ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **LETASOL, spol. s r.o.**, se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zastoupen JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 1454/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32648/16/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, č. j. 31 Af 71/2016 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2015, č. j. 826086/15/3309-51523-700240, doměřil žalobci na základě provedené daňové kontroly daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 552.140 Kč. Současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 110.428 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, na jehož základě žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že částku doměřené daně snížil na 550.050 Kč a penále na 110.010 Kč.

[3] Předmětem sporu mezi stranami je otázka zahrnutí

a) nákladů na odstranění technologie bývalé vodárny (sekání betonových patek, zasypání recyklátem a hutnění) v budově K45 ve výši 104.900 Kč,

b) nákladů na nákup stavebního materiálu, opravu a údržbu budovy K13 ve výši 2.703.617, 89 Kč do daňově uznatelných nákladů ve zdaňovacím období roku 2011.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl.

[5] Krajský soud nejprve konstatoval, že platební výměr i napadené rozhodnutí nebyly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob, jak namítal žalobce.

[6] Podle soudu není rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti z důvodu nově vznesených argumentů žalovaným v napadeném rozhodnutí. Na prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí v daňovém řízení je při soudním přezkumu pohlíženo jako na jeden celek - teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti. Daňový subjekt nemá právo, aby byl proveden přezkum posouzení věci odvolacím orgánem, který věc po právní stránce kvalifikoval jinak než správce daně, nějakou další, vyšší instancí v rámci správního řízení. Posouzení věci provedené odvolacím orgánem totiž nezůstává nedotknutelné – může být napadeno žalobou. Žalobce nebyl zkrácen na svém právu brojit proti závěrům žalovaného. Podle krajského soudu spíše než o uvedení nových argumentů, proti kterému žalobce brojil, se v případě napadeného rozhodnutí jedná o vydefinování, respektive zvýraznění stěžejních důvodů vedoucích k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, jenž je totožný jak pro prvostupňové, tak napadené rozhodnutí. Jednalo se tedy o doplnění a opravu argumentace uvedené správcem daně, které žalovaný neměl povinnost jakkoli před vydáním napadeného rozhodnutí zasílat na vědomí žalobci. Žalovaný sám nové důkazy neprováděl.

[7] K dalším žalobním námitkám krajský soud nejprve vymezil rozdíl mezi technickým zhodnocením a opravou z hlediska zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli celkový záměr prováděné akce, který vyzdvihoval žalobce. Aby mohl žalobce nárokovat daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na předmětné úpravy, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že charakterem stavebních úprav byla toliko oprava ve smyslu zákona a judikatury. Žalobce sice předložil celou řadu důkazních prostředků, správní orgány však vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o jejich průkaznosti a své závěry podpořily předložením jiných, z vlastní činnosti získaných důkazů. Žalovaný vyhodnotil změny budovy K45 oproti roku 2009 – dozdění a posun čelní nosné zdi na úroveň nosného pilíře, čímž došlo ke zvětšení celkové zastavěné plochy haly, odstranění původních dveří a jejich náhrada za 6 dvoudílných PVC oken, čímž došlo ke změně obvodového pláště. Dále vyhodnotil i změny budovy K13 oproti roku 2009 – změna půdorysu, změna rozměrů obvodového pláště a zbudování vrátnice. Uvedené vyplývá též z kolaudačního souhlasu ze dne 5. 11. 2013. Žalobce nepředložil důkazy, jimiž by vyvrátil či zpochybnil klíčové skutečnosti uváděné žalovaným, svědčící pro hodnocení posuzovaných úprav jako technické zhodnocení.

[8] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce. Již samotná změna technických parametrů spočívající ve výše uvedených stavebních úpravách je dostačující pro konstatování technického zhodnocení předmětné budovy K13. Z toho důvodu již nutně není třeba posuzovat důvodnost žalobních námitek týkajících se povahy výměny oken a zbudování vrátnice, jež byly provedeny v rámci jedné akce. Povaha těchto částí akce „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ dle krajského soudu nemůže nic změnit na závěru, že realizací této akce došlo k technickému zhodnocení budovy, a to už jen změnou půdorysu stavby. Stejně tak není rozhodné, jak by bylo izolovaně hodnoceno pouhé odstranění technologie vodárny, neboť se o izolovanou stavební akci nejednalo.

II. Kasační stížnost

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že převážnou většinu námitek nepřezkoumatelnosti uváděl „obecně“ a „spíše automaticky“. Stěžovatel následně vyjmenovává některé odvolací námitky, které žalovaný řádně nevypořádal (neprůkaznost fotodokumentace z roku 2009, nutnost přihlédnout k projektové dokumentaci z roku 2013, zpochybnění odpovědi na výzvu k součinnosti města Kunovice, nesprávné odmítnutí zpracování znaleckého posudku, judikatura svědčící ve prospěch stěžovatele).

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry soudu ohledně namítaného porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Správce daně až ve zprávě o daňové kontrole argumentoval zvětšením celkové zastavěné plochy K45. Až žalovaný ve svém rozhodnutí zcela nově argumentuje, že v budově K13 došlo k odstranění přístavby sociálního zařízení a vybudování nového sociálního zařízení v prostorách haly a nově zbudované vrátnice, a že došlo ke změně plochy obvodového pláště. Jednalo se přitom o nové argumenty, které se staly zásadní při posouzení charakteru předmětných prací. Závěr soudu popírá smysl dvojinstančnosti daňového řízení, která má garantovat právo na účinnou obranu proti rozhodnutím správních orgánů prvního stupně. Popsaná argumentace není pouhým doplněním dokazování, jak tvrdí soud, ale změnou právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

[12] Nepřezkoumatelný a zmatečný je i rozsudek krajského soudu. Prolínají se v něm naprosto nesystematicky a nepřehledně závěry ohledně dvou samostatných stavebních prací na budově K45 a K13. Nedává smysl ani text v bodu 35 rozsudku, kde soud hovoří o „uložení peněžních prostředků u Pojišťovny“, o které ale v souzené věci nešlo. Stejně tak je nepřípadný odkaz na § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Soud navíc nepřípustně rozhoduje za žalovaného, neboť poukazuje na věcnou a časovou souvislost přijatých faktur č. 510808 a č. 511276, ačkoli předmětem žaloby je pouze prvně jmenovaná faktura. Rozpor stěžovatel spatřuje též v tvrzení soudu, že o změně půdorysu staveb žaloba mlčí, vzápětí však uvádí, že není rozhodné, zda změnou půdorysu došlo ke zmenšení či zvětšení zastavěné plochy. Soud také nedostatečně odůvodnil správnost postupu žalovaného, který odmítl stěžovatelův návrh na ustanovení znalce k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení. Soud se nevypořádal s námitkou, že rozsudek ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, svědčí ve stěžovatelův prospěch (pokud jde o práce převážně charakteru oprav, není nutné zkoumat charakter dílčích úprav typu technického zhodnocení), ani s námitkou nutnosti zohlednit projektovou dokumentaci z roku 2013.

Soud se vůbec nevěnoval námitce, že předmětná vrátnice byla vybudována na místě původní kanceláře, a že tedy nedošlo ke změně účelu těchto prostor a potažmo k technickému zhodnocení budovy K13.

[13] Ve vztahu ke stavebním pracím na budově K45 stěžovatel trvá na tom, že se jednalo pouze o odstranění technologie bývalé vodárny, kterým nedošlo ke změně účelu či technických parametrů budovy ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů a že jakákoli souvislost s pracemi charakteru technického zhodnocení žalovaný ani soud neprokázali.

[14] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, že v případě budovy K13 došlo ke změně půdorysu stavby. Dle technické zprávy projektové dokumentace nebyly přístavky a přístřešek, jejichž odbouráním došlo ke změně půdorysu, konstrukčně spojeny s touto budovou, netvořily s ní jeden celek. Jejich demolicí se proto půdorys samotné stavby nemohl změnit. Závěr soudu, že pro konstatování technického zhodnocení je dostačující změna půdorysu stavy, a není proto třeba posuzovat důvodnost dalších žalobních námitek, je zcela nedostatečně odůvodněný.

[15] Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a stěžovatelova replika

[16] Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[17] Pro hodnocení věci je zásadní, že při provedených stavebních úpravách došlo k dozdění a posunu čelní nosné zdi na úroveň nosného pilíře a tím ke zvětšení celkové zastavěné plochy haly K45. Provedené stavební práce nelze posuzovat jen z toho hlediska, pod jaký pojem jsou zahrnuty, ale je nutno zkoumat jejich faktický dopad z hlediska zákona o daních z příjmů. Stěžovatel neprokázal stav haly K45 před zahájením stavebních prací. Pro posouzení technického zhodnocení žalovaný odkazuje na judikaturu (rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 107/2008 - 49). Stavební práce na hale K45 jsou technickým zhodnocením, neboť prokazatelně došlo nejen ke změnám samotného vzhledu stavby, ale i jejích technických parametrů. Žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami, které byly podstatné pro posouzení věci. Nepřezkoumatelnost nemůže založit stěžovatelova nespokojenost s mírou podrobnosti reakce žalovaného na jeho námitky.

[18] K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že ve svém rozhodnutí pouze zvýraznil stěžejní důvody vedoucí k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, které jsou totožné jako prvostupňové důvody. Nedošlo tedy k odlišné právní kvalifikaci ani doplnění dokazování, pouze o doplnění zhodnocení důkazů provedených správcem daně.

[19] Podle žalovaného bylo na stěžovateli, aby formuloval své námitky konkrétně; učinil-li tak pouze obecně, vyjádřil se k nim krajský soud pouze v obecné rovině. Co se týče tvrzené zmatečnosti rozsudku, stěžovatel vytrhává jednotlivé části odůvodnění rozsudku z jeho celkového kontextu.

[20] Stěžovatel nepředložil důkazy, které by prokázaly stav haly K13 před zahájením stavebních prací. Stěžovatel pouze zpochybňoval důkazní prostředky získané správcem daně (fotodokumentace pořízená v roce 2009, souhlas s ohlášenými stavebními úpravami –

Technická zpráva, ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí). Fotodokumentace získaná správcem daně dostatečně prokazuje stav haly K13 před započetím prací a výsledný stav.

[21] V kolaudačním souhlasu ze dne 5. 11. 2013 je uvedeno, že byly provedeny stavební úpravy týkající se haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a k vybudování vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nelze tedy akceptovat stěžovatelovu argumentaci, že sám stavební úřad potvrdil charakter prováděných prací jako oprav. Provedenými úpravami prokazatelně došlo nejen ke zmenšení zastavěné plochy a ke zvětšení zpevněné plochy, na které je hala umístěna, ale i k celkové změně rozměrů obvodového pláště. Ke změně obvodu stavby nedošlo pouze demolicí přístavků dílen na severovýchodní straně haly, ale i odstraněním přístavby sociálního zařízení na severozápadní straně. Výměnou dřevěných oken (snížením počtu) za plastová s dvojskly došlo k zásadní změně vzhledu stavby. Samotnou výměnu dřevěného opláštění za cementopískové desky považuje žalovaný za technické zhodnocení stavby. Nelze přijmout argumentaci, že opláštěním budovy deskami cetris bylo dosaženo pouze původního stavu a budova nezískala žádnou novou technickou hodnotu.

[22] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[23] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že trvá na namítaných procesních vadách v řízení před žalovaným i před krajským soudem. Trvá též na tom, že charakter prací provedených na budově K13 v rámci akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ nelze posuzovat podle původního záměru projektové dokumentace z roku 2009, ale ze skutečně provedených prací podle projektové dokumentace z roku 2013, včetně protokolu o závěrečné kontrolní prohlídce z 31. 10. 2013 a kolaudačního souhlasu z 5. 11. 2013. Z důvodu nákladnosti akce byly nakonec realizovány jen práce charakteru oprav a jen nepatrná část provedených prací v hodnotě 193.000 Kč měla charakter technického zhodnocení. Je-li celkovým záměrem stavební akce oprava, v jejímž rámci je provedeno technické zhodnocení menšího rozsahu, má celá akce charakter oprav. Této zásadní námitce se žalovaný ani krajský soud nevěnovali.

[24] Není pravdou, že stěžovatel nedoložil stav budovy K13 před zahájením stavebních prací. Ve věci původního stavu se stěžovatel opakovaně odkazoval na záměr projektové dokumentace z roku 2009, dále se k této věci vyjádřil při ústním jednání dne 3. 10. 2013, včetně předložení důkazních prostředků (harmonogram prací, fotografie budovy K13), a v podání ze dne 31. 10. 2013. Stěžovatel trvá na tom, že důkazní břemeno ohledně skutečného charakteru předmětných stavebních prací přešlo na správce daně, který je neunesl. Odbouráním přístavků a přístřešků budovy K13 došlo prokazatelně ke zmenšení její zastavěné plochy, resp. ke zmenšení půdorysu; takový úbytek hmotného majetku je spíše jeho znehodnocením, než technickým zhodnocením. Ostatní argumentace žalovaného je dle stěžovatele bezpředmětná, neboť dle napadeného rozsudku není otázka přeměny kanceláře na vrátnici či výměny dvou řad oken za jednu pro posouzení věci relevantní, protože stavební akce má prý charakter technického zhodnocení z důvodu změny půdorysu stavby a ostatní okolnosti již není třeba zkoumat. Stejně tak je irelevantní polemika žalovaného ohledně charakteru výměny opláštění.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[25] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná a projednatelná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[26] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *technickým zhodnocením* pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40.000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

[27] Zařazení výdajů do kategorie technického zhodnocení znamená pro účely stanovení základu daně, že tyto náklady nelze za zdaňovací období, kdy byly vynaloženy, uplatnit jako výdaje daňové [§ 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů], ale daňový základ mohou snižovat jen postupně formou daňových odpisů [§ 26 odst. 1, 2 písm. f) a 3 písm. a) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů].

[28] K definici pojmů nástavba, přístavba a stavební úprava v rozhodném období sloužil § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánovaní a stavebním řádu (stavební zákon), ve kterém byly tyto pojmy, souhrnně kvalifikované jako změny dokončené stavby, blíže určeny. Pokud jde o stavební úpravy, z § 2 odst. 5 písm. c) stavebního zákona vyplývá, že jde o takovou změnu dokončené stavby, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby. Stavební úpravy tedy ve smyslu stavebně právním musí být odlišeny od udržovacích prací, kterými se rovněž nemění půdorysné ani výškové ohraničení stavby, nepředstavují ovšem ani změnu dokončené stavby. Údržbou stavby se rozumějí práce, jimiž se zabezpečuje její dobrý stavební stav tak, aby nedocházelo ke znehodnocení stavby a co nejvíce se prodloužila její uživatelnost (§ 3 odst. 4 stavebního zákona).

[29] Podle § 33 odst. 2 a odst. 3 zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona *rekonstrukcí* rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, *modernizací* rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

[30] Rekonstrukce a modernizace jakožto možné výsledky vynaložení výdajů, které jsou technickým zhodnocením, jsou definovány pomocí *povahy výsledné změny oproti původnímu stavu majetku*. Není proto možné rozhodnout, že 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 (rozsudek ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79, rozsudek ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, č. 2506/2012 Sb. NSS). Závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení ve smyslu § 92 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech.

[31] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny*

skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním.

[32] Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[33] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět 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 (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[34] Soud shora uvedené zásady aplikoval na projednávaný případ; u prací na obou posuzovaných budovách dospěl k závěru, že stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno (prokázal zaúčtování sporných nákladů a doložil výdaje příslušnými formálními doklady). Správce daně však ke sporným nákladům předestřel natolik vážné a důvodné pochyby, kterými učinil účetnictví nevěrohodným a nesprávným, a přenesl tak důkazní břemeno zpět na stěžovatele, na němž bylo, aby za pomoci dalších důkazních prostředků tyto pochybnosti rozptýlil, případně nabídl nová tvrzení a ta prokázal. Toto přenesené důkazní břemeno však stěžovatel neunesl. K odůvodnění tohoto obecného závěru ve vztahu k jednotlivým budovám uvádí soud argumentaci níže.

Budova K45

[35] Ve vztahu k pracím provedeným na budově K45, daňové orgány vyloučily z daňově uznatelných nákladů náklady na odstranění technologie bývalé vodárny dle přijaté faktury č. 510808 (sekání betonových patek, zasypání recyklátem a hutnění). Stěžovatel namítá, že samotným odstraněním technologie bývalé vodárny nedošlo ke změně účelu či technických parametrů objektu a že jakoukoliv souvislost s jinými pracemi charakteru technického zhodnocení žalovaný ani soud neprokázali.

[36] Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že stěžovatel ve vztahu k nákladům na práce dle faktury č. 510808 unesl své primární důkazní břemeno, neboť doložil správci daně, že o sporných nákladech skutečně účtoval jako o běžném nákladu (spotřeba materiálu) ve svém účetnictví a tyto výdaje doložil příslušnými formálními doklady (fakturou). 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. Soud je přesvědčen, že správce daně splnil svou povinnost prokázat konkrétní skutečnosti zpochybňující správnost účetnictví ve vztahu k popsanému

účetnímu případu, a tím unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně své pochybnosti založil na porovnání fotodokumentace budovy K45 z roku 2009 a 2013, ze které zjistil, že došlo ke změně budovy bývalé vodárny. Na straně 5 zprávy o daňové kontrole správce daně tyto pochybnosti vyjádřil následovně: „*Na fotografii z místního šetření ze dne 6. 5. 2009 je viditelná strana od budovy K40, kde v roce 2009 byla zeď, v níž byly otvory pro dveře a ještě před touto zdí pod rovnou střechou, byla část zdi, tedy konkrétně přibližně metr zdi pod střechou stojící na zděných sloupech. Z fotografií pořízených 3. 10. 2013 je zřejmé, že zeď stojící v popředí, která byla původně pouze pod střechou stojící na sloupech, je nyní zděná od země a jsou v této zdi osazena okna. Na základě výše uvedeného a pořízené dokumentace dospěl správce daně k závěru, že provedené práce, fakturované doklady 510808 a 511276, nebyly pořízením materiálu a opravou budovy, jak o těchto dokladech stěžovatel účtoval a uplatnil do daňově účinných nákladů, ale že se jedná o technické zhodnocení budovy K45.*“

[37] Tím důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele a bylo na něm, aby za pomoci dalších důkazních prostředků prokázal své původní tvrzení ohledně oprávněnosti zaúčtování uvedených nákladů jako daňově uznatelných, či aby je korigoval a prokázal. Po přechodu důkazního břemene tedy již nebylo úkolem správce daně (potažmo žalovaného či krajského soudu), jak tvrdí stěžovatel, aby dále prokazovali, že šlo o práce charakteru technického zhodnocení související s jinými pracemi prováděnými na budově K45, tedy s celkovou rekonstrukcí tohoto objektu. V této fázi řízení je totiž již důkazní břemeno netížilo, neboť přešlo na stěžovatele. Ten však v dalším řízení setrval na svém původním tvrzení, že šlo opravu, nicméně žádné důkazní prostředky, kterými by toto své tvrzení prokázal, nepředložil.

[38] Nejvyšší správní soud se v této souvislosti ztotožňuje se skutkovým závěrem finančních orgánů i krajského soudu, že práce dle faktury č. 510808 byly součástí rozsáhlejší akce (rekonstrukce budovy K45), jejíž výsledek je patrný z fotodokumentace pořízené správcem daně. Práce dle faktury č. 510808 proběhly v srpnu roku 2011 – jejich podstatou bylo odstranění technologie bývalé vodárny a související práce. Dodavatelem prací byla stejná osoba jako v případě prací dle faktury č. 511276 prováděných následně (v prosinci 2011), které spočívaly v osazení oken, armování a betonáži. Ve vztahu k těmto pracím stěžovatel v průběhu daňového řízení potvrdil, že šlo o technické zhodnocení, nikoli o opravu, jak původně tvrdil.

[39] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti naznačuje (ovšem dosti nekonkrétně), že snad stavební práce byly rozděleny do dvou či více samostatných na sobě nezávislých etap, jejichž výsledkem nebyla celková změna budovy K45, která vyplynula ze správcem daně obstaraných důkazů, pak ani takové případné tvrzení stěžovatel ničím nedoložil.

[40] Daňové orgány správně vycházely z rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, podle kterého *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 záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v*

celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, byť by samy o sobě mohly být považovány za opravy (též rozsudky ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 106/2008 - 47, ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008 - 48, nebo ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 - 67). Daňové orgány tedy dotčené práce správně hodnotily v souvislosti s ostatními změnami, kterými budova K45 prošla, jako technické zhodnocení.

Budova K13

[41] Stěžovatel namítá, že soud pouze konstatoval, že zmenšení zastavěné plochy není rozhodné, aniž by řádně vyložil proč, a z jakého důvodu nelze hovořit o prosté opravě. Soud nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že samotná změna půdorysu je dostačující pro konstatování technického zhodnocení stavby. Podle stěžovatele se odstraněním objektů nespojených pevně s předmětnou stavbou nezměnil půdorys samotné stavby, ale zmenšila se jen její zastavěná plocha, čímž došlo spíše k úbytku na tomto majetku, resp. k jeho znehodnocení, nikoli k technickému zhodnocení. Stěžovatel trvá na tom, že při posouzení prací na budově K13 bylo nutno vycházet až z projektové dokumentace z listopadu 2013, ze které dle něj plyne, že došlo k opravám, nikoli k technickému zhodnocení haly K13.

[42] K této kasační námitce je v prvé řadě nutno uvést, že správce daně účinně zpochybnil stěžovatelovo tvrzení o povaze provedených úprav, neboť na základě shromážděných podkladů (fotodokumentace z roku 2009 a 2013, vyjádření stavebního úřadu, ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí, kolaudační souhlas, geometrický plán pro vyznačení budovy v katastru, projektová dokumentace) prokázal, že u budovy K13 došlo odstraněním přístavků a přístřešku ke změně půdorysu, dále došlo ke změně materiálu opláštění, změně otvorů do budovy (místo dvou řad oken jen jedna), zazdění vrat a dveří, vybudování nových dveří a vrat na jiném místě a změně v užívání části budovy (dílna nově užívána jako vrátnice). Ani v tomto případě stěžovatel neunesl přenesené důkazní břemeno a skutková zjištění zakládající jednoznačné pochybnosti ohledně zaúčtování výdajů za práce na budově K13 nijak nezpochybnil, ani nevyvrátil.

[43] Krajský soud řádně zdůvodnil, proč zmenšení půdorysu budovy (v důsledku odbourání přístavků) znamená technické zhodnocení, nikoli opravu budovy. Konstatoval totiž, že zmenšením půdorysu budovy došlo ke změně technických parametrů. Jak soud uvedl výše, právě změna technických parametrů je takovým zásahem do majetku, který zákon o daních z příjmů považuje za rekonstrukci, tedy za technické zhodnocení (srov. § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Skutečnost, že došlo k odstranění přístavků vyplývá i ze stěžovatelem dovolávané projektové dokumentace z roku 2013. Stěžovatel se závěry ohledně změny technických parametrů budovy K13 snaží zpochybnit tvrzením, že zbourané přístavky a přístřešek nebyly s budovou K13 pevně spojeny – jejich odstraněním tak nemohlo dojít ke změně půdorysu stavby. Správnost tohoto tvrzení je však vyvrácena hned několika podklady obsaženými ve správním spisu. Z kolaudačního souhlasu ze dne 5. 11. 2013 plyne, že stavební úřad povolil užívání stavby „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“, která obsahuje „*stavební úpravy stávající haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nová půdorysná velikost haly ve tvaru*

písmene „L" je max. 21,60 x 46 m". Již z tohoto vyjádření stavebního úřadu, které stěžovatel nijak nezpochybňuje, je jednoznačné, že přístavky byly součástí budovy, a jejich odbouráním proto došlo ke změně technických parametrů (zmenšení půdorysu, resp. obvodu stavby). Totožný závěr lze dovodit např. z ohlášení změny údajů o stavbě k zápisu do katastru nemovitostí ze dne 20. 11. 2013, v němž stěžovatel požádal o zápis změny u stavby (budova K13) z důvodu změny obvodu stavby po odstranění části stavby.

[44] Stěžovatel sice konzistentně tvrdí, že celkovým záměrem prací na budově K13 bylo pouze odstranění fyzického opotřebení a uvedení předmětné budovy do provozuschopného stavu, toto své tvrzení však ničím nedoložil; nepodařilo se mu tak zpochybnit důkazně podložená zjištění správce daně, podle kterých celkovým záměrem (i konečným výsledkem) prací na budově K13 bylo její technické zhodnocení.

[45] Soud tedy neshledal kasační námitky, které se týkaly sporných nákladů deklarovaných stěžovatelem jako náklady na opravu předmětných nemovitostí, důvodnými.

Další kasační námitky

[46] Stěžovatel nesouhlasí s posouzením nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jak jej provedl krajský soud. Podle stěžovatele nepostačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka, jak tvrdí krajský soud.

[47] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný dostatečně reagoval na všechna odvolací tvrzení. Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. Stěžovateli lze přisvědčit, že povinností odvolacího orgánu je v odůvodnění rozhodnutí vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Tato povinnost však není v žádném rozporu se závěrem, ke kterému zcela správně dospěl krajský soud, tedy že povinnost vypořádat všechny namítané důvody nesprávnosti nebo nezákonnosti neznamená nutnost detailně reagovat na každou dílčí odvolací (resp. žalobní) námitku. Zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka, s ohledem na kontext lze akceptovat i odpověď implicitní. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Takový přístup již mnohokrát aproboval též Ústavní soud (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, aj.); z tohoto pohledu tedy není závěrům krajského soudu co vytknout.

[48] Co se týče namítaného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, i zde se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel nebyl v odvolacím řízení nijak zkrácen na svých právech. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]*rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*"

[49] Podle stěžovatele žalovaný pochybil, pokud v rozhodnutí vyjevil nové argumenty (v budově K13 došlo k odstranění přístavby sociálního zařízení a vybudování nového sociálního zařízení v prostorách haly a nově zbudované vrátnice, a ke změně obvodového pláště), aniž by stěžovateli umožnil se k nim vyjádřit. K této námitce soud shodně s krajským soudem konstatuje, že argumenty uvedené v rozhodnutí o odvolání nebyly výsledkem dokazování prováděného v odvolacím řízení, ani nepředstavovaly právní názor odlišný od prvostupňového rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Stěžovatel těmito argumenty pouze podpořil již vyslovené závěry správce daně, na kterých bylo postaveno prvostupňové rozhodnutí. I kdyby žalovaný tuto argumentaci nedoplnil, výsledek odvolacího řízení by byl stejný. Rozhodně pak nešlo o základ právní argumentace, na které je rozhodnutí žalovaného postaveno.

[50] Nadto není pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že tyto nové argumenty se staly zcela zásadní pro krajský soud. Naopak, krajský soud konstatoval, že pro závěr o charakteru prací na budově K13 je dostatečné zjištění, že došlo ke změně půdorysu stavby (odstraněním přístavků), tedy ke změně technických parametrů, a proto bylo možno jednoznačně uzavřít, že šlo o technické zhodnocení. Zásadní závěr o změně půdorysu budovy K13 přitom vyplynul již z dokazování před správcem daně.

[51] Soud si je vědom skutečnosti, že první senát předložil usnesením ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017 - 32, rozšířenému senátu k posouzení otázku týkající se právě seznamovací povinnosti odvolacího orgánu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Soud však dospěl k závěru, že tato okolnost nemá žádný vliv na nyní souzenou věc, neboť ve věci předložené rozšířenému senátu jde o otázku, zda daňový orgán musí v odvolacím řízení daňový subjekt seznámit nejen s novými podklady pro své rozhodnutí, ale i s jakýmkoliv novým hodnocením podkladů (typicky hodnocení v odvolacím řízení nově shromážděných podkladů, či hodnocení podkladů shromážděných již správcem daně, pokud se ovšem hodnocení odvolacího daňového orgánu od hodnocení správce daně liší). Ve stěžovatelově věci však k žádnému doplnění podkladů ani k novému hodnocení podkladů odlišnému od hodnocení správce daně nedošlo.

[52] Taktéž námitka, že správce daně uvedl nové argumenty až ve zprávě o daňové kontrole, a tím stěžovateli upřel právo na účinnou obranu, není důvodná. Jednak správce daně ve vztahu k budově K45 neuvedl ve zprávě o daňové kontrole žádné závěry, které by se lišily od skutečností, které byly stěžovateli sděleny dne 7. 10. 2014 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu. Stěžovatel měl prostor vyjádřit se k těmto výsledkům kontrolního zjištění, čehož ostatně využil. I v případě, že by správce daně vyslovil některé závěry až ve zprávě o daňové kontrole, účinná obrana by stěžovateli stále zůstala zachována, a to prostřednictvím odvolání. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že zásadu dvojinstančnosti ovládající daňové řízení nelze interpretovat, jak to činí stěžovatel, tedy, že každý závěr musí být vyslovenou jednou instancí a přezkoumán instancí vyšší. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[53] Stěžovatel namítá, že sám rozsudek je zmatečný a nesrozumitelný. Tato námitka je nedůvodná. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, jaká část argumentace se týká obecně technického zhodnocení a jaká budovy K13 a budovy K45. Rozsudek krajského soudu je přehledně a logicky strukturován, soud se nejprve věnuje obecným otázkám (způsob posuzování technického zhodnocení (body 39 až 42, resp. 43), v bodech 43 až 45 se věnuje budově K45, v bodech 46 až 48 budově K13.

[54] Stěžovatel spatřuje zmatečnost rozsudku v bodu 35, kde krajský soud konstatuje, že „žalovaný definoval stěžejní důvody, proč peněžní prostředky uložené u Pojišťovny nemohou být považovány za daňově uznatelný výdaj". K tomu soud uvádí, že z okolností stěžovatelova případu je zjevné, že se předestřené tvrzení netýká souzené věci, ale stěžovatelovy související věci (daň z příjmů právnických osob za předcházející zdaňovací období, tj. za rok 2010), vedené krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 70/2016 (u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 1 Afs 275/2018), ve které se soud kromě otázek nákladů na technické zhodnocení, zabýval též tvorbou rezerv jako daňově uznatelným výdajem. Konstatování týkající se předcházejícího zdaňovacího období je tak v nyní přezkoumávaném rozsudku uvedeno nadbytečně. Byť není žádoucí, aby krajský soud v odůvodnění rozsudku uváděl pasáže, které se nijak netýkají projednávané žaloby, je jednoznačné, že tato skutečnost nemá vliv na srozumitelnost a přezkoumatelnost rozsudku; tím spíše, že stěžovatel je jistě s oběma svými případy dobře obeznámen a není pochyb o tom, že mu muselo být zřejmé, že bod 35 se týká jiné jeho věci. Shora uvedené platí obdobně pro odkaz na zákon o rezervách obsažený v bodu 45 rozsudku.

[55] Zmatečnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že se soud opakovaně zabýval námitkou nových argumentů v odvolacím rozhodnutí – jednou totiž stěžovatel tuto námitku uplatnil v rámci namítané nepřezkoumatelnosti, podruhé jako procesní vadu. Nijak rozporuplná není ani argumentace soudu ohledně relevantnosti celkového záměru při posuzování charakteru provedených prací – v bodu 41 rozsudku soud správně konstatuje, že pro toto posouzení není relevantní subjektivní přesvědčení stěžovatele o charakteru výsledku stavební akce (jeho subjektivní „celkový záměr"), ale faktický výsledek, čemuž odpovídá navazující argumentace soudu v bodu 44. Stěžovatelovo tvrzení, že správce daně ani žalovaný neargumentovali věcnou a časovou souvislostí faktur č. 510808 a 511276, není pravdivé. Stěžovatel v žalobě sice zpochybňoval pouze neuznání nákladů dle faktury č. 510808, tuto námitku však bylo nutno hodnotit v souvislosti s ostatními pracemi provedenými na budově K45, tedy i v souvislosti s fakturou za práce dle faktury č. 511276 (srov. s. 5 zprávy o daňové kontrole, s. 14 - 15 rozhodnutí žalovaného).

[56] Argumentaci v bodu 47 nepovažuje soud za vnitřně rozpornou – soud zde jasně vysvětlil, že správce daně prokázal změnu půdorysu stavby, což samo o sobě vede k závěru o technickém zhodnocení; krajský soud zde současně konstatuje, že stěžovatel tento závěr v žalobě nezpochybňuje. Posouzení námitky nedostatečného odůvodnění neprovedení navržených důkazů v daňovém řízení krajský soud provedl řádně a přezkoumatelně (srov. bod 49 rozsudku).

[57] Krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že v posuzované věci došlo k technickému zhodnocení budovy; nebylo tedy třeba, aby se výslovně zabýval žalobní námitkou „obousměrného působení" argumentace obsažené v rozsudku č. j. 8 Afs 33/2011 - 99, která je jistě logická, nicméně za situace, kdy u prováděných prací

nepřevažoval charakter „opravy“, nebylo by smysluplné řešit, zda měl nebo neměl žalovaný posuzovat dílčí práce jako technické zhodnocení, či nikoli.

[58] Rozsudek není nepřezkoumatelný ani stran námitky nezohlednění projektové dokumentace z roku 2013 a vybudování vrátnice na místě původní kanceláře – z odůvodnění rozsudku je zjevné, že krajský soud z těchto žalobních tvrzení vycházel; dospěl však shodně s daňovými orgány k závěru, že stěžovatel své tvrzení ohledně charakteru prací jako oprav neprokázal. Nesouhlas stěžovatele s věcným posouzením nemůže založit nepřezkoumatelnost rozsudku.

[59] Lze tedy uzavřít, že rozsudek krajského soudu není zmatečný ani nepřezkoumatelný. O správnosti tohoto závěru svědčí ostatně též to, že stěžovatel v kasační stížnosti brojí proti věcnému posouzení žaloby.

[60] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatel nevyvrátil stěžejní závěr správce daně, že posuzované náklady nebyly vynaloženy na opravy, ale na práce povahy technického zhodnocení; většina jeho kasačních námitek je spíše procesního charakteru a není způsobilá vyvolat pochybnosti o zákonnosti rozhodnutí žalovaného ani rozsudku krajského soudu.

V. Závěr a náklady řízení

[61] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[62] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 21. února 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu