

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **VLTAVA HOLDING a.s.,** se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zastoupený JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 6. 2009, č. j. 31 Ca 120/2008-41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Finanční úřad ve Zlíně žalobci rozhodnutím ze dne 15. 2. 2006, č. j. 36908/06/303918/2849, dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2003 ve výši 403 000 Kč oproti daňové ztrátě ve výši 83 243 Kč, kterou žalobce vykázal v daňovém přiznání. Jádrem sporu byla především klasifikace výdajů na stavební práce provedené na objektu D (skladová hala) a na objektu H (kancelářská budova) umístěných ve skladovém areálu Lužkovice č. p. 78; a to, zda se jednalo o výdaje na opravu, nebo o technické zhodnocení zmíněných objektů. Dále pak správce daně neuznal ani výdaj spočívající ve vyplacení množstevního bonusu v částce 750 000 Kč, jelikož žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 6. 2008, č. j. 11032/08-1200-700523, k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 403 000 Kč na částku 336 970 Kč. V případě části sporných výdajů totiž uznal, že se jednalo o náklady vynaložené na opravy dotčených objektů, a nikoliv o jejich technické zhodnocení.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž byly vzneseny následující okruhy námitek: (1) náklady na stavební práce provedené na dotčených objektech D a H skladového areálu byly náklady na opravu, a nikoliv technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“); (2) závěry správce daně i žalovaného ohledně této právní otázky, tj. že se v případě nákladů na stavební práce provedené na předmětných objektech jednalo o technické zhodnocení, jsou nejen nesprávné, ale navíc i nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neuvádí, v čem konkrétně technické zhodnocení předmětných objektů spatřuje; (3) správce daně nepřípustně přesunul svou důkazní povinnost na žalobce, a porušil tak § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když nezákonně požadoval prokázání předchozího technického stavu objektu H, na jehož opravu byla část zaúčtovaných výdajů použita, s tím, že žalobce měl prokázat původní stav před úpravami a nový stav po úpravách, a to s odůvodněním, že posouzení oprav či technického zhodnocení je závislé na konfrontaci stavů před a po úpravě; (4) správce daně postupoval nezákonně při opatřování důkazů, nakládání s nimi ve vztahu k možnostem daňového subjektu se k nim vyjadřovat a dále při hodnocení důkazů, čímž porušil § 2 odst. 1, 2 a 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu; (5) vzhledem k délce a rozsahu předmětné daňové kontroly a řadě zmíněných procesních pochybení, kterých se správce daně v jejím průběhu dopustil, je zřejmé, že cílem této kontroly nebylo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, nýbrž snaha o dodatečné vyměření daňové povinnosti; takto prováděná daňová kontrola má šikanózní povahu a jako taková je nezákonná; (6) správce daně a posléze i žalovaný v posuzované věci nesprávně vyložili § 24 zákona o daních z příjmů, když neuznali množstevní bonus vyplacený odběrateli, společnosti OKNO HOLDING, a.s., jako daňově uznatelný výdaj, a to s odůvodněním, že žalobce neprokázal, jakým způsobem se dotčený výdaj podílel na zajištění zisku žalobce, když z jeho účetnictví zjevně vyplývá, že v důsledku poskytnutí předmětného množstevního bonusu byl obchodní případ dodávek materiálů na výrobu plastových a hliníkových oken a dveří v roce 2003 ztrátový; v této souvislosti navíc správce daně i žalovaný vycházeli ze skutkového stavu věci, jenž nemá oporu ve spisech, když vzali za prokázané, že žalobce byl v předmětném zdaňovacím období personálně a kapitálově spojen se společností OKNO HOLDING, a.s.; a (7) správce daně na základě předmětné daňové kontroly žalobci mimo jiné snížil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2000 o 1 202 521 Kč, přestože podle § 47 daňového řádu již nebylo možné daň za zmíněné zdaňovací období doměřit; uvedeným postupem správce daně nezákonně ovlivnil i daňové povinnosti žalobce v následujících zdaňovacích obdobích, tj. i v roce 2003, jelikož podle platných právních předpisů lze daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích odečíst od základu daně.

Krajský soud v Brně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 3. 6. 2009, č. j. 31 Ca 120/2008 - 41. Nejprve posoudil výdaje vynaložené na stavební práce provedené na objektu H, a to ve světle třetí námitky, již považoval v projednávané věci za stěžejní. Krajský soud

uvedl, že k posouzení, zda provedené práce byly opravou, nebo zda náklady vynaložené na tyto práce byly technickým zhodnocením, je nutné prokázat mimo důvodnou pochybnost stav objektu před provedením prací, tedy původní stav, a stav objektu po provedených pracích, tedy následný stav. Důkazní břemeno stíhá na prvním místě daňový subjekt, který podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Krajský soud se tak ztotožnil s žalovaným, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení původního stavu střechy objektu H, na které byly posuzované stavební práce provedeny. K první a druhé žalobní námitce krajský soud dále konstatoval, že souhlasí s žalobcem v obecné rovině v tom, že je nutné posoudit změnu užitné hodnoty dané věci, tj. v posuzovaném případě potenciální nárůst užitné hodnoty objektu H po provedených stavebních pracích. Nicméně v tomto konkrétním případě právě prokázání původního stavu střechy objektu H bylo předpokladem toho, aby mohlo dojít k posouzení, zda byla, nebo nebyla změněna užitná hodnota celého objektu. Ohledně výdajů vynaložených na stavební práce provedené na objektu D krajský soud konstatoval, že provedená výměna sklobetonových tvárnic za plastová okna nepochybně vykazuje změnu technických parametrů objektu stejně jako změnu jeho užitných vlastností. Žalovaný tudíž dle krajského soudu správně tyto výdaje klasifikoval jako technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, přičemž tento závěr i přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Krajský soud dále neshledal důvodným rovněž ani čtvrtý ani pátý okruh žalobních námitek. Ohledně výdaje spočívajícího ve vyplacení bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. za množství odebraného materiálu pak krajský soud konstatoval, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt, jenž uplatnil výdaj snižující základ daně, povinen prokázat, že obchodní případ ve skutečnosti opravdu proběhl a že výdaj v souvislosti s takovým obchodním případem vynaložený sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno ohledně uvedených skutečností tedy leží na daňovém subjektu. V posuzované věci ovšem žalobce neprokázal žádnou souvislost uplatněného výdaje s dosaženými příjmy, tedy neprokázal věrohodně, proč byl dotčený materiál v důsledku poskytnutého bonusu dodáván personálně spojené osobě se ztrátou. Konečně k poslední žalobní námitce krajský soud uvedl, že předmětem řízení je v dané věci zdaňovací období roku 2003, nikoli zdaňovací období roku 2000. Námitka prekluze práva správce daně vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000 je tedy v posuzované věci nepřípustná a soud se jí nemůže s ohledem na § 65 s. ř. s. zabývat.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Jako důvody kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel nejprve namítá, že krajský soud nesprávně vyložil důkazní břemeno a jeho přenos zakotvený v § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí, že standardními důkazními prostředky (tj. příslušnými smlouvami o dílo a souvisejícími fakturami, výslechy svědků a čestným prohlášením I. S.) unesl důkazní břemeno ohledně toho, že výdaje na předmětné stavební práce byly výdaji na opravu poškozených částí dotčených objektů, a nikoliv technickým zhodnocením. Správce daně naopak uvedené důkazní prostředky nevyvrátil, a tudíž se mu nepodařilo jimi doložená tvrzení stěžovatele zpochybnit. Podle stěžovatele nelze výlučnou odpovědnost daňového subjektu za zjištění skutkového stavu povýšit

na libovůli správce daně chtít další a další důkazy s odkazem na to, že důkazy předložené správci daně podle něho k prokázání nestačí. Takový postup správce daně musí být naopak posouzen jako rozporný se zásadami daňového řízení, především s povinností zachovávat práva a chráněné zájmy daňových subjektů a volit v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují. Vzhledem k uvedenému je pak dle stěžovatele nesprávný i závěr o tom, že v případě zaúčtování výdajů na opravy musí daňový subjekt prokazovat původní stav, neboť takový požadavek by opět znamenal nepřiměřenou zátěž pro subjekt daně, např. nutností pořizovat videozáznam o všech opravovaných věcech a ten archivovat pro případné unesení důkazního břemene.

V této souvislosti stěžovatel také namítá, že správce daně u stěžovatele předmětnou daňovou kontrolu zahájil, aniž by disponoval konkrétním podezřením, že stěžovatel přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. V průběhu daňové kontroly pak postupoval takovým způsobem, že kontroloval prakticky vše a zároveň zpochybňoval veškerá tvrzení stěžovatele včetně důkazů předložených k jejich prokázání. To vše svědčí o uplatňování libovůle ze strany správce daně jak při vlastním zahájení daňové kontroly, tak při jejím následném provádění. Takový postup je, jak stěžovatel poukazuje, v rozporu nejen se zásadami daňového řízení, ale i s ústavním pořádkem, jak zdůraznil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publikovaném pod č. 196/2008 Sb.n.u.ÚS.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil § 33 zákona o daních z příjmů. Rozhodující pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o technické zhodnocení, nebo naopak o náklady na opravu, je dle stěžovatele to, zda v důsledku provedených stavebních prací došlo ke změně účelu, technických parametrů či rozšíření použitelnosti celého objektu, nikoli pouze té jeho části, na které byly takové stavební práce provedeny. V daném případě je stěžovatel toho názoru, že náklady vynaložené v prvním případě na stavební práce provedené na střeše objektu H a v druhém případě na výměnu oken objektu D nepřinesly významné změny technických parametrů, použitelnosti či vybavenosti dotčených objektů jako celků a je tedy třeba na ně pohlížet jako na výdaje na pouhé opravy. Nakonec ani správce daně ani posléze žalovaný jasně neuvedli, zda sporné náklady považují za rekonstrukci či za modernizaci a v čem konkrétně spatřují technické zhodnocení dotčených objektů, pročež je dle stěžovatele nutné jejich rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelná. Navíc stěžovatel připomíná, že pokud znění zákona umožňuje dvojí výklad, je povinností správních orgánů postupovat při jeho aplikaci v duchu zásady *in dubio mitius*.

Krajský soud dále podle stěžovatele pochybil i při výkladu § 65 s. ř. s., když s odkazem na zmíněné ustanovení posoudil žalobní námitku prekluze práva správce daně dodatečně vyměřit stěžovateli daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2000 jako nepřípustnou. Stěžovatel namítá, že nezákonné snížení daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 2000 mělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť z takto stanovené daňové ztráty za rok 2000 se vycházelo při stanovení základu daně v následujících zdaňovacích obdobích, tj. i v roce 2003.

Konečně pak krajský soud dle názoru stěžovatele nesprávně vyložil i § 24 zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, že výdaj stěžovatelem vynaložený na vyplacení

množstevního bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. není daňově uznatelným výdajem. Stěžovatel je toho názoru, že pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu zmíněného ustanovení není rozhodující, zda je takový výdaj v účetnictví poplatníka podložen konkrétním příjmem. Podstatné je pouze to, zda byl takový výdaj vynaložen za účelem získání příjmu. Nesprávný je dle stěžovatele i závěr krajského soudu, že pro daňové účely je třeba posuzovat samostatně na jedné straně obchodní případ dodávek materiálu mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s. a na druhé straně nájemní a jiné vztahy mezi těmito subjekty. Stěžovatel naopak podotýká, že je nutno hodnotit veškeré náklady poplatníka ve vztahu k příjmům komplexně, nikoli izolovat konkrétní náklad na konkrétní příjem.

Dále stěžovatel uvádí, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisem. Stěžovatel nesouhlasí s postupem správce daně, který výslech svědka Leoše Říháka stejně jako čestné prohlášení I. S. neakceptoval jako věrohodné důkazy prokazující stav objektu H před provedením předmětných stavebních prací. Svědek Říhák totiž podle stěžovatele jednoznačně potvrdil, že ke změně střechy z ploché na sedlovou došlo již v roce 1999 v rámci stavebních úprav prováděných na objektu H společností RUKOS spol. s r. o. Tuto skutečnost jenom potvrzuje čestné prohlášení I. S., který uvedl, že v roce 2003 provedl toliko opravu již existující sedlové střechy. V této souvislosti stěžovatel podotýká, že oba znalecké posudky, o které správce daně opřel své skutkové závěry, byly vypracovány ještě před tím, než byly na střeše objektu H provedeny zmíněné stavební úpravy společností RUKOS spol. s r. o., a tudíž nedokumentují stav objektu H před spornou opravou provedenou v roce 2003. Přesto z nich žalovaný vycházel jako z důkazů klíčových, přičemž na ně opakovaně odkazoval jako na znalecké posudky, přestože v posuzované věci mohly posloužit pouze jako listinné důkazy.

Ve spise pak naopak nemá dle názoru stěžovatele oporu závěr správce daně, podle kterého výměnou sklobetonových tvárnic za plastová okna došlo ke změně technických parametrů objektu D, a to s ohledem na tepelnou izolaci a osvětlení budovy. Takový závěr si vyžaduje odborné posouzení zmíněných parametrů. To si ovšem správce daně neopatřil, resp. součástí spisu žádné odborné vyjádření založeno není. Skutkové závěry správce daně ohledně této otázky se tudíž opírají pouze o jeho úvahu či domněnku.

Nakonec dle stěžovatele ve spisu nemá oporu ani zjištění, že stěžovatel a společnost OKNO HOLDING, a.s. byly osoby kapitálově a personálně spojené. Při tomto zjištění žalovaný stejně jako správce daně vyšli z účetních dokumentů, které dle stěžovatele neuvádí aktuální stav akcionářů, ale toliko stav ke dni založení společnosti OKNO HOLDING, a.s. Stěžovatel dále namítá, že naopak jím předložené listiny plně prokazují, že sporný výdaj vynaložený na vyplacení množstevního bonusu, byl daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že ve správním řízení byl dle jeho názoru porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Správce daně i žalovaný konstatovali, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázaní technického stavu objektu H před provedením předmětných stavebních prací v roce 2003. Tento závěr opřeli

o skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že sedlová střecha na objektu H byla zhotovena již v roce 1999, resp. neprokázal, z jakého materiálu měla být sedlová střecha tehdy zhotovena. K prokázání této skutečnosti ovšem stěžovatel navrhl provést několik důkazů, konkrétně výslechem svědka Ing. Š., svědka JUDr. Ing. M. a svědka D. B. Správce daně a posléze ani žalovaný ovšem navržené důkazy neprovedli, a neumožnili tak stěžovateli unést důkazní břemeno. Správce daně navíc dle stěžovatele zatížil daňové řízení podstatnou vadou spočívající v předběžném „šetření a vytěžení" svědka I. S. v rámci místního šetření provedeného u této osoby, tedy před případným řádným provedením výslechu svědka. Stěžovatel navíc podotýká, že nemůže být přičítáno k tíži daňového subjektu to, že nemohl stav objektu prokázat příslušnou stavební dokumentací, kterou státní orgán pověřený jejím vedením nemá k dispozici.

Konečně stěžovatel namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Především s námitkami vztahujícími se ke způsobu, jakým správce daně a žalovaný v posuzované věci hodnotili důkazy, se krajský soud nevypořádal řádně, případně se s nimi nevypořádal vůbec. Nepřezkoumatelný je dále i závěr krajského soudu ohledně námitky nezákonného postupu správce daně při vyměření daňové povinnosti za rok 2000, neboť zmíněný dodatečný platební výměr byl podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí, resp. rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 15. 2. 2006, č. j. 36908/06/303918/2849. Stejně tak se krajský soud nezabýval otázkou porušení obecných zásad daňového řízení, a to zejména zásady co nejmenšího zatěžování daňového subjektu ve smyslu příslušné judikatury Ústavního soudu. Nakonec krajský soud zcela opomenul argumentaci stěžovatele obsaženou v replice ze dne 10. 12. 2008.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 8. 2009 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval především následující:

K první námitce žalovaný uvedl, že požadavek na prokázání stavu před provedením a po provedení prací logicky plyne z pojmu technické zhodnocení a nemůže být tudíž chápán jako požadavek nadstandardní, nadměrně zatěžující stěžovatele. Náklady spojené se stavebními pracemi totiž nejsou bez dalšího považovány za náklady na opravu, byť jsou tak označeny ve smlouvách o dílo či fakturách a platby s nimi související jsou zaúčtovány na účet oprav. Správce daně proto původní stav posoudil na základě dvou znaleckých posudků, jež jsou součástí správního spisu, přičemž z provedených svědeckých výpovědí a z účetnictví stěžovatele a jeho obchodních partnerů vyplynulo, že od doby, kdy byly zmíněné posudky vypracovány, až do roku 2003 žádné opravy budov dotčeného skladovacího areálu prováděny nebyly. Při konfrontaci takto zjištěného původního stavu se stavem po provedených stavebních pracích žalovaný konstatoval, že rozsah a charakter těchto prací nesvědčil o pouhém odstranění fyzického opotřebení či zabezpečení provozuschopnosti.

Žalovaný dále trvá na tom, že stěžovatel neprokázal, že výplata množstevního bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. byla výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného pak bylo pro daňové účely nutné posuzovat samostatně obchodní případ dodávek materiálu mezi stěžovatelem a společností OKNO

HOLDING, a.s. a samostatně nájemní a jiné smluvní vztahy mezi těmito subjekty, jelikož stěžovatel neprokázal jejich přímou vzájemnou souvislost, jež by v konečném důsledku navzájem ovlivňovala cenová ujednání u těchto samostatných obchodních případů.

Ohledně neuznání výdaje na opravu střechy objektu H, podotýká žalovaný, že z účetních dokladů stavebníka I. S., správce daně bezpečně zjistil, že v roce 2003 zde bylo účtováno o nákupu materiálu na zhotovení kompletní nové střechy. Nepochybné je i to, že změnou střechy z ploché na sedlovou se významně mění stavebně-technické i architektonické charakteristiky, a dochází tudíž k jejímu technickému zhodnocení.

Pokud jde o neuznání výdaje na stavební práce provedené na objektu D, žalovaný uvádí, že v daném případě se nejednalo o opravu, resp. výměnu poškozených sklobetonových tvárnic, ale o jejich nahrazení plastovými okny, čímž zcela zřejmě dochází ke změně technických parametrů objektu, a to z hlediska prosvětlení interiéru skladové haly či izolačních vlastností oken; dle názoru žalovaného tedy opět nepochybně šlo o technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

V dané věci je předmětem sporu řada otázek právních i skutkových. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou výkladu § 33 zákona o daních z příjmů, a to v souvislosti s § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu.

Podle § 33 zákona 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 ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb)*“. Rekonstrukcí se 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). Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (§ 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že důkazní břemeno může ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu spočívat na daňovém subjektu či na správci daně pouze v rozsahu prokázání takových skutkových okolností, které jsou pro právní posouzení dané věci relevantní. Stěžovatel v kasační stížnosti naznačuje, že skutečnosti, které byly předmětem dokazování v dané věci, za právně relevantní nepovažuje. Předně je třeba se vypořádat s jeho tvrzením, že s ohledem na druh a rozsah sporných stavebních prací nemohly náklady

na ně vynaložené představovat technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Ve své argumentaci stěžovatel vychází z úvahy, že při výkladu toho, co se rozumí změnou účelu či technických parametrů a rozšířením vybavenosti či použitelnosti majetku podle posledně zmíněného ustanovení, je třeba veškeré zásahy do nemovitosti posuzovat ve vztahu k tomuto majetku, tj. k věci nemovité jako celku. Pokud jsou tedy provedeny stavební práce na konkrétní součásti stavby, bude třeba zkoumat, zda v důsledku takového zásahu došlo ke změně technických parametrů, resp. rozšíření vybavenosti či použitelnosti stavby jako celku, nikoli jen té konkrétní její součásti, na které byly stavební práce provedeny. Stěžovatel je toho názoru, že změnou konstrukce střechy stavby ani výměnou skleněných výplní na takové stavbě nemůže dojít ke změnám v technických parametrech či k rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti dotčené stavby jako celku. Správce daně i žalovaný však postupovali zcela opačně, když neopodstatněně vytrhli z kontextu dotčených budov pouze jejich opravované součásti a konstatovali, že spornými stavebními úpravami byly změněny parametry těchto součástí.

Dále pak stěžovatel namítá, že přestože povahu sporných stavebních prací jakožto oprav řádným a dostatečným způsobem prokázal, správce daně požadoval doložit skutečnosti další, čímž nezákonně rozšířil důkazní povinnost stěžovatele. Dle stěžovatele nelze § 31 odst. 9 daňového řádu vykládat tak, že v případě řádně zaúčtovaných a doložených výdajů na opravy musí daňový subjekt prokazovat původní stav, neboť na stavební úpravy střechy, byť by se jednalo o změnu střechy z ploché na sedlovou, stejně jako na výměnu skleněných výplní je třeba vzhledem k výše uvedenému nahlížet jako na výdaje vynaložené na opravu, a nikoliv jako na technické zhodnocení.

S uvedenými námitkami stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožnil, přičemž se nejprve zaměřil na předmětné náklady stěžovatelem vynaložené na stavební úpravy střechy objektu H.

Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že jakkoli plně souhlasí se stěžovatelem v tom, že při posuzování technického zhodnocení nemovitosti podle § 33 zákona o daních z příjmů je třeba veškeré zásahy do nemovitosti jako hmotného majetku posuzovat ve vztahu k tomuto majetku jako celku, podotýká zároveň, že z takového závěru nelze dovodit, jak to činí stěžovatel, že změna střechy z ploché na sedlovou nemá z pohledu technického řešení stavby jako celku, jejích technických parametrů a její využitelnosti a použitelnosti žádnou relevanci. Zdejší soud podotýká, že je tomu právě naopak. Takovým zásahem zjevně dochází k novému konstrukčnímu řešení střechy, tedy změně technických parametrů, v důsledku čehož se významně mění prostorové uspořádání celé stavby. Taková změna se na první pohled projeví ve výšce celé budovy. Mění se tak vzhled a architektonický ráz celé stavby. Navíc taková změna rozšiřuje možnosti využitelnosti stavby, především vzniklého prostoru, tj. podkroví. Potud je tedy námitka stěžovatele neopodstatněná.

Nad rámec již uvedeného pak zdejší soud konstatuje, že v podání označeném jako „Vyjádření k protokolu č. j. 226762/05/303932/5350 ze dne 5. 12. 2005“, stejně jako v odvolání proti dodatečnému platebního výměru správce daně ze dne 15. 2. 2006, č. j. 36908/06/303918/2849, a v dalších podáních stěžovatel uvádí, že ke změně střechy z ploché na sedlovou došlo v důsledku stavebních prací provedených na dotčeném objektu

H v roce 1999, přičemž stěžovatel opakovaně konstatuje, že v daném roce se jednalo o výdaje na stavební práce, které svým charakterem naplňovaly definici technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Samotná argumentace stěžovatele je tedy v této otázce přinejmenším nekonzistentní, ne-li přímo rozporná.

V projednávaném případě je nesporné, že došlo ke změně střechy na objektu H, kdy původně byla tato střecha plochá, jak vyplývá ze znaleckého posudku Ing. H. (vypracovaného v roce 1998 při vstupu původního majitele skladového areálu do likvidace) a dále ze znaleckého posudku Ing. S. (vypracovaného v roce 1996 pro účely hypotéčního úvěru pro tehdejšího nájemce skladového areálu), přičemž aktuálně má objekt H střechu sedlovou. Spornou skutečností ovšem je, zda k popsané změně došlo v rámci stavebních prací, jež na objektu H provedla v roce 1999 společnost RUKOS spol. s r. o., či zda se tak stalo až v roce 2003 v rámci předmětných stavebních úprav, které provedl I. S. Pro posouzení, zda výdaje na posledně uvedené stavební úpravy jsou technickým zhodnocením, či nikoli, je tedy zcela zásadní skutečností právě zjištění původních parametrů, tj. zjištění, v jakém stavu byla střecha objektu H před spornými stavebními zásahy. Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, že rekonstrukce a modernizace jakožto možné výsledky vynaložení výdajů, jež jsou technickým zhodnocením, jsou definovány v § 33 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů pomocí povahy výsledné změny oproti původnímu stavu majetku, a proto není možné rozhodnout, zda určitý výdaj byl vynaložen na rekonstrukci či modernizaci hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní stav tohoto majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79; ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59; ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57; ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 107/2008 - 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Pokud by již před spornými stavebními pracemi byla střecha objektu H sedlová, jak tvrdí stěžovatel, pak by tyto stavební práce mohly sloužit k odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození střechy objektu H s cílem uvést ji do předchozího provozuschopného stavu. V takovém případě by se jednalo dle názoru Nejvyššího správního soudu nikoli o změnu technických parametrů, ale o opravu. Pokud by však naopak došlo ke změně střechy z ploché na sedlovou v rámci předmětných stavebních prací, pak by bylo nutné náklady vynaložené na tyto stavební úpravy posoudit jako technické zhodnocení. Nejvyšší správní soud podotýká, že § 33 zákona o daních z příjmů v tomto směru nevzbuzuje žádné pochybnosti ani nenabízí možnost dvojího výkladu, jež by odůvodňovala použití zásady *in dubio mitius*.

Vzhledem k uvedenému je tedy zřejmé, že pro právní posouzení stavebních prací provedených na střeše objektu H má rozhodující význam skutková otázka, zda před provedením posuzovaných stavebních prací měl objekt H již střechu sedlovou, či zda byla sedlová střecha na dotčeném objektu zhotovena právě až v rámci těchto prací. Tato otázka tedy byla zcela oprávněně hlavním předmětem dokazování v daňovém řízení i předmětem závěrů krajského soudu o skutkovém stavu věci.

Námitky stěžovatele dále míří zejména k otázce správného výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního

břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

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. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným" dokazováním v daňovém řízení." (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz).

Při použití uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru. Stěžovatel předběžně unesl své důkazní břemeno, když doložil správci daně, že o sporných nákladech skutečně účtoval jako o běžných výdajích ve svém účetnictví a tyto výdaje doložil příslušnými formálními doklady. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností *existují natolik vážné a důvodné pochyby*, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným; nikoliv aby prokázal, že údaje o určitém účetním případu *jsou v rozporu se skutečností* zaznamenanou v účetnictví daňového subjektu (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Je tedy nutné posoudit, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností o nesprávném zaúčtování výdajů na provedené stavební práce. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že správce daně splnil svou povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž zhodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, neprůkazné či nesprávné, a tím unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Pokud jde o sporné náklady vynaložené na stavební práce provedené na střeše objektu H skladového areálu, pochybnosti správce daně se oprávněně zakládaly na zmiňovaných znaleckých posudcích Ing. H. a Ing. S., kterými správce daně disponoval a ze

kterých vyplývalo, že střecha dotčeného objektu H byla původně plochá. Z předložených účetních dokladů a ze současného stavu objektu H naopak správce daně konstatoval, že byla na objektu H vybudována nová sedlová střecha. Stěžovatel byl tedy vyzván, aby doložil, že v případě sporných výdajů se vskutku jednalo o výdaje vynaložené na opravu, a nikoli o technické zhodnocení.

Na výzvu k prokázání charakteru sporných výdajů stěžovatel reagoval podáním, ve kterém uvedl, že ke zhotovení sedlové střechy na objektu H došlo v roce 1999. Toto své tvrzení dokládal fakturou č. 200 57 ze dne 18. 10. 1999, vystavenou společností RUKOS spol. s r. o., jež zmíněné stavební úpravy v roce 1999 provedla. Dále pak předložil čestné prohlášení I. S. ze dne 7. 2. 2005, který prováděl sporné stavební práce v roce 2003. V tomto prohlášení I. S. stvrzuje, že sporné stavební práce byly toliko opravou již existující sedlové střechy, spočívající v demontáži stávající střešní krytiny a krovu a jejich náhradě stejným typem krovu a střešní krytiny. Uvedené pak má dokládat i faktura č. 14/2003 ze dne 22. 7. 2003, již I. S. stěžovateli za provedené práce vystavil. Dále pak stěžovatel navrhl provést důkaz výslechem jednatele společnosti RUKOS spol. s r. o.

Správce daně posléze stěžovatele vyzval, aby doložil projektovou dokumentaci k objektu H skladového areálu. Stěžovatel k této výzvě konstatoval, že není schopen projektovou dokumentaci předložit, neboť při koupi skladového areálu mu nebyla předána. Získat se mu ji nepodařilo ani u příslušného stavebního úřadu, pročež se lze dle jeho názoru domnívat, že předmětná projektová dokumentace neexistuje.

Správce daně posléze ze své iniciativy provedl dne 24. 2. 2005 místní šetření u I. S. a dne 25. 2. 2005 u společnosti RUKOS spol. s r. o., v rámci kterých konstatoval, že zatímco v účetnictví I. S. bylo v souvislosti se stavebními pracemi provedenými na střeše objektu H v roce 2003 účtováno o nákupu materiálu na zhotovení kompletní nové střechy (účtováno je nejen o nákupu krytiny, ale i o nákupu smrkového řeziva) a dále i o provedení klempířských prací, z účetnictví společnosti RUKOS spol. s r. o. naopak vyplývá, že tento subjekt v roce 1999 o nákupu materiálu pro stěžovatele nijak neúčtoval a zároveň ani materiál v souvislosti se stavebními pracemi provedenými na střeše objektu H (dle údajů uvedených na faktuře č. 200 57 ze dne 18. 10. 1999 se jednalo o tesařské práce, montáž krovu a položení střešní krytiny) stěžovateli nefakturoval, o čemž svědčí i uplatněná 5 % sazba daně z přidané hodnoty.

Dne 3. 11. 2003 pak správce daně provedl výslech Leoše Řiháka, jednatele společnosti RUKOS spol. s r. o., jenž sice vypověděl, že po té, co jejich společnost v roce 1999 provedla stavební práce na střeše dotčeného objektu H, měla střecha tvar sedlový, nicméně v ostatních odpovědích byla jeho výpověď velmi vágní. Svědek si například nepamatoval, jak vypadala střecha původně, tj. před opravou, jaké konkrétní práce jejich společnost na střeše prováděla a po jak dlouhou dobu. Dále svědek uvedl, že materiál na zhotovení nové střechy si stěžovatel dodával sám, zároveň ale konstatoval, že si opět nepamatuje, jaký konkrétní materiál byl na stavební práce použit.

K tomu, z jakého materiálu měla být v roce 1999 zhotovena sedlová střecha na objektu H, se nakonec v rámci ústního jednání konaného dne 8. 11. 2005 vyjádřil i stěžovatel. Uvedl zde, že sedlová střecha byla na objektu H v roce 1999 zhotovena

z materiálu, který byl v jeho vlastnictví. Konkrétně se jednalo o materiál, který se nalézal v předmětném skladovém areálu v době, kdy stěžovatel tento areál vydražil a převzal (tj. v roce 1999). Součástí předávacího protokolu ovšem, jak stěžovatel vypověděl, inventární soupis tohoto materiálu nebyl.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jakkoliv byly důkazní prostředky protichůdné a zejména ty, které předložil či navrhl k provedení sám stěžovatel, svědčily ve prospěch jeho tvrzení, nelze pominout řadu skutečností, jež tvrzení stěžovatele naopak zpochybňují. Především stěžovatel tvrdil, že sedlová střecha byla na dotčeném objektu H zhotovena v roce 1999 společností RUKOS spol. s r. o. Z účetnictví zmíněné společnosti ovšem správce daně konstatoval, že tato společnost o nákupu materiálu na výstavbu sedlové střechy neúčtovala, přičemž jednatel této společnosti v rámci svědecké výpovědi tuto skutečnost potvrdil, když uvedl, že materiál na zhotovení sedlové střechy si stěžovatel zajistil sám. V této souvislosti se správci daně jeví jako podstatná skutečnost, že v účetnictví I. S., který na střeše objektu H prováděl sporné stavební práce v roce 2003, naopak bylo účtováno o nákupu materiálu na zhotovení celé nové střechy. Uvedené pak stěžovatel výslovně potvrdil a zároveň vypověděl, že materiál, ze kterého měla být sedlová střecha na objektu H v roce 1999 zhotovena, byl jeho vlastní materiál. Údajně šlo o nejrůznější materiál, který se nalézal v předmětném skladovém areálu v době, kdy jej stěžovatel vydražil a převzal. Zde ovšem Nejvyšší správní soud podotýká, že takové tvrzení je značně nevěrohodné, když by sotva bylo možné zhotovit sedlovou střechu včetně krovu z latí, dřevěných trámů různých velikostí a vlnitého plechu, tj. materiálu, který se dle slov stěžovatele v dotčeném skladovém areálu nacházel. Nevěrohodnost takového tvrzení je pak podtržena i tím, že soupis tohoto materiálu nebyl součástí předávacího protokolu.

Vzhledem k uvedenému je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně při hodnocení provedených důkazů zejména v jejich vzájemné souvislosti oprávněně dospěl k závěru, že o souladu účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, aby činily účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným a že stěžovatel tyto pochybnosti správce daně předloženými důkazy nevyvrátil. Je tedy možné uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, naopak stěžovatel sice setrval na svých původních tvrzeních, nicméně nedoložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, a tudíž neunesl své důkazní břemeno.

V otázce chybějící projektové dokumentace Nejvyšší správní soud přitakává stěžovateli, že nebylo jeho chybou, že při koupi objektu neobdržel stavební dokumentaci a že tato dokumentace nebyla uložena ani u stavebního úřadu. Tyto skutečnosti ho ale nezbavují povinnosti odůvodněné pochybnosti správce daně vyvrátit, tj. doložit, že přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, a to případně i jinými důkazy než projektovou dokumentací. Stěžovatel mohl předložit celou řadu důkazů ze sféry mimo účetnictví i přes absenci projektové dokumentace (např. fotodokumentaci objektu, soupis prací a dodávek potvrzující, že v průběhu sporných stavebních prací byly odstraňovány části již existující a toliko opravované sedlové střechy apod., stejně tak stěžovatel mohl předložit takové důkazy, které by věrohodně prokazovaly, že sedlová střecha byla na objektu H zhotovena již v rámci stavebních prací provedených v roce 1999). Nicméně tak neučinil a dokonce o nákladech

na stavební práce provedené v roce 1999 jako o technickém zhodnocení neúčtoval a ani daňově s nimi takto nenakládal. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel je podnikatelským subjektem, který by měl být z povahy své činnosti obeznámen s daňovými a účetními předpisy, a tudíž předjímat případné nejasnosti ohledně zaúčtování určitých operací (typicky právě při tak skutkově složité otázce, jakou je klasifikace nákladů na určité stavební práce jako nákladů na opravy, nebo jako technické zhodnocení). Pokud tedy stěžovatel věděl, že nemá k dispozici projektovou dokumentaci (a nenechal si ji dodatečně zpracovat), mohl a měl dokumentování prováděných stavebních prací věnovat takovou pozornost, aby tento nedostatek byl v budoucnu schopen nahradit jinými důkazy.

Stěžovatel má pravdu, že § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv; v projednávaném případě však správce daně požadoval pouze prokázání toho, co tvrdil stěžovatel sám, tedy že náklady na provedené stavební práce oprávněně zahrnul do výdajů snižujících základ daně z příjmů (resp. zvyšujících daňovou ztrátu) za příslušné zdaňovací období. Stěžovatel měl tedy povinnost prokázat, že tyto výdaje byly vynaloženy na opravu a nejsou tudíž technickým zhodnocením, které okamžitě v plné výši do daňově uznatelných nákladů zahrnout nelze, a lze tak naopak činit pouze postupně formou daňových odpisů. Je nutno přisvědčit krajskému soudu, že za daných skutkových okolností nemohl stěžovatel unést své důkazní břemeno jinak než právě prokázáním, jaký byl stav objektu před opravou, a to samozřejmě nikoliv ve všech detailech stavby jako takové, ale pouze ve vztahu k těm parametrům stavby, které byly či mohly být dotčeny provedenými změnami a které byly relevantní pro posouzení dané otázky, zda se jednalo o opravu, nebo o rekonstrukci či modernizaci. Vzhledem k tomu, že stav budovy po opravě je mezi stranami nesporný, tedy není pochyb o tom, že nová střecha je sedlová, byl stěžovatel, pokud tvrdil, že provedl pouhou opravu, povinen prokázat, že střecha byla sedlová již před opravou.

Toto důkazní břemeno stěžovatel, jak již bylo vysvětleno, neunesl, a to nikoli v důsledku toho, že by po něm byly požadovány nadstandardní důkazy vymykající se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují, ale proto, že stěžovatel nebyl schopen dostát své důkazní povinnosti, neboť zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost zaúčtování nákladů na předmětné stavební práce jako nákladů na běžné opravy, a posléze v rámci daňové kontroly již nebyl schopen tento nedostatek zhojit (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59).

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně prokázání stavu před provedením stavebních prací, a tudíž ani ohledně svého tvrzení, že se jednalo o výdaje na opravu, a nikoliv o technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud toliko doplňuje, že pokud jde o respektování zásady, že správce daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu), vyplývá již z dikce tohoto ustanovení, že takto formulovaná zásada nemůže být vykládána způsobem, kterým by činnost správce

daně zcela paralyzovala a znemožňovala tak cíle daňového řízení dosáhnout. Jak bylo již podrobně vysvětleno výše, správce daně v daném případě svým postupem rozhodně nevybočil z rámce § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu.

Na námitky vztahující se k rozporu skutkové podstaty se spisem, související s neuznanými náklady na stavební úpravy střechy objektu H, Nejvyšší správní soud částečně odpověděl již výše. Stěžovatel v prvé řadě nesouhlasí s postupem správce daně, který příslušnou fakturu č. 200 57 ze dne 18. 10. 1999, výslech Leoše Řiháka, jednatele společnosti RUKOS spol. s r. o., jež prováděla stavební práce na střeše objektu H v roce 1999, spolu s čestným prohlášením I. S., který prováděl sporné stavební práce v roce 2003, neakceptoval jako důkazy prokazující původní stav objektu H. Nejvyšší správní soud musí podotknout, že jak podrobně vysvětlil výše, správce daně vzal v potaz jak příslušnou fakturu, tak i výslech Leoše Řiháka a čestné prohlášení I. S., nicméně nepovažoval tyto důkazy za dostatečné; ba naopak na základě dalších důkazních prostředků (viz výše) zpochybnil jak soulad obsahu příslušných účetních dokladů se skutečností, tak zmíněnou výpověď i zmíněné prohlášení. Finanční orgány ani krajský soud nepochybily, když výpověď Leoše Řiháka a čestné prohlášení I. S. posoudily celkově (i ve světle dalších výpovědí a jiných důkazů) jako nevěrohodné. V případě výpovědi Leoše Řiháka je zřejmé, že tento svědek odpovídal na většinu dotazů velmi vágně až neurčitě, často pak uváděl, že se na dotazované skutečnosti nepamatuje. V podstatě jediné, co si pamatoval naprosto přesně, byla skutečnost, že v roce 1999 společnost RUKOS spol. s r. o. na základě smlouvy uzavřené se stěžovatelem zhotovila v rámci stavebních prací provedených na objektu H novou sedlovou střechu. Přestože výslech proběhl se značným časovým odstupem od provedení předmětných stavebních prací, nelze za popsaných okolností tento důkaz hodnotit jako dostatečně věrohodný. Pokud jde o posouzení důkazní síly čestného prohlášení I. S., lze s žalovaným plně souhlasit v tom, že hodnoceno ve vzájemné souvislosti s ostatními výše popsanými skutečnostmi není takový důkaz dostatečně věrohodný.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány vzaly v potaz veškeré provedené důkazy, přičemž ovšem důkazy, které navrhl stěžovatel ve svůj prospěch, nehodnotily jako věrohodné či jako způsobilé prokázat, i ve světle ostatních důkazů, stěžovatelova tvrzení.

K námitce, podle které znalecké posudky, o které správce daně opřel své skutkové závěry, byly vypracovány ještě před tím, než byly na střeše objektu H v roce 1999 provedeny stavební práce společností RUKOS spol. s r. o., a proto nedokumentují stav objektu H před spornou opravou provedenou v roce 2003, zdejší soud podotýká, že výše podrobně vysvětlil, že v dané věci stav objektu před spornou opravou provedenou v roce 2003 prokázán nebyl, což bylo posouzeno k tíži stěžovatele, který ohledně této skutkové otázky nesl důkazní břemeno. Správce daně ovšem předmětné znalecké posudky posoudil jako listinné důkazy, které objektivním a dostatečným způsobem dokladují stav, v jakém se objekt H skladového areálu nacházel v roce 1998, kdy původní majitel skladového areálu vstoupil do likvidace, tj. stav, ve kterém se objekt H nacházel i v době, kdy byl převeden do vlastnictví stěžovatele. Ostatně ani sám stěžovatel doposud nijak nezpochybňoval skutečnost, že v té době objekt H ještě sedlovou střechu neměl. Stěžovatel naopak tvrdil, že k výstavbě sedlové střechy na dotčeném objektu došlo až v rámci zmíněných stavebních

úprav provedených společností RUKOS spol. s r. o. v roce 1999. Právě toto poslední tvrzení však stěžovatel neprokázal.

Pokud jde o námitky dalších vytýkaných vad řízení před správními orgány uplatněných v souvislosti s neuznanými náklady na stavební úpravy střechy objektu H, uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Stěžovatel namítá, že v průběhu daňového řízení navrhl provést několik důkazů, konkrétně výslech svědka Ing. Š., svědka JUDr. Ing. M. a svědka D. B. Správce daně a posléze ani žalovaný ovšem navržené důkazy neprovedli, a neumožnili tak stěžovateli unést důkazní břemeno ohledně otázky, z jakého materiálu byla na objektu H v roce 1999 zhotovena sedlová střecha. K navrženému důkazu výslechem svědka D. B. Nejvyšší správní soud ze správního spisu konstatuje, že tato osoba pro stěžovatele provedla v roce 2003 stavební práce na objektu H skladového areálu, konkrétně se jednalo o opravy omítek a dřevěného záklopu. Zdejší soud uvádí, že závěry správce daně, který náklady vynaložené stěžovatelem na zmíněné opravy provedené na objektu H panem B. posoudil jako technické zhodnocení, posléze korigoval žalovaný, který k odvolání stěžovatele tyto náklady uznal jako daňové výdaje, jelikož dospěl k závěru, že se v daném případě jednalo o pouhé opravy objektu H. Návrhy na provedení výslechu svědků Ing. Š., likvidátora s. p. Potraviny Brno, tj. původního vlastníka dotčeného skladového areálu, a JUDr. Ing. P. M., který byl taktéž předávání dotčeného areálu stěžovateli přítomen, pak správce daně posoudil vzhledem k prokazované skutečnosti (tj. z jakého materiálu byla na objektu H v roce 1999 zhotovena sedlová střecha) jako bezpředmětné. S takovým závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Uvedené osoby dle stěžovatele mohly dosvědčit, že v době, kdy byl dotčený skladový areál stěžovateli předáván, se v jeho prostorách nalézal různý stavební materiál. Takový důkaz by ovšem sám o sobě ani v souvislosti s ostatními důkazy dostatečně neprokázal, že z takového materiálu byla v roce 1999 na objektu H zhotovena sedlová střecha. Právě posledně zmíněná skutečnost ovšem byla rozhodná pro posouzení, jaký byl stav objektu H před tím, než na něm byly v roce 2003 provedeny sporné stavební práce.

Dále stěžovatel namítá, že správce daně zatížil daňové řízení podstatnou vadou spočívající v předběžném „šetření a vytěžení“ svědka I. S. v rámci místního šetření provedeného u této osoby dne 24. 2. 2005, a to namísto toho, aby provedl řádný výslech svědka, kterému by byl stěžovatel přítomen. Z protokolu ze dne 24. 2. 2005, jenž je součástí správního spisu a jenž zachycuje průběh předmětného místního šetření, Nejvyšší správní soud konstatoval, že v rámci místního šetření I. S. k žádosti správce daně předložil účetní doklady k zakázkám od stěžovatele. Z těchto dokladů pak správce daně konstatoval, že I. S. ve svém účetnictví v souvislosti se stavebními pracemi provedenými na střeše objektu H v roce 2003 účtoval o nákupu materiálu na zhotovení kompletní nové střechy a dále i o provedení klempířských prací. Z protokolu je zřejmé, že I. S. nebyly v průběhu místního šetření kladeny žádné další otázky, ze kterých by správce daně dále v řízení při posouzení dané věci vycházel. Dle Nejvyššího správního soudu je tudíž zcela zásadní to, že jediné informace, které správce daně z takto provedeného místního šetření „vytěžil“, byly v dané věci skutečnostmi nespornými, když stěžovatel v průběhu daňového řízení popsané skutečnosti nepopíral, ba naopak uvedl, že tyto skutečnosti nikterak nemohou vyvrátit jeho tvrzení, že sporné stavební práce provedené na střeše objektu H v roce 2003

byly pouhou opravou již existující sedlové střechy. Vzhledem k míře poškození sedlové střechy totiž, jak stěžovatel zdůraznil, provedl I. S. tuto opravu tak, že prakticky zhotovil zcela novou sedlovou střechu. Vzhledem k uvedenému zdejší soud dospěl k závěru, že způsob, jakým správce daně provedl předmětné místní šetření, nepředstavuje vadu řízení, jež by mohla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud dále posuzoval stížní námitky vztahující se k neuznaným výdajům vynaloženým na stavební práce provedené na objektu D skladového areálu.

Stěžovatel především namítá, že již s ohledem na povahu a rozsah těchto stavebních prací nemohlo jít o technické zhodnocení, ale pouze o výdaje na opravu. Dále pak namítá, že závěr správce daně, podle kterého výměnou sklobetonových tvárnic za plastová okna došlo ke změně technických parametrů objektu D, a to s ohledem na tepelnou izolaci a prosvětlení budovy, nemá ve správním spisu oporu. Takový závěr dle názoru stěžovatele vyžaduje odborné technické posouzení, o které ovšem správce daně svou argumentaci neopřel.

Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v dané věci byl nesporný jak stav objektu D před předmětnými stavebními pracemi, tak stav tohoto objektu po jejich provedení. Je tedy zřejmé, jaké konkrétní práce byly na dotčeném objektu D v roce 2003 provedeny. Nejvyšší správní soud ze správního spisu konstatuje, že stěžovatel v daném případě nechal vsadit do objektu D plastová okna s pevným zasklením, a to namísto původního technického řešení prosvětlení objektu D, které bylo zajištěno světlíky ve fasádě dotčeného objektu vyplněnými sklobetonovými tvárnicemi. Ze správního spisu dále vyplývá, že v mírném rozsahu došlo i ke změně plochy prosklení.

Již z uvedeného popisu předmětných stavebních prací je zřejmé, že došlo ke změnám technických parametrů objektu D, a to přinejmenším s ohledem na změnu rozměrů prosklené plochy. Jak k § 33 zákona o daních z příjmů uvádí pokyn Ministerstva financí D-300, ze dne 16. 11. 2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, jehož se v průběhu daňového řízení dovolával i stěžovatel, „*za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken*“ (důraz doplněn). S tímto názorem Ministerstva financí vyjádřeným v pokynu D-300 se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Navíc se lze důvodně domnívat, že sklobetonové tvárnice budou mít v řadě ohledů jiné vlastnosti než plastová okna, byť neotvíratelná, a to především z hlediska prosvětlení budovy. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že náklady vynaložené na popsané stavební práce jsou nutně, s ohledem na jejich povahu, pouhou opravou. Vzhledem k uvedenému naopak vše nasvědčuje tomu, že se v daném případě jednalo o technické zhodnocení objektu D.

V dalším Nejvyšší správní soud již pouze ve stručnosti odkazuje na výše uvedené pasáže tohoto rozsudku, ve kterých se podrobně zabývá výkladem § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. V daném případě je spornou skutečností, zda náklady vynaložené na popsané změny provedené na objektu D skladového areálu jsou náklady na opravu či technickým zhodnocením. Zdejší soud opakuje, že daňové řízení je založeno na prioritní

povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud tedy stěžovatel o nákladech na předmětné stavební práce účtoval jako o výdajích na opravy, musel prokázat, že se vskutku o opravy jednalo. Není tedy namístě námitka stěžovatele, že správce daně si měl obstarat odborné posouzení za účelem zjištění, do jaké míry se vlastnosti sklobetonových tvárnic liší od vlastností skleněných výplní nově vsazených plastových oken, a zda tedy v důsledku předmětných stavebních prací provedených na objektu D došlo opravdu ke změně jeho technických parametrů nebo ke zvýšení jeho užitné hodnoty. Správce daně uvedl řadu skutečností, pro které se domníval, že výdaje na předmětné stavební práce bylo nutno posoudit jako technické zhodnocení. Zdejší soud na některé z těchto skutečností sám výše poukázal, přičemž zdůraznil, že tyto skutečnosti byly v posuzovaném případě důvodem pro vážné pochybnosti o tom, zda stěžovatel postupoval správně, když o předmětných nákladech účtoval jako o opravách. Správce daně tak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno. Pokud se stěžovatel přesto domníval, že provedené stavební práce nikterak neovlivnily technické parametry ani užitnou hodnotu objektu D, bylo na něm, aby v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu pochybnosti správce daně rozptýlil.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, jež se váží k neuznanými nákladům, které stěžovatel vynaložil v souvislosti s vyplacením bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. za množství odebraného materiálu.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nesprávně vyložil § 24 zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, že předmětný výdaj není daňově uznatelným výdajem, jelikož obchodní případ dodávek materiálu na výrobu plastových a hliníkových oken a dveří mezi stěžovatelem (jako dodavatelem) a společností OKNO HOLDING, a.s. (jako odběratelem) byl v důsledku poskytnutí předmětného množstevního bonusu v roce 2003 ztrátový. Stěžovatel je toho názoru, že pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu zmíněného ustanovení není rozhodující, zda je takový výdaj v účetnictví poplatníka podložen konkrétním příjmem. Podstatné je pouze to, zda byl takový výdaj vynaložen za účelem získání příjmu. Nesprávný je dle stěžovatele i závěr krajského soudu, že pro daňové účely je třeba posuzovat samostatně na jedné straně obchodní případ dodávek materiálu mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s. a na druhé straně nájemní a jiné vztahy mezi těmito subjekty.

Již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb.NSS, zdejší soud konstatoval, že *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti' příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních*

závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl".

K výkladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů se později zdejší soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že ačkoli § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů hovoří o respektování „*věcné a časové souvislosti*" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, „*bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec*".

Na citovanou judikaturu navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publikovaném pod č. 1984/2010 Sb. NSS, ve kterém se komplexně zabýval otázkou, co lze dle zmíněných ustanovení zákona o daních z příjmů považovat za „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*". V tomto usnesení rozšířený senát konstatoval, že je třeba vymezit prostor, v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet" své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům. S odkazem na výše citované judikáty pak rozšířený senát dospěl k závěru, že podmínkou daňové uznatelnosti výdajů je to, že byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných, resp. že se jedná o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Dále pak rozšířený senát uvedl, že splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.

Ve světle této judikatury je tedy nepochybné, že pro posouzení konkrétních nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není podmínkou, aby byl nutně tento výdaj v účetnictví poplatníka podložen konkrétním příjmem, tedy aby takový výdaj přinesl konkrétní zisk. Stejně tak ani není vyloučeno, aby skutečným účelem výdaje vynaloženého v rámci jednoho obchodního případu bylo zajistit či znásobit zisk v jiném, souvisejícím obchodním případu, a to při splnění podmínek pro posouzení výdaje jako daňově uznatelného, jak je deklaroval rozšířený senát zdejšího soudu v uvedeném usnesení.

Zde ovšem Nejvyšší správní soud musí poukázat na to, co ve svém rozsudku zdůraznil již krajský soud, tedy že správce daně ani žalovaný svůj závěr o tom, že se v případě předmětného nákladu nejedná o daňově uznatelný výdaj, argumentačně neopřeli o ztrátovost předmětné transakce, ale naopak o to, že stěžovateli se nepodařilo prokázat, že předmětný výdaj byl skutečně výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a to i přes skutečnost, že v jeho důsledku byl konkrétní obchodní případ dodávek materiálu mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s. ztrátový. Stejně tak správce daně ani žalovaný

nevyloučili to, že předmětný výdaj mohl být vynaložen za účelem zajištění či znásobení zisku v jiném, souvisejícím obchodním případu. Pouze konstatovali, že v daném případě stěžovatel neprokázal žádnou souvislost uplatněného výdaje s dosaženými či alespoň očekávanými příjmy, tedy ani ve vztahu k příjmům plynoucím z dalších vztahů existujících mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s.

K posouzení, zda uvedené závěry správce daně, potažmo žalovaného jsou správné, zdejší soud nejprve ze správního spisu konstatuje, že stěžovatel v roce 2003 dovážel do České republiky materiál na výrobu plastových a hliníkových oken a dveří od společnosti Schüco International KG. Z účetnictví stěžovatele pak vyplynulo, že veškerý materiál na výrobu oken „Schüco" stěžovatel obratem prodával společnosti OKNO HOLDING, a.s. Stěžovatel měl tedy jediného dodavatele, společnost Schüco International KG, a jediného odběratele, společnost OKNO HOLDING, a.s., přičemž sám vystupoval jako prostředník. Tuto skutečnost stěžovatel správci daně vysvětlil tak, že není možné dosáhnout srovnatelných cen v případě převedení nákupu přímo na společnost OKNO HOLDING, a.s. Z účetnictví stěžovatele za rok 2003 pak správce daně zjistil, že marže dosažená při prodeji zmíněného materiálu činila 3,27 %. Dále v souvislosti s tímto obchodním případem stěžovatel účtoval o výplatě množstevního bonusu ve výši 750 000 Kč ve prospěch společnosti OKNO HOLDING, a.s. Vyúčtováním předmětného množstevního bonusu stěžovateli vznikla z prodeje materiálu na výrobu oken „Schüco" v roce 2003 ztráta ve výši 451 365 Kč. Konečně je ze spisu zřejmé i to, že od roku 2004 odebírá společnost OKNO HOLDING, a.s. materiál na výrobu oken „Schüco" přímo od společnosti Schüco International KG.

Vzhledem k uvedeným zjištěním vyzval správce daně stěžovatele, aby prokázal, že předmětný náklad na vyplacení množstevního bonusu je daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel k této výzvě sdělil, že množstevní bonus nemá se ziskovou marží přímý vztah. Je vyjádřením snahy prodávajícího o maximalizaci prodeje, která se přirozeně nemusí projevit ve stejném zdaňovacím období. Dále stěžovatel uvedl, že vedle zmiňovaného dodavatelského vztahu existuje mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s. i řada dalších smluvních vztahů, zejména nájemních. Správce daně tudíž nemohl při výkladu § 24 zákona o daních z příjmů posuzovat předmětný obchodní případ dodávek materiálu na výrobu oken „Schüco" v roce 2003 samostatně, ale naopak v souvislosti se zmíněnými smluvními vztahy. Stěžovatel například společnosti OKNO HOLDING, a.s. pronajímá jak výrobní prostory, tak stroje na výrobu oken. Právě příjmy z těchto nájemních vztahů jsou pro stěžovatele jako podnikatele rozhodující. Pokud by společnost OKNO HOLDING, a.s. přestala v pronajatých prostorách vyrábět, došlo by k daleko větším ztrátám na zisku stěžovatele, než činí poskytnutý množstevní bonus.

K této stížní námitce Nejvyšší správní soud předně uvádí, že nelze popřít, že množstevní bonusy či slevy (tzv. rabaty) jsou v obchodních vztazích poměrně běžným nástrojem, kterým lze motivovat odběratele ke zvýšení objemu odebíraného zboží. V daném případě se poskytnutí množstevního bonusu ovšem jeví jako nelogické, a to vzhledem k tvrzení stěžovatele, že jako prostředník mezi společností Schüco International KG a finálním odběratelem, společností OKNO HOLDING, a.s., figuruje pouze z toho důvodu, že není možné dosáhnout srovnatelných cen v případě převedení nákupu přímo

na společnost OKNO HOLDING, a.s. Vzhledem k uvedenému lze rozumně usuzovat na to, že odebírat předmětný materiál od stěžovatele je zájmem společnosti OKNO HOLDING, a.s., a není proto třeba ji k odběru materiálu jakkoli motivovat. V daném případě je navíc poskytnutý bonus zjevně nepřiměřený. Přílohou dohody o poskytnutí množstevního bonusu ze dne 3. 1. 2003, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností OKNO HOLDING, a.s., je tabulka, podle které měla být výše bonusu v závislosti na množství odebraného zboží za rok 2003 stanovena. Z této tabulky muselo být stěžovateli zcela zřejmé, že při objemu, v jakém posléze společnost OKNO HOLDING, a.s. v roce 2003 předmětný materiál odebírala, bude takový obchod pro stěžovatele v důsledku výše poskytnutého množstevního bonusu značně ztrátový.

Stěžovatel pak neprokázal ani to, že by v důsledku navýšení objemu objednávek předmětného materiálu ze strany společnosti OKNO HOLDING, a.s. mohl dosáhnout zisku v rámci jiných, souvisejících obchodních vztahů. Skutečnost, že stěžovatel je se společností OKNO HOLDING, a.s. provázán vedle předmětného vztahu dodavatelského i řadou dalších smluvních vztahů, zejména nájemních vztahů, přičemž právě příjmy z těchto nájemních vztahů jsou pro stěžovatele jako podnikatele rozhodující, nikterak neprokazuje, že předmětný množstevní bonus byl poskytnut za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Mezi vynaloženým výdajem a dosaženým či alespoň očekávaným příjmem musí existovat, jak konstatoval rozšířený senát zdejšího soudu ve výše uvedeném usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, přímý vztah. Existenci přímého vztahu mezi předmětným nákladem a dosaženým či alespoň očekávaným příjmem stěžovatel neprokázal. Takový vztah totiž rozhodně nelze dovozovat ze zcela obecného tvrzení stěžovatele, že je v jeho zájmu, aby společnost OKNO HOLDING, a.s. okna „Schüco“ vyráběla, jelikož tak činí na strojích a v prostorách, které jí stěžovatel pronajímá. Stěžovatel by musel konkrétně prokázat, že například v souvislosti s navýšením objemu odebíraného zboží si společnost OKNO HOLDING, a.s. od stěžovatele pronajme další výrobní stroje a haly, přičemž zisk z těchto nových nájemních vztahů bude natolik významný, že opodstatní i nepřiměřenou výši poskytnutého množstevního bonusu. Nic takového ovšem stěžovatel neprokázal a dokonce ani netvrdil.

Vzhledem k uvedenému tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že se s krajským soudem plně ztotožňuje v tom, že správce daně nikterak nepochybil, když dospěl k závěru, že náklad, který stěžovatel vynaložil na vyplacení předmětného množstevního bonusu, není výdajem vynaloženým za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jako takový není daňově uznatelný.

Nakonec dle stěžovatele ve spisu nemá oporu ani zjištění, že stěžovatel a společnost OKNO HOLDING, a.s. byly osoby kapitálově a personálně spojené. Při tomto zjištění žalovaný i správce daně vyšli z dokumentů, které dle stěžovatele neuvádějí aktuální stav akcionářů, ale toliko stav ke dni založení společnosti OKNO HOLDING, a.s.

Pojem ekonomicky či personálně spojených osob vykládá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že „*ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké*“. Podle citovaného ustanovení dále

platí, že „*liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*“.

Kapitálové či personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě zpravidla nemá bez dalšího daňové následky, vyjma zákonem výslovně upravených situací, zejména těch, na něž dopadá právě zmíněný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. O takovou situaci se ovšem v posuzované věci nejedná. V dané věci správce daně neuznal výdaj, který stěžovatel vynaložil v souvislosti s vyplacením bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. za množství odebraného materiálu, jelikož stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zde je třeba zdůraznit, že tuto definici musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný, a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli.

Na druhou stranu je pravdou, že ekonomické či personální propojení osob může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost vytvářením umělých skutečností, které by subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Součástí správního spisu jsou účetní dokumenty, podle nichž Ladislav Lebánek ml., jenž zastává funkci předsedy představenstva stěžovatele, a Jan Lebánek, jenž zastává funkci místopředsedy představenstva stěžovatele, jsou každý majiteli poloviční podílu akcií společnosti OKNO HOLDING, a.s. Součástí spisu je dále i úřední záznam ze dne 18. 2. 2004, č. j. 39295/04/303933/4002, jenž zachycuje průběh místního šetření provedeného u stěžovatele dne 17. 2. 2004 za účelem ověření správnosti daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2003. Podle tohoto záznamu sám stěžovatel potvrdil, že majiteli obou zmíněných společností jsou tytéž osoby. S ohledem na uvedené dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel a společnost OKNO HOLDING, a.s. jsou vskutku osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů. I tato skutečnost pak dle jeho názoru svědčila o tom, že sporné náklady, jež stěžovateli vznikly v důsledku vyplacení množstevního bonusu ve prospěch společnosti OKNO HOLDING, a.s., nejsou výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale naopak výdaje vynaložené zcela účelově s cílem snížit daňovou povinnost.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu stěžovateli, že v situaci, kdy akcie společnosti OKNO HOLDING, a.s. jsou akciemi na majitele vydanými v listinné podobě, nelze s určitostí konstatovat, že údaj o tom, kdo je majitelem těchto akcií, uvedený ve zmíněných účetních dokumentech, vskutku svědčí o aktuálním stavu věci. Nelze navíc pominout, že přímo v těchto listinách je u údajů o akcionářích dotčené společnosti poznamenáno, že se jedná pouze o akcionáře předpokládané. Dostatečným důkazem o tom, že stěžovatel byl v rozhodném období personálně a kapitálově spojen se společností OKNO HOLDING, a.s., pak nemůže být dle názoru zdejšího soudu ani výše zmíněný úřední záznam. K tomuto záznamu není připojen podpis osoby jednající za stěžovatele, kterým by obsah listiny stvrzovala. Ze správního spisu naopak vyplývá, že stěžovatel

posléze skutečnost, že by byl se společností OKNO HOLDING, a.s. personálně či kapitálově spojen, opakovaně popřel.

Jakkoliv ovšem Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr správce daně o tom, že stěžovatel a společnost OKNO HOLDING, a.s. jsou osobami personálně či kapitálově spojenými, nebyl dostatečně podložen, musí zdůraznit to, co již uvedl výše, tj. že taková skutečnost nemá vliv na již vyslovený závěr, že stěžovatel neprokázal, že výdaj, který vynaložil v souvislosti s vyplacením bonusu společnosti OKNO HOLDING, a.s. za množství odebraného materiálu, skutečně vynaložil za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Ohledně stížní námitky, jež se váže ke skutečnosti, že správce daně na základě předmětné daňové kontroly snížil stěžovateli daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2000 o 1 202 521 Kč, přestože podle názoru stěžovatele již nebylo možné daň za zmíněné zdaňovací období vyměřit ani doměřit, přičemž tento dodatečný platební výměr byl podle stěžovatele podkladem pro žalobou napadené rozhodnutí, resp. pro dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 15. 2. 2006, č. j. 36908/06/303918/2849, jímž byla stěžovateli doměřena daň za zdaňovací období roku 2003, konstatuje Nejvyšší správní soud, že toto tvrzení stěžovatele neodpovídá skutečnosti. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, stěžovatel v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2003 podaném dne 30. 6. 2004 žádnou daňovou ztrátu z minulých let, tedy ani z roku 2000, neuplatnil, přičemž daňová kontrola mj. k dani z příjmů právnických osob za roky 2000 až 2003, na jejímž základě došlo k vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů, byla zahájena až následně, dne 27. 10. 2004. Ani správce daně v dodatečném platebním výměru ze dne 15. 2. 2006, č. j. 36908/06/303918/2849, jež se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2003, ani žalovaný v rozhodnutí ze dne 18. 6. 2008, č. j. 11032/08-1200-700523, napadeném žalobou v nyní posuzované věci, ze skutečnosti, že stěžovateli byla snížena daňová ztráta za rok 2000, nijak nevycházeli ani ji ve svém rozhodnutí nezohledňovali. Krajský soud se tedy v této věci týkající se zdaňovacího období roku 2003 odmítl zabývat uvedenou námitkou prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000 zcela oprávněně.

Dále stěžovatel namítá nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly, přičemž ve své argumentaci vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého správce daně není oprávněn u subjektu daně zahájit daňovou kontrolu, aniž by disponoval konkrétním podezřením, že daňový subjekt přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Zde Nejvyšší správní soud plně odkazuje na svá předešlá rozhodnutí, a to především na rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, v nichž shledal podmínky definované judikaturou Ústavního soudu pro to, aby se mohl od většinového stanoviska vyjádřeného v uvedeném nálezu odchýlit. Ve zmíněných rozsudcích se zdejší soud naopak přiklonil k odlišnému stanovisku členky senátu Ústavního soudu rozhodujícího v dané věci JUDr. Ivany Janů. Podle tohoto stanoviska nelze směšovat instituty vytýkacího řízení a daňové kontroly, přičemž konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání jsou nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, nikoliv však daňové kontroly, která může mít, stejně jako v případech jiných typů

kontroly prováděných správním orgánem, namátkový charakter. To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně.

Nic, co by svědčilo o takovém svévolném postupu správce daně, ovšem zdejší soud ze správního spisu ani z žádného jiného podkladu pro své rozhodnutí v dané věci neshledal. Úvahy stěžovatele o tom, že snahou příslušných pracovnic správce daně, které prováděly u stěžovatele daňovou kontrolu, bylo za každou cenu doměřit daň, jsou jen ničím nepodloženými spekulacemi. Správce daně byl nepochybně oprávněn za podmínek vymezených daňovým řádem, případně dalšími právními předpisy, kontrolovat v souvislosti s daňovou povinnosti stěžovatele k dani s příjmů právnických osob za rok 2003 veškeré účetní doklady a jiné skutečnosti, které mohly mít vliv na daňový základ a výši této daně v tomto zdaňovacím období a takto také v dané věci postupoval. Naprosto absurdní je pak v žalobě uvedená výtka stěžovatele, podle níž skutečnost, že nebyly daňovou kontrolou zjištěny žádné nedostatky u daně z přidané hodnoty, svědčí o tom, že si správce daně při daňové kontrole počínal šikanózním způsobem. Pokud správce daně žádné nedostatky u jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích období daně z přidané hodnoty, narozdíl od daně z příjmů právnických osob, neshledal, pak postupoval jediným možným a zákonným způsobem, když daň z přidané hodnoty za tato zdaňovací období nedoměřil, což žádným způsobem nezpochybňuje jeho postup ani závěry, pokud jde o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval i okruhem námitek, v nichž stěžovatel vytýká rozsudku krajského soudu nepřezkoumatelnost.

Stěžovatel nejprve namítá, že krajský soud se v kasační stížností napadeném rozsudku nevypořádal řádně, případně vůbec s žalobními námitkami, vztahujícími se ke způsobu, jakým správce daně a žalovaný v posuzované věci hodnotil důkazy. Především musí zdejší soud konstatovat, že takto formulovaná námitka není dostatečně určitá, jelikož stěžovatel neuvádí, konkrétně se kterými z těchto žalobních námitek se krajský soud nevypořádal. Nejvyšší správní soud tedy pouze stručně odkazuje na pasáže tohoto rozhodnutí, ve kterých zevrubně posoudil postup finančních orgánů při posuzování provedených důkazů. Stejně jako krajský soud, ani soud zdejší neshledal v postupu správce daně ani žalovaného žádná zásadní pochybení, přičemž podotýká, že argumentace zdejšího soudu do značné míry vycházela z té, kterou formuloval ve svém rozsudku krajský soud. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kasační stížností napadený rozsudek neshledal s ohledem na žalobní námitky vztahující se k postupu finančních orgánů při hodnocení důkazů nepřezkoumatelným.

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti závěru krajského soudu ohledně tvrzené prekluze práva správce daně vyměřit či doměřit daň za rok 2000, zdejší soud plně odkazuje na výše uvedené.

Krajský soud se dle tvrzení stěžovatele dále nezabýval ani otázkou porušení obecných zásad daňového řízení, a to zejména zásady co nejmenšího zatěžování daňového subjektu ve smyslu příslušné judikatury Ústavního soudu (tj. nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Nejvyšší správní soud ve stručnosti opakuje, že krajský soud dospěl k závěru, že správce daně svým postupem nikterak nevybočil z rámce

§ 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, přičemž tento závěr zevrubně odůvodnil. Tvrzení stěžovatele, že jej správce daně zcela neopodstatněně zatěžoval požadavkem prokazovat skutečnosti, jež nebyly pro posouzení věci rozhodné, tudíž není pravdivé. Jiná pochybení správce daně při zahájení daňové kontroly u stěžovatele a jejím následném provádění krajský soud a posléze ani zdejší soud neshledal. K argumentaci stěžovatele, jež vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak zdejší soud odkazuje na výše uvedené.

Ohledně námitky, podle které krajský soud zcela opomenul argumentaci stěžovatele obsaženou v replice stěžovatele ze dne 10. 12. 2008, Nejvyšší správní soud ze soudního spisu konstatuje, že ve zmíněném podání stěžovatel pouze rozvinul svou argumentaci uvedenou v žalobě a ani jinak postupovat nemohl, protože tato replika byla přirozeně podána až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, která je zároveň dle § 71 odst. 2 s. ř. s. i lhůtou pro možné rozšíření žaloby o další žalobní body. Nejvyšší správní soud připomíná, že z povinnosti krajského soudu vypořádat se ve svém rozsudku přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními body nelze dovozovat, že krajský soud musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce. Podstatné je, že se krajský soud v posuzované věci vypořádal s všemi žalobními body, které stěžovatel řádně a včas uplatnil.

Ani tento okruh stížních námitek tudíž neshledal Nejvyšší správní soud důvodným.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. listopadu 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu