

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Ing. M. D.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 8. 2. 2012, č. j. 31 Af 98/2010 – 83,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2010, č. j. 11636/10-1102-702767, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci (dále též jen „správce daně“) ze dne 27. 11. 2009, č. j. 32309/09/092970/301060, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 1 413 770 Kč. Krajský soud toto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a zároveň, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že žalobce daňovým orgánům především vytýkal, že mu svým postupem upřely právo na projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, tedy právo vyjádřit se k jejím výsledkům a případně podat návrhy na doplnění řízení; najisto přitom neprokázaly, že by se žalobce projednání zprávy vyhýbal, tedy že zde byl dán důvod doručovat zprávu poštou). Krajský soud k tomu uvedl, že podle § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „daňový řád“) má daňový subjekt právo se před ukončením daňové kontroly s jejími výsledky seznámit, k věci se vyjádřit a navrhnout případně doplnění dokazování, k čemuž slouží institut projednání výsledků kontroly. Jde přitom o úkon zásadního významu, neboť případné nenaplnění zmiňovaných oprávnění obvykle vyvolává nezákonnost následně vydaného rozhodnutí (platebního výměru). Z obsahu daňového spisu vzal soud za prokázané, že správce daně žalobce opakovaně vyzýval, aby se dostavil k projednání závěrů kontrolních zjištění, na což však žalobce opakovaně reagoval omluvami, doloženými lékařskými zprávami. Po posledním bezvýsledném předvolání doručil správce daně žalobci zprávu o daňové kontrole poštou s tím, že jeho chování, a chování jeho zástupce, završené omezením plné moci, posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dle názoru krajského soudu, i kdyby bylo možno dospět k závěru, že se žalobce skutečně účelově vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, nelze v žádném případě akceptovat následný postup správce daně, který vydal prvoinstanční rozhodnutí bezprostředně po doručení zprávy, aniž by nechal žalobci k dispozici dostatečný časový prostor se k ní vyjádřit. Zpráva o proběhnuvší daňové kontrole byla žalobci doručena dne 26. 11. 2009 a již dne 27. 11. 2009 byl vydán platební výměr, na který žalobce reagoval podáním odvolání. V něm, mimo jiné, zpochybňoval právě popsaný postup správce daně. Krajský soud vzal v potaz rovněž skutečnost, že správce daně svým dalším postupem fakticky potvrdil i žalobcovu výtku, že mu poštou nebyla zaslána kompletní zpráva o výsledku daňové kontroly; chybějící tři listy doručil totiž žalobci dodatečně, v lednu 2010. Krajský soud tak předmětnou žalobní námitku uznal za důvodnou s tím, že popsaný procesní deficit mohl mít (z důvodů výše uvedených) na zákonnost dodatečného platebního výměru vliv.

K další námitce žalobce se krajský soud zabýval postupem daňových orgánů při posuzování zásadní sporné hmotně právní otázky, a sice, zda náklady na stavební práce provedené na nemovitosti žalobce, byly vynaloženy na její opravu či na technické zhodnocení. Uvedl, že dle konstantní judikatury je posouzení oprav či technického zhodnocení závislé na konfrontaci původního stavu se stavem po provedeném stavebním zásahu. Jednalo-li se o takové stavební činnosti, jejichž účelem bylo uvedení nemovitosti do původního stavu, lze je považovat za opravu. Pokud však došlo k zásadní změně technických parametrů či změně účelu nemovitosti, je nutné takové stavební práce považovat za technické zhodnocení. Otázka povahy provedených stavebních prací tak musela být postavena najisto; proto se krajský soud přiklonil k názoru, že požadavek žalobce na vypracování znaleckého posudku byl v této věci důvodným. Posudkem z oboru cen a odhadů nemovitostí bylo možné dovodit, jaká byla skutečná povaha provedených prací. Krajský soud sice akceptoval názor žalovaného, že důkazní břemeno zde leží na žalobci a že bylo na něm, aby svá tvrzení o charakteru provedených prací prokázal; upozornil ale současně, že se žalobce po celou dobu daňového řízení tato svá tvrzení prokázat snažil, a to, mimo jiné, i tím, že navrhoval vypracování znaleckého posudku.

Tento návrh nebyl akceptován i přesto, že dle judikatury správních soudů platí, že označí-li daňový subjekt vynaložený náklad jako výdaj na opravy hmotného majetku a sdělí správci dané důvody tohoto zařazení, přesouvá se v případě pochybností správce daně důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu právě na správce daně. V posuzované věci daňové orgány sice opřely svá rozhodnutí o dostupné důkazy, krajský soud však přesto považuje návrh žalobce na vypracování znaleckého posudku za důvodný. Předložil-li by jej žalobce sám, jednalo by se pouze o listinný důkaz, který by správce daně nemusel jako důkaz osvědčit; naproti tomu za znalecký posudek se považuje pouze posudek vypracovaný znalcem určeným správcem daně.

Krajský soud tak uzavřel, že předcházející daňové řízení bylo zatíženo deficity, které mohly mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž se nezabýval dalšími žalobními námitkami, neboť v dané procesní situaci by to postrádalo jakýkoliv praktický význam.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně opírá o důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel tak namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel především nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně deficitů při seznamování žalobce s výsledky daňové kontroly. Má za to, že jeho postup byl s ohledem na okolnosti věci, tj. zejména chování žalobce a jeho zástupce, zcela adekvátní. Žalobce byl k projednání zprávy o daňové kontrole vyzván celkem pětkrát (poprvé dne 20. 5. 2009), vždy se však omluvil. Tyto omluvy sice dokládal lékařskými zprávami, nicméně pouze v případě prvních tří výzev, kdy byl ještě zastoupen zástupcem na základě plné moci, a správce daně osobní přítomnost žalobce nevyžadoval. Zástupce žalobce (který mohl žalobce při tomto úkonu plně zastoupit) se rovněž opakovaně omlouval, a to z důvodu pracovního vytížení, nebo pro kolizi termínu s jiným jednáním. To ale nijak nedokládal; mohl se dát i zastoupit jiným daňovým poradcem. K závěru o vyhýbání se projednání a převzetí zprávy nicméně dospěl správce daně až poté, co došlo k omezení plné moci, které oznámil zástupce žalobce při ústním jednání dne 18. 9. 2009 (projednání výsledků kontroly si vyhradil osobně žalobce), a v souvislosti s dalším jednáním žalobce. Správce daně poté, co mu byla tato skutečnost oznámena, vyzval opětovně (nyní přímo) žalobce k seznámení se s výsledky daňové kontroly, a to výzvou ze dne 8. 10. 2009. Žalobce se z jednání omluvil, nicméně své tvrzení o návštěvě lékaře v Pelhřimově ničím nedoložil; navrhl však spojit se první listopadový týden prostřednictvím emailu kvůli dohodnutí termínu. Následně zaslal správci daně email, dle kterého ještě rehabilituje, což však ničím nedoložil. Na další emailový dotaz správce daně reagoval žalobce dne 9. 11. 2009 tím, že má chřipku a že jakmile bude v pořádku, navrhne několik termínů; ani do 25. 11. 2009 ovšem žádný termín nenavrhl. Správce daně z lékařské zprávy a dalších žalobcem doložených písemností zjistil, že pracovní neschopnost, hospitalizace a rehabilitace žalobce souvisely zejména s dřívější zlomeninou a následnou operací levé horní končetiny, nicméně žalobce měl i v době pracovní neschopnosti povoleny vycházky denně od 8:00 do 18:00 hod., a nelze tedy dovozovat, že by nebyl schopen dostavit se v některém z mnoha navrhovaných termínů k projednání zprávy. V kontextu předchozího průběhu řízení a

jednání žalobce dospěl tedy správce daně k závěru, že ze strany žalobce šlo o vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, a proto využil postup dle § 16 odst. 8 daňového řádu a žalobci tuto zprávu zaslal poštou na doručenku, spolu s vysvětlením důvodů, proč takto postupuje. Nadto stěžovatel ještě následně zjistil, že žalobce byl dne 15. 9. 2009, tj. v době, kdy byl v pracovní neschopnosti, schopen osobně se účastnit řízení před soudem v Pelhřimově (rozvod).

Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že soud při posuzování, zda se žalobce vyhýbal projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, zohlednil postup správce daně poté, co tuto zprávu žalobci doručil. Stěžovatel má za to, že otázka odstupu vydání dodatečného platebního výměru od doručení zprávy o daňové kontrole nemůže mít vliv na posouzení, zda se žalobce převzetí a projednání zprávy o kontrole vyhýbal. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatel dovozuje, že právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít, nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Poněvadž zákon pojem *vyhýbání se* nevymezuje, je třeba jej posoudit podle okolností v konkrétní věci. Dle stěžovatele měl žalobce možnost se k zprávě vyjádřit, nicméně sám, svým chováním, realizaci tohoto práva zmařil. V důsledku neposkytnutí součinnosti proto žalobce ztratil právo na toto projednání a tedy i na vyjádření se ke zprávě o kontrole. Nebylo tedy nutné, aby správce daně mezi zasláním zprávy o kontrole a vydáním dodatečného platebního výměru poskytl žalobci dostatečný časový prostor, umožňující mu na zprávu reagovat.

Ani soudem konstatované zaslání neúplné zprávy nemohlo mít, na posouzení chování žalobce, tedy účelovosti jeho úkonů, žádný vliv. Stěžovatel k tomu doplňuje, že „*případná neúplnost zprávy o kontrole mohla spočívat v tom, že chyběla pouze jedna strana textu zprávy*," tj. strana 2, na které byl uveden předmět činnosti žalobce a soupis kontrolovaných dokladů. Dále stěžovatel poukazuje na to, že zpráva byla žalobci i jeho zástupci doručena dne 26. 11. 2009, dodatečný platební výměr dne 30. 11. 2009, odvolání žalobce bylo podáno dne 23. 12. 2009 a lhůta k doplnění jeho náležitostí byla (na žádost žalobce) prodloužena až do 5. 2. 2010. Mezitím, již dne 7. 1. 2010, doručil správce daně žalobci chybějící strany o zprávy kontrole (str. 2, 30 a 31). Žalobce tak měl dostatečný časový prostor pro zpracování a doplnění odvolání (od konce listopadu 2009 do 5. února 2010).

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu ohledně potřebnosti vypracování znaleckého posudku. Dle jeho názoru by posudek znalce v oboru cen a odhadů nemovitostí vypovídal pouze o stanovení ceny nemovitosti po provedených úpravách; pro rozlišení oprav a technického zhodnocení by vhodný nebyl. Přínosem by mohl být v případech určitých specifických stavebních zásahů posudek zpracovaný znalcem v oboru stavebnictví (s příslušnou specializací). Stěžovatel má však za to, že by zpracování i takového znaleckého posudku bylo v této věci nadbytečné. Žalobce totiž v souvislosti s čerpáním rezervy na opravu hmotného majetku neprokázal, že stavební práce byly „pouze" opravami, a to ani přes výzvy správce daně. Stěžovatel si je vědom toho, že správce daně může přistoupit k ustanovení znalce v případech, závisí-li jeho rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž třeba odborných znalostí, jimiž správce daně nedisponuje. V daném případě však správce daně zajistil řadu důkazních prostředků, ze kterých jednoznačně vyplynulo, že předmětná nemovitost sloužila původně jako

karosářská dílna a tvrzenými „opravami“ došlo k její přestavbě na tiskárnu, tzn., že došlo ke změně užívání objektu a ke změně jeho technických parametrů. Vzhledem k uvedenému se nemůže jednat o opravu, ale o technické zhodnocení; stěžovatel k tomu citoval z rozhodnutí o odvolání a zejména uvedl podrobný soupis hodnocených důkazních prostředků. Při svém rozhodování tedy měly daňové orgány k dispozici takové důkazní prostředky, že byly schopny samy posoudit stav, v němž se předmětná nemovitost nachází po provedení úprav a konfrontovat jej se stavem, v němž byla před jejich provedením. Správce daně tak mohl sám posoudit, zda v důsledku provedených stavebních prací došlo ke změně účelu užívání objektu a ke změně jeho technických parametrů a zda výdaje na takovou rekonstrukci převýšily částku 40 000 Kč; dospěl přitom ke správnému závěru, že se v žalobcově případě jednalo o rekonstrukci a nikoliv o pouhé opravy. Ve věci znaleckých posudků pak stěžovatel odkázal též na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která je pro posouzení toho, zda došlo k rekonstrukci, v jiných řízeních nevyžadovala.

Stěžovatel konečně brojí i proti názoru krajského soudu, že se žalobce po celou dobu daňového řízení snažil svá tvrzení prokázat tím, že žádal o vypracování znaleckého posudku. Uvádí, že první náznak uvedeného lze spatřovat až ve třetím doplnění odvolání, kde žalobce uvedl, že „*SD nezjistil dostatečně spolehlivě skutečný stav a SD se nevypořádal s tím, že o odborných znaleckých otázkách (stavebních, právních) existují neshody a tyto neshody neodstranil např. vyžádáním si odborného posouzení rozporů a neshod.*“ Z této formulace nicméně nevyplývá, že by žalobce výslovně žádal o vypracování znaleckého posudku, a nikdy nenavrhl ani jeho konkrétní zadání. Stěžovatel má tak za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno a správce daně zjistil dostatečně spolehlivě skutkový stav, který též dostatečně zdůvodnil. Nemohl se proto dopustit krajským soudem naznačené vady řízení, spočívající v neakceptování návrhu žalobce na vypracování znaleckého posudku.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního stěžovatele (Finančního ředitelství v Brně), nachází se v postavení stěžovatele již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o sporný způsob ukončení daňové kontroly, zde je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nutno posouzení věci rozdělit na dvě dílčí otázky. Zaprvé je nutno zhodnotit, zda se žalobce skutečně projednání výsledků kontroly, respektive

převzetí zprávy o daňové kontrole, vyhýbal. Pokud by tato premisa daňových orgánů neobstála, byl by celý další postup správce daně v rozporu se zákonem, a to bez dalšího; pouze zpráva o daňové kontrole pořízená a projednaná v souladu se zákonem může sloužit jako důkazní prostředek pro doměření daně (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Teprve pokud by názor daňových orgánů o splnění podmínek pro užití postupu dle § 16 odst. 8 *in fine* daňového řádu obstál, bude nutno zabývat se tím, zda výše podrobněji popsaný způsob doručování zprávy o daňové kontrole mohl relevantním způsobem atakovat sféru subjektivních práv žalobce.

Právní rámec řešené problematiky je dán ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, dle kterého má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně, *právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.* Dále podle ustanovení § 16 odst. 8 citovaného *sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*

Co se týče první dílčí otázky, krajský soud názor stěžovatele, že se žalobce účelově vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, výslovně neodmítl. Na str. 4 odůvodnění naopak připustil, že počínání žalobce takové znaky vykazovalo; jednoznačně se však k této otázce nevyjádřil. Nejvyšší správní soud shora popsané počínání žalobce, respektive jeho zmocněnce, hodnotí stejně jako žalovaný, tedy jako zjevnou snahu daňového subjektu, vyhnout se provedení předmětného procesního úkonu. Lze jistě sdílet jisté výhrady krajského soudu, pokud jde o absenci verifikace zdravotní indisposice žalobce v případě posledních dvou výzev k projednání závěrů daňové kontroly, celkově však stěžovatelem podrobně zrekapitulované chování žalobce (opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce, omezení plné moci daňového poradce, vylučující projednání zprávy o daňové kontrole jeho prostřednictvím, atd.) vskutku navozuje oprávněnost závěru, že žalobce přinejmenším zájem o formální ukončení daňové kontroly neprojevoval. Lze proto akceptovat postup správce daně, který za této situace využil oprávnění plynoucí z ustanovení § 16 odst. 8 *in fine* daňového řádu a zprávu o daňové kontrole zaslal žalobci poštou.

Jelikož zpráva o daňové kontrole slouží jako podklad pro případné doměření daně, přičemž jejím projednáním a podepsáním je daňová kontrola ukončena, zakotvuje daňový řád právo daňového subjektu vyjádřit se před vlastním uzavřením zjišťování skutkového stavu věci a eventuálním vydáním dodatečného platebního výměru, k jejímu obsahu a

navrhnout případně její doplnění. Toto právo musí „*obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.*“ (viz nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dostupný z http://nalus.usoud.cz; obdobně srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 – 75). Smyslem tohoto postupu je odstranit případné nejasnosti a spory ještě v rámci řízení před správcem daně, před vydáním dodatečného platebního výměru, tedy umožnit daňovému subjektu efektivně a v součinnosti se správcem daně hájit jeho práva bez toho, že by byl nucen domáhat se nápravy u odvolací instance. Stěžovatel ovšem přiléhavě poukazuje na to, že pokud se daňový subjekt projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, daňový řád prolamuje výše popsané pravidlo o jeho právu na projednání závěrů daňové kontroly; doručením zprávy o daňové kontrole subjektu, jenž maří snahy o její projednání, je daňová kontrola ukončena a správce daně tak již není povinen stanovovat další lhůtu k případnému vyjádření a může bezprostředně vydat následné rozhodnutí. Je to právě daňový subjekt, který se svým chováním - mařením účelu daňového řízení, sám zbavuje práva na projednání zprávy, tedy ovlivnění hodnocení věci správcem daně ještě před vydáním platebního výměru; uplatnění případných výhrad a návrhů na doplnění skutkových zjištění tím zbaven není, musí tak ovšem učinit již cestou odvolání. Z uvedeného lze tedy vyvodit další dílčí závěr, a sice že byl-li vydán dodatečný platební výměr den poté, kdy byla zpráva o daňové kontrole doručena žalobci, nejde o zkrácení jeho procesních práv. Pouze pro úplnost se sluší připomenout, že tyto vyslovené závěry se vztahují k úpravě daňového řízení účinné v době rozhodování daňových orgánů v této věci; recentní úprava (§ 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění) řeší tuto otázku již explicitně, a to stejným způsobem, ke kterému se zdejší soud dobral tímto výkladem zde aplikované úpravy.

Přestože se zdejší soud neztotožňuje s názorem krajského soudu, že vydání dodatečného platebního výměru bezprostředně poté, co byla žalobci doručena zpráva o daňové kontrole, znemožnilo žalobci uplatnit jeho právo na projednání výsledků daňové kontroly (což by implikovalo nezákonnost následně vydaného platebního výměru), lze krajskému soudu přisvědčit v tom, že k porušení procesních práv žalobce skutečně došlo, a to v důsledku zaslání nekompletní zprávy. Protože má ukončení daňové kontroly pro daňový subjekt závažné důsledky, musí být zpráva o kontrole projednána a předána, respektive zde doručena, v úplném znění. I když v předchozích řízeních nebylo tvrzení žalobce, že ve zprávě, která mu byla doručena, chyběly tři listy, dokazováním ověřeno, nelze přehlédnout, že sám správce daně svým následným postupem, tedy jejich dodatečným odesláním v reakci na výtku žalobce, fakticky toto své pochybení přiznal. Konstatoval-li tedy krajský soud, že pokud nebyla zpráva o daňové kontrole řádně (tedy kompletně) doručena, nedošlo k zákonnému ukončení daňové kontroly a nekompletní zpráva o daňové kontrole nemohla sloužit jako zákonný důkazní prostředek pro dodatečné vyměření daně, nelze takovému závěru ničeho vytknout. Je přitom podstatné, že stěžovatel argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti (popsání časové souslednosti napravení této chyby) neužil v odůvodnění svého rozhodnutí. Zde (na str. 5 odůvodnění) pouze bagatelizoval význam absentujících listin a s touto (věcně neudržitelnou) argumentací se krajský soud správně vypořádal. Nutno zdůraznit, že deficity odůvodnění správního rozhodnutí nemohou být dodatečně odstraňovány argumentací v rámci následného

soudního přezkumu; soudy se nemohou zabývat jinými argumentačními pozicemi, než které správní orgán zaujal v odůvodnění svého rozhodnutí.

Pokud jde o námitky týkající se dostatečnosti zjištění skutkového stavu věci, respektive (ne)potřebnosti opatření znaleckého posudku, zde je v prvé řadě nutno objasnit, koho v této věci tížilo břemeno důkazní. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy tíží jej břemeno tvrzení; má také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Z uvedené zásady existují ovšem výjimky – v nyní posuzované věci je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) daňového řádu, podle něhož *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*.

V posuzované věci bylo sporným prokázání oprávněnosti výdajů souvisejících se stavebními pracemi na nemovitosti žalobce, coby výdajů daňově uznatelných, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle citovaného ustanovení patří k výdajům vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Mezi účastníky není sporu o tom, že posledně zmiňovaný zákon v § 2 odst. 1 (ve vazbě na § 7 odst. 1) stanoví, že rezervou, jakožto daňově uznatelným nákladem, se rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 citovaného zákona pak stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako *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.*

Zamýšlí-li tedy daňový subjekt uplatnit rezervu na opravy hmotného majetku jako daňově uznatelný výdaj, je třeba, aby prokázal veškeré zákonem stanovené podmínky pro takový postup, mimo jiné tedy i skutečnost, že rezerva byla čerpána na opravu hmotného majetku a nikoli na jeho technické zhodnocení (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2012, č. j. 9 Afs 24/2011 - 8). V intencích výše uvedeného obecného rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně nicméně platí, že *„[o]značí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy, pak se v případě pochybností správce daně, zda se nejedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, důkazní břemeno přenáší dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na správce daně.“* (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec, ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 136/2005 - 58, publikovaný pod č. 817/2006 Sb. NSS.

Správce daně tak tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí daňovým

subjektem tvrzené a dokládané skutečnosti (zde charakter stavebních prací) jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124), který je opětovně povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví v intencích výhrad daňového orgánu; z logiky věci tak bude činit zpravidla jinými důkazními prostředky, což mu musí být umožněno.

V posuzované věci bylo při daňové kontrole zjištěno, že žalobce prováděl v letech 2003 a 2004 stavební práce na budově haly; čerpal přitom rezervy na opravu hmotného majetku, vytvořené v předchozích zdaňovacích obdobích (r. 2001 a 2002). Rezerva v celkové výši 3 838 712 Kč byla vytvořena na akci „*02 Přestavba původní haly na tiskárnu – Oprava*“, která byla součástí rozpočtu vytvořeného panem Pazderkou. V rámci probíhající kontroly předložil žalobce (kromě zmiňovaného rozpočtu) též další důkazní prostředky, jimiž hodlal prokázat zákonnost svého postupu, a to zejména kartu rezerv za roky 2003 a 2004, kde byly uvedeny jednotlivé faktury, na základě kterých byla rezerva čerpána; v kartě rezerv bylo uvedeno číslo dokladu, dodavatel, datum, částka, cena bez DPH a poznámka, co bylo nakoupeno – fakturováno, a na opravu čeho to bylo použito. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti o charakteru jednotlivých stavebních prací provedených na základě faktur; dle jeho názoru nešlo o opravy, nýbrž o technické zhodnocení stavby. Tyto pochybnosti správce daně řádně zdůvodnil a podložil důkazy plynoucími z projektové a technické dokumentace vypracované F. S., ze které mu vyplynulo, že cílem prací bylo charakter nemovitosti změnit, nikoliv ji uvést do původního stavu. Poněvadž se opravou hmotného majetku rozumí činnosti, jimiž se odstraňují kvalitativní vady hmotného majetku za účelem jeho uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, v případě přestavby haly z autoopravny na polygrafickou výrobu – tiskárnu se jedná o technické zhodnocení stavby, neboť výsledkem je jistě změna ve stávajícím účelu jejího užívání. Názor, že vzhledem ke shora uvedenému tímto způsobem přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, tedy žalobce, Nejvyšší správní soud akceptuje.

Správce daně následně vyzval žalobce výzvou podle § 31 odst. 9 daňového řadu k prokázání charakteru stavebních prací coby opravy nemovitosti; žalobce na tuto výzvu reagoval (písemnost ze dne 5. 6. 2009, ve které se vyjádřil k jednotlivým bodům výzvy); správce daně nicméně i přes tato vyjádření dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že se jednalo o opravy hmotného majetku, a nikoli o jeho technické zhodnocení (změna účelu užívání nemovitosti).

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem správce daně i stěžovatele, že je-li výsledkem stavební činnosti změna funkčního využití stávajícího objektu (hmotného majetku), nelze akceptovat postup daňového subjektu, který uplatňuje jako daňově uznatelné výdaje tvorbu rezerv, z nichž byly takové práce hrazeny. Názor, že dojde-li provedenými pracemi ke změně technických parametrů stavby, jde zásadně o případ technického zhodnocení (a nikoliv opravu), je správními soudy konstantně a dlouhodobě judikován (srov. například rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12.

2005, č. j. 59 Ca 136/2003 - 58, publikovaný pod č. 817/2006 Sb. NSS). Nelze však již souhlasit s kategorickým stanoviskem správce daně, potažmo stěžovatele, že v případě, měli-li za prokázané, že došlo ke změně účelu využití nemovitosti, bylo nutné žalobcem uplatněné výdaje, jakožto výdaje na opravu hmotného majetku, neuznat e*n bloc*. Takový postup totiž přehlíží, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, bývá v praxi často nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení. Není jistě pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní disposice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té době (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly, apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (příkladmo výměna střešní krytiny za novou, stejného typu) bude případem „prosté“ opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu „vyšší kvality“, která by současně pro objekt představovala jistou „přidanou hodnotu“. I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby, lze je nepochybně jako opravu (a nikoliv technické zhodnocení) akceptovat, a to s výše popsanými daňovými konsekvencemi. Jako příklad lze uvést například výměnu nefunkční střešní krytiny za situace, kdy se další práce, spojené se zamýšlenou změnou užívání stavby, týkají jen úpravy jejího vnitřního uspořádání.

Z uvedených důvodů je tak nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů. Lze proto souhlasit s krajským soudem, že k objasnění, zda, kromě stavebních prací zhodnocujících budovu haly, respektive měnících její stávající vlastnosti, nebyly provedeny i práce, které s těmito změnami nemají žádnou souvislost (a byly by prováděny i kdyby k technickému zhodnocení nedocházelo), by v této věci mohl být nápomocný též znalecký posudek, i když (jak správně uvedl stěžovatel) vypracovaný nikoliv znalcem z oboru cen a odhadu nemovitostí, ale z oboru stavitelství, s příslušnou specializací. Nebylo tak namístě zcela zavrhnout návrh žalobce (i když lze připustit, že ne zcela konkrétní) na provedení znaleckého posudku, neboť, jak bylo uvedeno, některé z prací provedených v rámci stavebních úprav, kterými došlo i ke změně využití budovy a jejich technických parametrů, mohly mít charakter opravy hmotného majetku. Podmínkou *sine qua non* takového znaleckého posouzení by přitom byla reálná možnost určit, jaký byl stav nemovitosti před zahájením stavebních prací, aby mohl být konfrontován se stavem konečným (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87). Jelikož má stěžovatel za prokázané, že provedené stavební práce byly technickým zhodnocením stavby, připouští, že toto porovnání je možné provést. Pouze na okraj je v otázce znaleckého posudku vhodné korigovat závěr krajského soudu, že posudek, jenž by byl vypracován z iniciativy žalobce, by nebyl schopen vyvrátit pochybnosti správce daně. Jednalo by se sice o důkazní prostředek, který by měl povahu „pouhé“ listiny (kterou by správce daně nemusel osvědčit jako důkaz), nicméně plynulo-li by z něj, že určité stavební práce měly povahu oprav a nikoliv technického zhodnocení, bylo by na správci daně, aby tyto skutečnosti kvalifikovaným způsobem vyvrátil (například zadáním vypracování nového znaleckého posudku).

Lze tak uzavřít, že nebylo namístě odmítat návrhy daňového subjektu – žalobce na provedení dalšího dokazování pouze proto, že měl správce daně postaveno najisto skutečnost, že u předmětné nemovitosti došlo ke změně jejího účelu. To se týká jak výslechů svědků (rozpočtář P., projektant S., apod.), tak i znaleckého posudku, které by mohly přispět k objasnění povahy všech stavebních prací.

Krajský soud tedy správně dovodil, že v řízení před správcem daně, potažmo stěžovatelem, došlo k vadám, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to ať již jde o způsob ukončení daňové kontroly, tak o i odmítnutí provedení navrhovaných důkazů pouze s argumentem, že došlo ke změně účelu využití nemovitosti. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 21. května 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu