elektrický požární systém) od dodavatele MORES elektronic s.r.o. (viz body 110 – 118 napadeného rozhodnutí), instalatérské práce zahrnující výměnu zdravotní technické instalace (ZTI) a ústředního topení (ÚT) od dodavatele Š. P. (viz body 119 – 134 napadeného rozhodnutí), náklady na opravu interiérového zařízení zahrnující opláštění sloupů a chladící a mrazící zařízení od dodavatele FESCHU lighting & design s. r. o. (viz body 134 – 137 napadeného rozhodnutí), náklady na interiérové zařízení zahrnující opláštění sloupů, malé lítačky a rekuperaci (viz body 138 – 148 napadeného rozhodnutí), montáž EZS (elektrická zabezpečovací signalizace) od dodavatele MOBA spol. s r.o. (viz body 149 – 153 napadeného rozhodnutí).

63. V případě stavebních prací dospěl žalovaný k závěru, že žalobce provedl stavební úpravu, kterou zákon o daních z příjmů definuje jako jednu z kategorií technického zhodnocení. Dle zjištění žalovaného byly provedeny následující stavební zásahy: změna vnitřní dispozice (vybourání vyzděných místností a nahrazení sádrokartonovými v jiném dispozičním členění), změna dveří (nové umístění, změny velikostí stavebních otvorů, zazdívka vrat ve skladu), změna v elektroinstalaci (nové trasy kabelových rozvodů, nové umístění zásuvek), změna výšky stropu ve skladu a prodejně vzniklá výměnou původního kazetového stropu.

64. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že uvedené zásahy přesahují rámec pouhých oprav (ve smyslu odstranění účinků částečného fyzického opotřebení).

65. Dále žalovaný uvedl, že stavební úpravy byly provedeny v časové a věcné souvislosti jako „jedna stavební akce“ ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41, a tedy že z nich nelze vyčleňovat jednotlivé dílčí úpravy, které by izolovaně mohly být posouzeny jako oprava.

66. Žalobce v podané žalobě namítal, že na předmětné provozovně probíhaly stavební práce, které měly charakter jak technického zhodnocení, tak oprav a udržovacích prací.

67. Jak krajský soud zmínil výše (odst. 35), pokud byly některé práce, které by samostatně (izolovaně nahlíženo) bylo možné považovat za opravy, realizovány v rámci komplexně prováděných stavebních prací, kterými byla provozovna technicky zhodnocována, *„není možné, aby správce daně posuzoval jednotlivý stavební zásah zvlášť a zvlášť rozhodoval, zda ten či onen dílčí stavební zásah je opravou nebo technickým zhodnocením... není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40).

68. Pokud by přesto nastala situace, kdy by souběžně v rámci probíhajících stavebních prací byla provozovna žalobce dohromady opravována a technicky zhodnocována, nese důkazní břemeno žalobce, nikoli správce daně. Bylo tedy na žalobci, aby jednoznačně prokázal, že ty výdaje, které v rámci stavebních prací vyčlenil na opravy, byly skutečně vynaloženy nezávisle na zbylých výdajích na technické zhodnocení a neměly žádnou souvislost se zvýšením užitné hodnoty provozovny, tj. tyto výdaje z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musely být realizovány jedině bez ohledu na výdaje za jiné souvisle probíhající stavební práce na technickém zhodnocení. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že žalobce v daňovém řízení toto své důkazní břemeno neunesl.

69. Krajský soud uvádí, že žalobce v rámci svých námitek ve vztahu ke stavebním pracím od dodavatele R. V. neuvedl žádnou relevantní argumentaci k tomu, že stavební práce, které vyčlenil jako opravy, byly realizovány bez ohledu na výdaje za jiné souvisle probíhající stavební práce na technickém zhodnocení. Jinými slovy z žalobních tvrzení nelze dovodit, že by některé dílčí práce netvořily s ostatními stavebními pracemi jeden celek, resp. že by zde chyběla časová, věcná a účelová souvislost s technickým zhodnocením. Neobstojí proto tvrzení žalobce, že se nezměnil účel opravovaného majetku ani jeho technické parametry, resp. v případě světelných rozvodů luxy na pracovních stolech nebo v případě potrubí vzduchotechniky průtočný profil daný kapacitou v m3/hod. Žalobce byl povinen prokázat, které výdaje a proč nemají souvislost s novou užitnou hodnotou provozoven, a nikoli to, že by jako výdaje na opravy „izolovaně“ za jiných okolností obstály.

70. Stejně tak nemůže obstát žalobcova argumentace týkající se sádrokartonových konstrukcí. Pokud žalobce v provozovně provedl vybourání původních zdí a provedl sádrokartonové konstrukce, přičemž došlo současně ke změně dispozice provozovny, nelze dospět k závěru, že provedl pouhou opravu. K doložení původní výšky stropu žalobce (Ing. J.) uvedl, že rozdíl mezi původní a novou podhledovou výškou ve skladu a prodejně je cca 10 až 12 cm, přičemž v prodejně je vyšší (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole a protokol o ústním jednání ze dne 2. 10. 2019, č. j. 1883745/19). Nelze dovodit (a žalobce nedokládá), že by práce týkající se sádrokartonových konstrukcí nesouvisela se stavební úpravou provozovny, která představovala beze sporu technické zhodnocení, že by nebyly její součástí, že by na ni nijak nenavazovaly apod.

71. Dále žalovaný uvedl, že u žalobcem tvrzeného zásahu do majetku v podobě změny v potrubí vzduchotechniky nelze vyhodnotit výslednou změnu pro nedostatek důkazních prostředků (je znám původní stav na základě dokumentace poskytnuté Městským úřadem Vsetín, ale nebyl předložen patřičný výkres nového stavu). Žalobce tak podle žalovaného neunesl důkazní břemeno ve vztahu k provedené změně v potrubí vzduchotechniky a světelných rozvodech.

72. S výše uvedeným právním názorem žalovaného se zcela míjí námitka, že jak u světelných rozvodů, tak u potrubí vzduchotechniky nedošlo ke změně technických parametrů. Daná námitka je tak pro přezkum napadeného rozhodnutí nepodstatná. Stejně tak není pro přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní, zda kazetový podhled je či není stropní konstrukcí a zda se výška nosné konstrukce stropu nezměnila.

73. Žalobce dále namítal, že po něm žalovaný požadoval předložit doklady nad rámec povinností stanovených právními předpisy. Konkrétně požadoval doložit stavební povolení, stavební deník i v případě prací, u kterých takový doklad stavební zákon nevyžaduje.

74. Žalovaný v bodě 95 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že žalobce byl vyzván, aby k prokázání, zda se jedná o výdaje (náklady) na opravu, doložil změnu před a po provedení stavebních prací a další písemnosti – jako příklad byly uvedeny stavební povolení, stavební deník, nicméně bylo na žalobci, jaké důkazní prostředky k prokázání povahy výsledné změny oproti původnímu stavu zvolí.

75. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobci nebylo kladeno k tíži, že nedoložil stavební povolení nebo stavební deník. Žalobce měl možnost prokázat svá tvrzení jakýmikoli důkazními prostředky.

76. Žalobce také namítal, že zákon o daních z příjmů nedefinuje stavební úpravu interiéru za kategorii technického zhodnocení majetku. Závěry žalovaného přijaté v bodě 108 napadeného rozhodnutí proto podle žalobce nemají oporu v zákoně.

77. Pokud žalovaný v bodě 108 napadeného rozhodnutí uvedl, že došlo ke stavební úpravě „interiéru“, pak z této skutečnosti neplyne žalobcem namítaná nezákonnost rozhodnutí. Zákon o daních z příjmů pojem stavební úprava nedefinuje. Je tedy třeba vyjít ze stavebního zákona. Stavební zákon přitom pod pojem stavební úprava umožňuje zařadit celou řadu situací, resp. stavebních postupů, v jejichž důsledku se nemění vnější půdorysné ani výškové ohraničení stavby. Stavební úpravu „interiéru“ (k níž v dané věci došlo vybouráním příček) lze tedy beze sporu podřadit pod pojem stavebních úprav ve smyslu zákona o daních z příjmů.

78. Ve vztahu k elektrickému požárnímu systému (EPS) žalovaný uvedl, že došlo k výměně původních 16 požárních hlásičů za nové, současně došlo k rozšíření EPS tím, že žalobce navýšil nové rozvody i nové požární hlásiče (33 kusů oproti původnímu stavu 16 kusů), došlo k přidání signálních světel a kabelové trasy se liší od původních. Podle žalovaného se tak jedná o technické zhodnocení (funkčního celku) EPS ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.

79. Žalobce namítá, že se jednalo o opravu a také o splnění právních předpisů – jak bezpečnostních, tak zákona o daních z příjmů (§ 26 a přílohy č. 1).

80. Krajský soud uvádí, že postup žalobce v souladu s právními předpisy, co se týká EPS, sám o sobě neprokazuje, že nedošlo k technickému zhodnocení EPS a že se jedná o „pouhou“ opravu.

81. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobce provedl zásah do EPS v rozsahu, který již překračuje rámec opravy, přičemž žalobce nedoložil, že provedl pouhou výměnu koncových prvků s ohledem na jejich životnost. Došlo ke kvalitativním a kvantitativním změnám na EPS.

82. Ve vztahu k instalatérským pracím žalovaný uvedl, že žalobce nedoložil původní a nový stav tak, aby správce daně mohl určit, zda se jednalo o opravu nebo technické zhodnocení.

83. Žalobce namítá, že stanovisko daňových orgánů by vedlo k tomu, že i materiál a díly, které se již nevyrábí a provádí se při opravě jejich prostá náhrada, by se zařazovaly do technického zhodnocení. S tímto postupem se žalobce neztotožňuje. Dále namítá, že ho daňové orgány poškodily, neboť automaticky zahrnuly provedené stavební úpravy, dodávky věcí a služeb pod technické zhodnocení.

84. K tomu krajský soud uvádí, že uvedená žalobní argumentace se míjí s důvodem, pro který nebylo možné uznat uplatněné výdaje (náklady) za provedené instalatérské práce jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o

daních z příjmů. Jak bylo uvedeno výše, žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by daňovým orgánům umožnily porovnat stav před započetím a po dokončení instalatérských prací. Žalobce neprokázal své tvrzení, že instalatérské práce byly opravou, nikoli technickým zhodnocením, a tedy že v případě instalatérských prací se jednalo o náklady, které oprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

85. Žalobce dále namítal, že pokud stavební dokumentace postačovala pro stavební úřad, nemůže správce daně požadovat jinou nebo z této dokumentace nevycházet. Rozsah a obsah dokumentace je dán vyhláškou č. 499/2006 Sb., nelze požadovat další podrobnosti.

86. K tomu krajský soud opakovaně uvádí, že z hlediska daňového bylo v dané věci třeba porovnat původní stav se stavem novým. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl důvody, proč v dané věci nelze vycházet z projektové dokumentace, kterou správce daně opatřil ze Stavebního úřadu Vsetín (jedná se o výsek technického výkresu bez popisového pole či legendy symbolů a značek – viz body 121 a 134 napadeného rozhodnutí), ani ze snímku označeného jako „OPB Vsetín“, který předložil žalobce (nezachycuje původní stav – viz body 122 až 124 a 131 napadeného rozhodnutí). Žalobní argumentace tyto závěry nijak nezpochybňuje.

87. Žalobce dále namítá, že podle výkresu EPS, který je vždy schematický, nelze označovat místnosti tak, jak to činí žalovaný v napadeném rozhodnutí. Krajský soud konstatuje, že dané tvrzení není jakkoli vypovídající pro závěr, zda žalobcem předložené důkazy umožňovaly porovnání stavu před a po provedení instalatérských prací.

88. Ve vztahu k opláštění sloupů žalovaný uvedl, že výměna obložení sloupů byla vyvolána jinými pracemi, které byly charakteru technického zhodnocení, proto nelze tyto práce vyčleňovat, byť by samy o sobě mohly být opravou. V rámci celkových stavebních úprav byly provedeny bourací práce, v rámci kterých došlo ke změně vnitřního uspořádání prodejny a také ke stržení původního opláštění sloupů.

89. Soud souhlasí s žalovaným, že v situaci, kdy v souvislosti se stavebními úpravami prodejny provedenými dodavatelem V. došlo ke stržení původního obložení sloupů, nelze jejich nové obložení považovat za pouhou opravu, a to bez ohledu na skutečnost, že obložení provedl jiný dodavatel FESCHU lighting & design s. r. o. Realizace nového opláštění byla v daném případě podmíněná stavebními úpravami, resp. došlo k ní v důsledku stavebních úprav a měla tak bezprostřední návaznost na technické zhodnocení. Žalobci se nepodařilo prokázat, že se v případě výdajů na opláštění sloupů vyfakturovaných dodavatelem FESCHU lighting & design s. r. o. nejednalo o práce související s realizací úprav v dané provozovně, a tedy že nešlo o práce těmito úpravami vyvolané.

90. Ve vztahu k nákladům na pořízení rekuperace žalovaný uvedl, že po zabudování rekuperace TUV se toto zařízení stalo součástí rozvodů vody, a tedy i součástí stavebního díla, přičemž žalobce neprokázal původní stav. Žalobce neprokázal, že se jedná o výměnu původního rekuperátoru za nový. Nelze tedy uzavřít, že se jednalo o opravu. Soud s daným hodnocením souhlasí.

91. Žalobce nerozporuje závěr žalovaného, že neprokázal, že by se původně rekuperace TUV v provozovně vůbec nacházela a tedy neprokázal, že provedl opravu v podobě výměny při zachování funkčnosti zařízení.

92. Žalobce namítá, že rekuperace TUV s pořizovací hodnotou nižší než 40 000 Kč je samostatnou movitou věcí a jako takovou ji vedl v účetnictví. Žalobce podrobně vysvětlil fungování rekuperačního zařízení, jedná se o příslušenství věci, o kterém rozhoduje jeho vlastník. Nemůže se stát součástí rozvodu vody, protože to zákon o daních z příjmů nezařazuje do odpisové skupiny.

93. Krajský soud nemůže argumentaci žalobce přisvědčit. S ohledem na fyzické, ale zejména na funkční a účelové napojení (propojení) rekuperace TUV je nutné dané zařízení považovat za součást rozvodů vody v objektu. Fungování daného zařízení je založeno na jeho propojení s rozvody vody, které jsou stavební částí. Nelze ho tedy považovat za zařízení bez jakéhokoli funkčního spojení s budovou. Není přitom rozhodující, jak žalobce do svého účetnictví rekuperační jednotku zanesl.

94. Ve vztahu k elektronickému zabezpečovacímu systému (EZS) žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že se jednalo o opravu, neboť nedoložil původní stav.

95. Žalobce namítá, že žalovaný nerespektoval, že u EZS je nezbytné sledovat technický pokrok. V daném případě nedošlo k jakémukoli zhodnocení, šlo o povinnou výměnu součástí EZS v rozsahu stanoveném speciálním právním předpisem.

96. Krajský soud opakovaně uvádí, že bylo na žalobci, aby doložil, že se jednalo pouze o opravu EZS. Pokud žalobce nedoložil původní stav, svá tvrzení o provedené opravě nijak neprokázal. Žalovaný v případě EZS neignoroval technický pokrok, ale správně uvedl, že bez porovnání původního a nového stavu není možné ověřit, zda k došlo ke změně pouze případným technologickým vývojem.

97. Žalobce dále vytýkal žalovanému, že v napadeném rozhodnutí nepřípadně citoval z odborné literatury. K tomu krajský soud uvádí, že citaci z odborné publikace žalovaný použil v reakci na odvolací argumentaci žalobce týkající se nesprávného užití technických parametrů u konkrétního hmotného majetku správcem daně. Pokud žalovaný svoji argumentaci podepřel výňatkem z odborné literatury, nelze z toho dovozovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí plyne, že při hodnocení změny technických parametrů je třeba vždy postupovat individuálně a posuzovat, zda došlo k dostatečně závažnému zásahu do majetku, který přinesl jeho technické zhodnocení. Takové úvaze nelze nic vytknout. Jak žalovaný správně podotknul, pojem „změna technických parametrů“ není v zákoně o daních z příjmů definován. Proto žalovaný vždy v každém jednotlivém případě posuzoval, zda ke změně technických parametrů došlo, v čem tato změna spočívala a jak významná byla.

98. Odkaz žalobce na definice součásti a příslušenství věci v občanském zákoníku není řádným žalobním bodem. Žalobce tento odkaz nespojil s námitkou nezákonnosti, která by se odrazila v jeho právní sféře.

99. Žalobce v podané žalobě rovněž odkazuje na námitky uvedené v bodech 21 až 26 napadeného rozhodnutí s tím, že na nich nadále trvá. K tomu krajský soud uvádí, že se jedná se o pouhý odkaz na odvolací námitky, aniž by se žalobce jakkoli vymezil proti napadenému rozhodnutí. Danými námitkami se žalovaný zabýval v bodech 154 až 185 napadeného rozhodnutí. Úkolem krajského soudu je přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí, což ovšem neznamená opětovné meritorní posouzení celé věci. Krajský soud nemá k takovému přezkumu prostor, pokud žalobce se závěry žalovaného nepolemizuje, nezpochybňuje je a pouze bez dalšího odkazuje na argumentaci uplatněnou v daňovém

řízení. Krajský soud tak může pouze v obecné rovině konstatovat, že žalobcem odkazované odvolací námitky byly žalovaným vypořádány přezkoumatelným způsobem.

100. Žalobce se neztotožnil s některými body napadeného rozhodnutí, které jsou obsaženy v části III. označené jako „Právní základ případu“ nebo s obecnými východisky zmíněnými v bodech 51 a 52 v části IV. napadeného rozhodnutí. K tomu krajský soud uvádí, že pouhým předestřením teoretických východisek v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemohl být žalobce dotčen (krácen) na svých právech – k tomu může dojít až aplikací daných teoreticko-právních závěrů a východisek na konkrétní případ. K tomu však v dané věci nedošlo. Žalovaný u jednotlivých sporných plnění uvedl konkrétní, a jak plyne z výše uvedeného, i korektní úvahy, proč má za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením, že se jedná o opravu. Daňové orgány na věc správně aplikovaly zákon o daních z příjmů v souladu s interpretační judikaturou Nejvyššího správního soudu.

101. Žalobce také namítal, že od počátku daňové kontroly navrhoval správci daně ustanovení odborné osoby či znalce v oblasti staveb a jejich změn, což správce daně odmítl.

102. Krajský soud neshledal důvodnými námitky nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Podle názoru krajského soudu žalovaný dostatečně prokázal, že sporné stavební práce provedené na provozovnách mají charakter technického zhodnocení. Závěry žalovaného, že žalobce neprokázal, že se u sporných plnění jednalo o opravu, mají oporu v provedeném dokazování.

103. Ze spisového materiálu krajský soud zjistil následující. V podání ze dne 26. 5. 2020 žalobce v reakci na zaslání zprávy o daňové kontrole mimo jiné uvedl: *„DS žádá a navrhuje vyjádření ke sporným interpretacím za účasti nezávislé odborné osoby (jméno včas sdělíme) k nalezení konsensu k některým sporným výkladům na daný majetek a jeho úpravy. Daňový subjekt považuje tento postup za legální, odstraňující možné soudní řízení z důvodů vycházení z rozdílných výkladů jak kontrolních orgánů, tak soudů.“* V podání ze dne 15. 6. 2020 žalobce opětovně nabídl jednání za účasti odborníka v dané oblasti z důvodu předcházení nechtěným rozporům v dalším řízení. Na tento návrh na účast nezávislého odborníka (k řešení rozporů týkajících se kontrolovaných staveb) poukázal žalobce v podání ze dne 31. 3. 2023. Uvedl, že návrh nebyl akceptován a nyní se následně řeší otázky, které mohly být odstraněny. Lze dodat, že žalobce přes výzvu správce daně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 1414755/20, svůj požadavek na nezávislého odborníka neupřesnil.

104. Žalobcovým návrhem na jednání za účasti nezávislého odborníka se žalovaný podrobně zabýval v bodech 12 až 36 písemnosti ze dne 24. 4. 2023, č. j. 14597/23. Uvedl, že žalobce v rámci svých podání pouze obecně žádal o jednání za účasti nezávislého odborníka, aniž by uvedl, o jakého odborníka by se mělo jednat a co by mělo být nezávislým odborníkem vyjasněno. Žalovaný dále uvedl, že v případě výměny manuálních dveří za automatické byl zjištěn skutkový stav tak, aby mohl správce daně věc posoudit a učinit kvalifikovaný závěr. Jednání s nezávislým odborníkem se jeví jako nadbytečné. V případě zjištění, kdy nebyl žalobcem doložen původní stav před provedením prací, žalobce neunesl důkazní břemeno a jednání s nezávislým odborníkem by nemohlo tento závěr zvrátit. Žalovaný seznámil žalobce s právním rámcem, který se týká posuzované věci. Nadbytečnost je jedním z akceptovatelných důvodů pro odmítnutí provedení navrženého důkazu, viz nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Podle žalovaného úřední osoby správce daně nebo odvolacího orgánu jsou dostatečně kompetentní pro posouzení otázky daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) a odborná posouzení nebo znalecké zkoumání ke svým

závěrům nepotřebují. Žalobce si mohl v daňovém řízení k ústním jednáním přizvat například odborného konzultanta. Žalovaný uzavřel, že posouzení právní otázky, zda se jedná o opravu nebo technické zhodnocení je v řešeném případě v pravomoci správce daně nikoli odborné osoby.

105. Své závěry z výše zmíněné písemnosti ze dne 24. 4. 2023, č. j. 14597/23, žalovaný stručně shrnul v bodech 170 a 171 napadeného rozhodnutí.

106. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že v dané věci nebylo třeba přizvat odbornou osobu či znalce.

107. Podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Znalecký posudek je podle citovaného ustanovení třeba vypracovat k posouzení odborných skutkových otázek, nikoli otázek právních. Ustanovený znalec není oprávněn odpovídat na otázku správnosti zdanění (např. uznatelnosti nákladů). Tuto otázku musí správce daně hodnotit sám. V dané věci je nutno zdůraznit, že žalobce návrh na ustanovení odborné osoby či znalce předestřel v průběhu daňového řízení toliko obecně. Obecná je pak i žalobní argumentace. Žalobce jak v daňovém řízení, tak v řízení před soudem neuvedl, co konkrétního mělo být prostřednictvím navrženého důkazu prokázáno, tedy k posouzení kterých ryze odborných a technických otázek nemá správce daně či žalovaný potřebnou odbornost.

108. Podle krajského soudu nejsou sporné skutkové okolnosti, ale toliko právní posouzení. Jak plyne z výše uvedeného znalec či odborná osoba nemůže právní otázky posuzovat.

109. Krajský soud souhlasí se žalovaným i v tom, že žalobci nic nebránilo, aby odbornou osobu či znalce k ústnímu jednání přizval, případně žalobce sám mohl předložit znalecký posudek (ať jeho předmětem mělo být cokoli). Následně by daňové orgány mohly zhodnotit, zda závěry uvedené odbornou osobou či znalcem mají nějaký vliv na posouzení věci. Tímto způsobem však žalobce nepostupoval.

V. Závěr a náklady řízení

110. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

111. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. 9. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu