

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobkyně: **JUDr. R. V.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2009, čj. 14397/09-1102-702767, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, čj. čj. 31 Ca 180/2009 - 71,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, čj. 31 Ca 180/2009 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění

I.

[1] Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm (správce daně) rozhodnutím ze dne 26. 1. 2009, čj. 5049/098/40492280/3426, změnil dodatečný platební výměr č. 57568/08/404922/3426, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 391 456 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 78 291 Kč tak, že žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 358 368 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 71 673 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2009, čj. 14397/09-1102-702767, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, v níž namítla, že správce daně v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 48 a § 49 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Přestože předmětem odvolacího řízení nemohou být skutečnosti, které nebyly předmětem odvolání ani

předmětem zjištění uvedeného ve zprávě o kontrole, správce daně v rozporu s touto skutečností v rámci odvolacího řízení žalobkyni dodatečně zvýšil základ daně. Správce daně v rozporu se zákonem „zastavil řízení“ o námitce, kterou žalobkyně podala proti jeho postupu. Tento postup odůvodnil ukončením daňové kontroly, na druhé straně však činil úkony jako při daňové kontrole a odpíral žalobkyni práva stanovená v § 16 daňového řádu. Správce daně není oprávněn změnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Správce daně měl postupovat podle § 56 daňového řádu. Žalobkyně dále vyslovila přesvědčení, že daňové orgány porušily i § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1, 3 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pročež je napadené rozhodnutí nezákonné a nicotné. Veškeré důkazní řízení směřovalo k posouzení výměny střechy jako opravy a prokázání, že součástí vyúčtování jsou i práce charakteru oprav, nikterak nesouvisejících se změnou účelu užívání části nebytových prostor a opravy týkající se drobné a běžné údržby na zbývající podlahové ploše objektu v rozsahu 88 %, kterých se změna účelu užívání netýkala. K výměně střechy došlo v důsledku jejího opotřebení. Bylo účelné, že se tak stalo při provádění jiných stavebních prací – budování ordinací. Změny, které byly při výměně střešní konstrukce provedeny, jsou pouze změnou použitých technologií a neznamenají změnu technických parametrů střechy. Správce daně podle žalobkyně posoudil jako technické zhodnocení i výdaje charakteru oprav. Žalobkyni dále neumožnil, aby se vyjádřila k fotodokumentaci, zejména z roku 1995 a 1997, a postupoval vadně v rámci místního šetření.

[4] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 3. 2011, čj. 31 Ca 180/2009 - 71, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud předně neshledal důvodnými námitky, že předmětem odvolacího řízení nemohou být skutečnosti, které nejsou předmětem odvolání a ani kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě o kontrole. Provedl-li správce daně v daném případě tzv. částečnou autoremeduru, postupoval v souladu s § 49 odst. 1 daňového řádu. Pokud při přezkoumání věci zjistil skutečnosti žalobkyní sice neuplatněné, ovšem mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, bylo namístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí. Tvrzení žalobkyně, že správce daně rozhodl v její neprospěch, nesvědčí skutečnost, že jí vyměřená daň i penále byla dodatečně snížena. Za situace, kdy žalobkyně podala odvolání proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů, byl by podle krajského soudu žalobkyní navrhovaný postup dle § 56 daňového řádu procesně nadbytečný. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním bodům o nezákonném zastavení řízení ohledně námitky proti postupu správce daně. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, tudíž daňový orgán nemohl postupovat podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Ve věci pak nebylo možno aplikovat ani § 52 daňového řádu, neboť předmětné daňové řízení se nenacházelo ve vymáhací ani zajišťovací fázi. Krajský soud dále neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo natolik intenzivními vadami, aby jej bylo možno považovat za nicotné.

[6] Krajský soud naopak shledal důvodnou námitku týkající se nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti žalobkyně nebyly zjištěny co nejúplněji.

[7] Podstatou sporu je posouzení rozsahu oprav a technického zhodnocení nemovitosti na ulici M. čp. 102 ve V. v důsledku realizovaných stavebních prací v roce 2006. Soud zdůraznil, že není oprávněn hodnotit odborné otázky technického rázu, mezi které patří i posouzení charakteru realizovaných stavebních prací. Přísluší mu toliko zkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu vymezeném v žalobě. Rozhodující je pro něj skutkový stav, který ve věci byl v době vydání napadeného rozhodnutí, takže musí vycházet ze skutkových zjištění odborné povahy tak, jak byla objasněna v průběhu daňového řízení. Posouzení, zda jednotlivé stavební práce realizované v rozhodném období na předmětné nemovitosti mají povahu technického zhodnocení majetku, nebo naopak jeho opravy či udržování, a v jakém faktickém rozsahu, však vyžaduje činnost osoby k tomu odborně vybavené, která je nezávislá na účastnících řízení. Žalobkyně po celou dobu trvání daňového řízení nesouhlasila se závěry daňových orgánů. Jí předložené odborné vyjádření Ing. F. T. daňové orgány vyhodnotily tak, že se nejedná o posudek soudního znalce z oboru stavebnictví. V této souvislosti soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 31/2005 - 98, podle něhož podaří-li se daňovému subjektu tvrzené skutečnosti prokázat a předkládá-li hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, avšak správce daně takové důkazy nehodlá přijmout, je na něm, aby prokázal, že důkazy předložené subjektem, nejsou s to obstát.

[8] Soud souhlasí s žalobkyní, že pro skutkové posouzení věci z odborného hlediska nezjednaly daňové orgány dostatečné odborné podklady, jak jim ukládá § 31 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného tak bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Žalovanému proto uložil, aby v daňovém řízení došlo k provedení posudku znalce z příslušného odvětví základního oboru stavebnictví o tom, zda a které práce a náklady a v jakém faktickém rozsahu byly výdaji na nezbytnou údržbu nemovitosti, na opravy nemovitosti a na technické zhodnocení nemovitosti tak, aby bylo možno posoudit, které výdaje byly v rozhodném období výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů a které naopak jsou výdaji přímo souvisejícími s technickým zhodnocením nemovitosti.

[9] K námitkám žalobkyně ohledně nesprávného postupu správce daně v rámci místního šetření a nemožnosti se vyjádřit k fotodokumentaci, soud konstatoval, že zjištění skutkového stavu věci a jeho následné právní posouzení bude založeno zejména na závěrech znaleckého posudku, který bude pro účely daňového řízení vypracován. Tato námitka je proto nedůvodná.

III.

[10] Zrušující rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Podle stěžovatele bylo zákonnou povinností žalobkyně doložit všechny jí tvrzené skutečnosti ve věci vynaložených výdajů. Pokud tedy tvrdila, že se v případě posuzovaných stavebních prací jedná o opravu nemovitosti, byla nepochybně povinna tato svá tvrzení prokázat. K přechodu důkazního břemene na správce daně dle § 31 odst. 8 daňového řádu dojde pouze v případě, že daňový subjekt předloží hodnověrné důkazní prostředky pro své tvrzení a správce daně je nepřijme. Pak je na správci daně, aby prokázal, že daňovým subjektem předložené důkazní prostředky se nemohou stát důkazy.

[12] Z provedeného daňového řízení vyplynulo, že před započetím stavebních prací se v předmětné nemovitosti nacházely prodejní místnosti sportovního zboží včetně kanceláří. Nově byla zbudována alergologická ambulance a pět lékařských ordinací včetně sociálního zařízení. Došlo ke změně dispozic v nadzemním podlaží a k vestavbě nových místností a také k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku. Zásahy do majetku měly za následek nejenom změnu jeho účelu, ale i změnu jeho technických parametrů. Prováděné práce naplnily všechny znaky technického zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů.

[13] Při zjišťování, zda došlo k technickému zhodnocení nemovitosti je nutno konfrontovat její stav před úpravou a poté. Provedené práce nelze posuzovat z hlediska toho, jak byly nazvány, ale s ohledem na jejich faktický dopad. Primárně není důležitý důvod ani cíl úpravy. Stěžovatel s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87 a ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 59, konstatoval, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky stanovené v § 33 zákona o daních z příjmů, a sice že cena úpravy přesáhla částku 40 000 Kč a současně se jednalo o výdaj na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukci či modernizaci majetku.

[14] Správce daně vyvrátil, že se jednalo o pouhou opravu nemovitosti z důvodu havarijního stavu. Rozlišení stavebních prací na opravy a technické zhodnocení je nutno hodnotit v kontextu všech okolností, jako je rozsah stavby, změna účelu užívání či změna technických parametrů budovy. Pokud je cílem stavebních prací využívat nemovitost pro činnosti zcela odlišné od té, které sloužila původně, nikoliv ji uvést do předchozího stavu, je nutno takové stavební práce jako celek považovat za technické zhodnocení, a to bez ohledu na to, že část stavebních prací může vykazovat charakter oprav, neboť tyto práce byly vyvolány právě snahou o provedení technického zhodnocení, v posuzovaném případě změnou účelu užívání a s tím spojenou změnou technických parametrů.

[15] Jestliže daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že správce daně byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Po správci daně nelze ani požadovat odstranění rozporů mezi důkazy. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatel zjednal dostatečně odborné podklady, znamená popření prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat to, co sám tvrdí. Uložení povinnosti doplnit znalecký posudek je nedůvodným přenesením důkazního břemene na správce daně a také povinností jdoucí nad zákonný rámec. Stěžovatel odkázal na zprávu o provedené daňové kontrole a na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, z nichž plyne, že vyvrátil důkazní prostředky žalobkyně. Stěžovatel s odkazem na judikaturu připomenul, že pro závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem postačí, pokud se mu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně. Součástí povinnosti správce daně plynoucí z § 31 odst. 8 daňového řádu není povinnost vyhledávat důkazy k tvrzení daňového subjektu.

[16] Stěžovatel uzavřel, že z provedeného důkazního řízení je zřejmé, že provedením prací na předmětné nemovitosti nebylo dosaženo pouze původního stavu, ale budova jimi získala novou technickou hodnotu.

IV.

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítla tvrzení stěžovatele, že veškeré výdaje uvedené ve zprávě z daňové kontroly jsou výdaji na technické zhodnocení. V části nebytových prostor předmětné budovy, na ploše cca 12 % z celkové podlahové plochy došlo ke změně užívání prostor a tedy k výdajům na technické zhodnocení. Žalobkyně u ostatních stavebních prací prokázala, že se jednalo o opravy a běžnou údržbu. Ta se navíc prováděla ve zcela jiných prostorách budovy. Stěžovatel podle žalobkyně nevzal v úvahu zcela odlišný charakter jednotlivých stavebních prací a bez bližšího odůvodnění všechny výdaje prohlásil za technické zhodnocení. Provedenými stavebními pracemi nedošlo ke změně technických parametrů celé budovy a nedošlo ani k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku, jak nesprávně tvrdí stěžovatel, neboť pouze část stavebních prací se týkala změny užívání části prostor.

[18] Žalobkyně současně vznesla otázku možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Rozhodnutí správce daně není k dnešnímu dni pravomocné. Za poslední úkon správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu považuje zahájení daňové kontroly dne 29. 11. 2007. Nová prekluzivní lhůta pro pravomocné vyměření daně tedy uplynula dne 31. 12. 2010.

V.

[19] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti uvedl, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 začala běžet dne 29. 11. 2007 a v souladu s názorem žalobkyně se skutečně jednalo o den posledního úkonu správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní a poplatků neběží po dobu řízení před soudem. Žalobkyně podala proti rozhodnutí stěžovatele žalobu, která byla krajskému soudu doručena dne 2. 12. 2009. Od tohoto okamžiku došlo k přerušení běhu lhůty pro vyměření předmětné daňové povinnosti. Dne 11. 4. 2011 podal stěžovatel proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Tím došlo k novému „přerušení“ lhůty pro vyměření daně. Podle § 264 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu platí, že pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve kterém by končila podle dosavadních právních předpisů. Tato lhůta je dle § 148 odst. 1 téhož zákona rovněž tříletá.

VI.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Podstata sporu mezi účastníky řízení spočívá v oprávněnosti postupu žalobkyně, která v posuzovaném zdaňovacím období jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnila částku 976 021 Kč vynaloženou na opravu

nemovitosti nacházející se na ul. M. 102 ve V. Správci daně vznikly pochybnosti, zda tato částka představuje výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů, tedy zda se skutečně jedná o výdaje (náklady) charakteru oprav, jak deklarovala žalobkyně, a naopak, zda se nejedná o výdaje na technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů.

[23] Technické zhodnocení je termín užívaný pro daňové účely. Podle § 33 zákona o daních z příjmů se jím rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily částku 40 000 Kč. Za rekonstrukci se považují zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizace spočívá v rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. S ohledem na § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů posouzení uskutečněných výdajů coby technické zhodnocení pro daňový subjekt znamená nemožnost jejich jednorázového uplatnění jako daňových výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ale pouze ve formě postupně uplatňovaných odpisů hmotného majetku.

[24] Opravou věci je ve smyslu § 652 odst. 2 občanského zákoníku činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87, ze dne 22. 3. 2007, čj. 7 Afs 108/2006 - 153, nebo ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 5/2006 - 96, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) vymezuje opravu jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.

[25] Krajský soud se v přezkoumávaném rozhodnutí nezabýval meritorní podstatou věci, tedy tím, zda se v daném případě jednalo o opravu nemovitosti nebo o její technické zhodnocení, neboť shledal zásadní nedostatky v důkazním řízení. Nejvyšší správní soud s ním ovšem jeho závěry nesdílí, jak bude podáno dále.

[26] Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, že pro posouzení stavebních prací coby oprav, nebo technické zhodnocení je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti, a to konfrontací jejího původního stavu se stavem po provedeném zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, čj. 1 Afs 37/2008 - 79, ze dne 8. 11. 2007, čj. 9 Afs 50/2007 - 59, nebo ze dne 12. 2. 2009, čj. 5 Afs 44/2008 - 57). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení ve smyslu § 31 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech. Jestliže je tedy postaveno najisto, jaké stavební práce byly provedeny a jaká byla jejich technická povaha (zaznamenaná např. v podkladech stavebního úřadu či plynoucí ze znaleckých posudků), vlastní subsumpce těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů náleží samotným daňovým orgánům.

[27] Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je vymezeno především v § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. 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. Daňové řízení je tak

založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Tomu pak také odpovídá povinnost správce daně, aby s ohledem na zásadu součinnosti umožnil daňovému subjektu prokázat všechny relevantní skutečnosti, a tím tak unést jeho důkazní břemeno. Správce daně naproti tomu prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Musí přitom přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2 téhož zákona).

[28] Z uvedeného lze vyvodit, že pokud žalobkyně trvala na tom, že náklady vynaložené za provedené stavební práce mají charakter oprav, bylo právě na ní, aby takové tvrzení prokázala a vyvrátila tak pochybnosti správce daně, zda se s ohledem na výsledek těchto prací nejedná o technické zhodnocení. Pokud by žalobkyně tyto skutečnosti prokázala, a to předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost a prokázal, že důkazy předložené daňovým subjektem nemohou obstát.

[29] Žalobkyně v průběhu řízení předkládala jednotlivé doklady, jimiž chtěla prokázat správnost údajů v podaném daňovém přiznání. Jednalo se zejména o účetní doklady za uskutečněné práce, projektovou dokumentaci, stavební povolení a kolaudační rozhodnutí vztahující se k alergologické ambulanci a k ordinaci lékařů, dále rozpis prací podle jednotlivých dokladů, v nichž rozčlenila stavební práce na opravy a na technické zhodnocení, a odborné vyjádření Ing. F. T. V řízení byly dále provedeny svědecké výpovědi svědků projektanta Ing. M. M., statika Ing. J. P., zástupce dodavatelské společnosti Ing. M. H. a dodavatele stavebních prací Z. Š.

[30] Zásada volného hodnocení důkazů se projevuje v tom, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu.

[31] Daňové orgány vycházely z toho, že došlo ke změně užívání předmětného objektu z prodejny sportovního zboží včetně kanceláří na alergologickou ambulanci a pět ordinací lékařů se zázemím pro personál i pacienty. Současně byla položena nová střecha. Správce daně po provedeném důkazním řízení uvedl řadu skutečností, pro které se domníval, že stavební, konstrukční a dispoziční změny na nemovitosti naplňují charakter technického zhodnocení. Tyto skutečnosti a závěry byly podle Nejvyššího správního soudu dostatečným důvodem pro vážné pochybnosti o tom, zda žalobkyně postupovala správně, jestliže předmětné náklady deklarovala jako opravy. Správce daně tak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno. Pokud se však žalobkyně přesto stále domnívala, že provedené stavební práce nikterak neovlivnily technické parametry ani užitnou hodnotu objektu, a jednalo se o opravy, bylo na ní, aby v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu tyto pochybnosti správce daně rozptýlila.

[32] Úkolem krajského soudu bylo posoudit, zda měl daňový orgán dostatečné množství podkladů pro závěr o charakteru provedených činností na nemovitosti. Krajský soud v posuzovaném případě založil důvodnost žaloby právě na skutečnosti, že správce daně dostatečně nezjistil skutkový stav věci, a to zejména s poukazem na fakt, že nepřihlédl k žalobkyní předloženému odbornému vyjádření Ing. F. T. Nejvyšší správní soud má ovšem za to, že to byl krajský soud, kdo se při hodnocení důvodnosti žaloby nezabýval dostatečností zjištěného skutkového stavu a kdo v daném případě nesprávně posoudil otázku důkazní povinnosti.

[33] Z předmětného stanoviska vyplývá, že výměna střechy uskutečněná v roce 2005, byla provedena s cílem zajištění provozuschopného stavu a bezpečnosti předmětné nemovitosti. Správce daně prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání tento důkaz hodnotili v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyložili, proč na jeho základě nemohli přisvědčit žalobkyni, že se jednalo o opravu nemovitosti. Žalovaný při hodnocení relevance tohoto vyjádření rovněž neodhlédl ani od toho, že Ing. T. není znalcem v oblasti stavebnictví, nýbrž v oblasti ekonomiky (ceny a odhady zboží zahraniční elektrotechniky), elektroniky a elektrotechniky, pročež jeho posouzení postrádá odpovídající odbornost. Daňové orgány tedy podle Nejvyššího správního soudu zcela srozumitelně vyložily, z jakých důvodů nepovažují toto stanovisko za onen nezpochybnitelný hodnověrný důkaz, který by sloužil k uspokojivému posouzení odborných otázek technického rázu, jak požadoval krajský soud.

[34] Krajský soud uzavřel, že daňové řízení bude nutno doplnit o příslušný znalecký posudek z oblasti stavebnictví. I přes užití trpného rodu lze dovodit, že krajský soud se domnívá, že tento posudek by měl obstarat daňový orgán a nikoliv daňový subjekt. Pro úvahu o tom, koho v dané fázi řízení stíhalo důkazní břemeno (tedy i ve vztahu k obstarávání znaleckého posudku), je rozhodující to, že pochybnosti správních orgánů byly opodstatněné. Skutečnost, že se daňové orgány neztotožnily se závěry plynoucími ze stanoviska Ing. T. a jiných dokladů předložených žalobkyní, a že zjištěný skutkový stav věci jim stačil ke zpochybnění tvrzení žalobkyně, že došlo k opravě, a nikoliv k technickému zhodnocení nemovitosti, podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě nevyústila v povinnost správce daně obstarat znalecký posudek z oboru stavebnictví. Taková skutečnost proto nezapříčinila přechod důkazního břemene na správce daně, ale naopak měla za následek povinnost daňového subjektu předložit či navrhnout takové hodnověrné důkazní prostředky, které budou způsobilé vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně.

[35] Krajský soud na podporu svých závěrů citoval část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 31/2005 - 98 (stejně tak i rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125), obecně se vyjadřující k povinnosti správce daně dostatečně zjistit skutkový stav věci a také k prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat hodnověrnými důkazy vše, co sám tvrdí. Nerozvedl však, na základě jakých skutečností ve smyslu uvedeného judikátu, dospěl k závěru, že žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila takové důkazy, které hodnověrně prokazují charakter stavebních prací coby oprav nemovitosti. Pro přesvědčivost své argumentace ani výslovně neuvedl, jaký okamžik považoval za rozhodný z hlediska přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně, či zda pokládá provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví za

obligatorní podklad pro posouzení, zda stavební práce představují opravu či technické zhodnocení nemovitosti. Nevyjádřil se ani k relevanci a dostatečnosti ostatních důkazů obstaraných v průběhu daňového řízení.

[36] Nejvyšší správní soud se zřetelem k výše řečenému shrnuje, že daňové orgány přinejmenším důvodně zpochybnily závěr o povaze provedených stavebních prací a tedy uplatnění vynaložených nákladů do daňového základu, a to i v souvislosti s tvrzením žalobkyně o částečné změně charakteru užití budovy. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, na základě jakých poznatků dospěl k pochybnostem o tom, zda se skutečně jedná o opravu nemovitosti, a naopak, na základě jakých podkladů dospěl k závěrům, že stavební práce byly provedeny s cílem změnit užívání stavby, a proto je třeba je pokládat za výdaje spojené s technickým zhodnocením nemovitosti. Učinil tak nejenom ve vztahu ke stanovisku Ing. T., ale ke všem předloženým důkazním prostředkům. V posuzované věci tedy správce daně nemusel sám ze své aktivity nařizovat provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví jen proto, že žalobkyně předložila posouzení znalce (z nerelevantního oboru), které nebylo s to vyvrátit pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že za nastalé situace nelze tvrzení krajského soudu o potřebnosti provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví bez dalšího vyloučit, ani potvrdit, a to bez řádného zhodnocení dalších podkladů, obsažených v daňovém spisu. Zdejší soud současně konstatuje, že se nemohl vyjádřit ke správnosti závěru žalovaného o tom, že se jednalo o technické zhodnocení majetku. Tento úkol připadne krajskému soudu, dospěje-li k závěru o zákonnosti a dostatečnosti provedeného důkazního řízení.

[37] Krajský soud se nezabýval ani provedeným dokazováním k problematice charakteru a účelu stavebních prací. Nezkoumal, zda a v jakém rozsahu stavebními pracemi došlo ke změně technických parametrů a užívání objektu, jak tvrdil žalovaný a zčásti uznala i sama žalobkyně. V dané věci totiž nelze při posuzování důvodnosti žaloby odhlédnout ani od toho, že žalobkyně namítala, že stavební práce provedené v letech 2005 a 2006 na předmětné nemovitosti lze z hlediska účelu zákona o daních z příjmů rozčlenit na část vykazující charakter oprav, směřujících k uvedení nemovitosti do původního stavu, a na část prací majících za účel změnu užívání nemovitosti; jen v této části bylo podle žalobkyně možno považovat výdaje vynaložené na tyto práce za technické zhodnocení nemovitosti. Tyto náklady mají totiž, jak již bylo vysloveno, odlišný dopad z hlediska určení výše daňového základu i daně samotné.

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na tuto skutečnost pro účely dalšího řízení před krajským soudem v obecné rovině uvádí, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda 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 projekt, 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 106/2008 - 47, ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 53/2008 - 48, nebo ze dne 16. 11. 2010, čj. 5 Afs 85/2009 - 67).

[39] Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud bude muset v dalším řízení rovněž zohlednit, nakolik obecně či konkrétně uplatnila žalobkyně námitky v podané žalobě. Míra konkrétnosti a obsah jednotlivých námitek podstatnou měrou totiž předurčují závěr o důvodnosti či nedůvodnosti podané žaloby.

[40] Nejvyšší správní soud se konečně zabýval námitkou vznesenou žalobkyní ve vyjádření ke kasační stížnosti, a sice že ve věci došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Soud přihlíží k prekluzi z úřední povinnosti. Námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmu žalobkyně není důvodná.

[41] V posuzovaném případě se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu by pohledem nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, uplynula dne 31. 12. 2009. Před uplynutím této tříleté prekluzívní lhůty byla v projednávané věci dne 29. 11. 2007 zahájena daňová kontrola. Tímto úkonem správce daně došlo ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu ke znovuzahájení běhu tříleté prekluzívní lhůty od konce roku 2007. Předmětnou daň tak bylo třeba doměřit pravomocně do 31. 12. 2010.

[42] Plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně ovšem není možné počítat pouze pomocí daňového řádu, ale v případě, že ve věci probíhá soudní přezkum daňového rozhodnutí, je třeba zohlednit i ustanovení soudního řádu správního. Zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po jeho pravomocném skončení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008 - 59).

[43] Žalobkyně napadla rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu dne 2. 12. 2009, čímž došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty. Krajský soud rozhodl zrušujícím rozsudkem dne 23. 3. 2011, jenž byl žalovanému doručen dne 29. 3. 2011 a žalobkyni dne 5. 4. 2011. Žalovaný podal proti rozsudku kasační stížnost dne 11. 4. 2011, čímž došlo k dalšímu stavění běhu prekluzivní lhůty. Řízení před soudními orgány dosud neskončilo. Prekluzivní lhůta tedy nemohla uplynout dnem 31. 12. 2010.

[44] Závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, na který žalobkyně poukazovala ve svém vyjádření, nejsou v posuzovaném případě příléhavé. Nejvyšší správní soud nepopírá, že o daňové povinnosti žalobkyně musí být rozhodnuto v prekluzivní lhůtě pravomocným způsobem. Jak již ale bylo uvedeno, k uplynutí této lhůty prozatím nedošlo.

[45] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, zrušil rozsudek krajského soudu pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním

soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. února 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu