



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce F., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Jaroslavem Trkovským, advokátem v Lounech, Přemyslovců 2027, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí na Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2004, čj. 12311/120/03, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 8. 2005, čj. 15 Ca 216/2004 - 39,

t a k t o :

- 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.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 25. 8. 2004, čj. 12311/120/03, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 23. 6. 2003, čj. 43166/03/201920/1450, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 457 205 Kč. Rozhodnutím ze dne 3. 8. 2004, čj. 490/120/04, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 1. 10. 2003, čj. 571156/03/201920/1450, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 491 660 Kč.

Žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem shora uvedená rozhodnutí žalovaného. Návrh odůvodnil tím, že žalovaný a správce daně nezjistili úplně skutkový stav a neshromáždili všechny důkazy ke správnému stanovení daňové povinnosti, zjištění žalovaného proto neodpovídá skutkovému stavu. Žalovaný bez ohledu na skutečný stav uzavřel, že se při stavebních pracích na nemovitosti daňového

subjektu nejednalo o opravy, nýbrž o technické zhodnocení stavby. Žalovaný dle názoru žalobce nevzal v úvahu, že se stavební práce na předmětné nemovitosti fakticky prováděly ve dvou fázích a závěry žalovaného vycházejí z kolaudačního rozhodnutí, kde se již jedná o celkové zhodnocení provedených prací bez ohledu na to, co bylo prováděno v první fázi (oprava) a co ve fázi druhé (technické zhodnocení). Odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně nebyla akceptována a žalobce se domnívá, že bylo povinností žalovaného ověřit si odborné tvrzení uvedené v odvolání např. i nařízením znaleckého posudku, který si měl žalovaný zajistit sám.

Krajský soud zamítl žalobu s tím, že pro posouzení věci není rozhodné, zda předmětná nemovitost byla stavbou k hospodářskému využití či nikoliv, ale zda stavebními úpravami došlo ke změně jejího užívání. V průběhu daňového řízení bylo nesporně zjištěno, že na stavbě došlo ke stavebním úpravám, které znamenaly změnu jejího užívání. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky neúplného dokazování a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Podle názoru krajského soudu žalovaný dostatečně prokázal, že došlo ke změně účelu určení stavby a stavební práce provedené na objektu mají charakter technického zhodnocení. Je proto vyloučeno uplatňovat relevantní náklady jako daňový výdaj podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud dále konstatoval, že žalobce nenamítal, že by žalovaný neprovedl důkaz, který v daňovém řízení navrhoval, aby prokázal, že se nejednalo o technické zhodnocení stavby. Odpovědnost za zjištění stavu věci přitom v daňovém řízení spočívá, s výjimkou uvedenou v § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), výlučně na daňovém subjektu.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, kterou opřel o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzenou nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., spočívající v tom, že skutková podstata z níž žalovaný vycházel je v rozporu se spisem.

Stěžovatel polemizoval se závěrem soudu, podle kterého není povinností žalovaného, aby samostatně nařizoval znalecký posudek ke zjištění, zda se na předmětné nemovitosti jednalo o technické zhodnocení. Stěžovatel podle svého vyjádření nic podobného netvrdil a pouze uvedl, že žalovaný měl znalecký posudek zajistit sám a učinit i další zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Rovněž namítl, že žalovaný v daňovém řízení nesplnil povinnosti podle § 31 odst. 1 daňového řádu, zejména povinnosti dbát na úplné zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, v čemž není vázán jen návrhy stěžovatele. Žalovanému bylo místo předmětu daňové kontroly dobře známo a měl tedy vyvinout další činnost, aby byly řádně zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud žalovaný považoval při svém posuzování vyčíslení technického zhodnocení prací, provedené stěžovatelem, za nepodložené, z důvodu, že se nejedná o odborný znalecký posudek, měl sám vyvinout aktivitu k úplnějšímu zjištění (např. znaleckým posudkem). Stěžovatel dále bez bližší argumentace namítl, že žalovaný vyhodnotil situaci pouze ze svého pohledu. Žalovaný v průběhu daňového řízení nebral

v úvahu tvrzení stěžovatele, že předmětná nemovitost nebyla stodolou, ale byla více než 50 let využívána jako sklad, setrval na svém a nevzal v úvahu předložené návrhy stěžovatele ani ustanovení § 104 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“) a jiné důkazy (např. technickou zprávu projektové dokumentace). Žalovaný nedostatečným plněním povinností podle § 31 odst. 2 daňového řádu fakticky navodil situaci, že mu některé skutečnosti nebyly jasné, neboť nebyly dostatečně zjištěny, a žalobce teprve při soudním řízení musel v zájmu co nejuplněnějšího zjištění skutkového stavu předložit další důkazy (znalecký posudek a čestná prohlášení).

Skutková podstata, z níž vycházel žalovaný, je podle stěžovatele v rozporu se spisem proto, že žalovaný nevzal v úvahu technickou zprávu k projektové dokumentaci a další skutečnosti, jejichž konkretizaci stěžovatel neuvedl a odkázal na své námitky uvedené v odvolání ze dne 25. 7. 2003, čímž došlo k tomu, že žalovaný učinil své závěry z jiné skutkové podstaty, než která je skutečně ve spise uvedena.

Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Nadto poukázal na to, že se ve skutečnosti nejednalo o dvě fáze stavebních prací, neboť v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že veškeré práce na předmětné nemovitosti byly provedeny před stavebním ohlášením pro drobné stavební práce a před vydáním stavebního povolení na změnu využití stávajícího způsobu využití ze skladu na lakovnu pro provádění povrchových úprav.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především zpochybnil úvahu správních orgánů a krajského soudu, podle nichž není povinností správce daně prokazovat tvrzení stěžovatele, že v konkrétním případě šlo o opravu objektu, a nikoliv o jeho rekonstrukci, resp. o jeho technické zhodnocení. Námitka tedy směřuje vůči nesprávně posouzené otázce soudem o výkladu působení daňového břemene v daňovém řízení, případně přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně (§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 daňového řádu). Podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud odkazuje na nálezy pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírkou nálezů a usnesení Ústavního soudu, v němž Ústavní soud uvedl, že „*ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami.*“ Tvrdil-li tedy žalobce, že náklady za provedené stavební práce mající charakter opravy, oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně a daň, bylo bez dalšího právě na něm, aby takové své tvrzení i prokázal. Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu se použije tehdy, podaří-li se subjektu tyto skutečnosti prokázat,

předkládá-li hodnověrné důkazy pro své tvrzení a správce daně je nepřijme. Pak je na správci daně, aby prokázal, že důkazy předložené daňovým subjektem nemohou obstát.

Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit jednotlivé důkazní prostředky. 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, přičemž tak může učinit pouze za současného odůvodnění své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Pokud se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval všemi důkazy provedenými v řízení, vyhodnotil jejich dopad na výsledek řízení, uvedl, z jakého důvodu předložený důkaz tzv. vyčíslení technického zhodnocení, provedeného stěžovatelem, nepovažuje za rozhodný, a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnil, je jeho postup v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Jistě by nepostačovalo, kdyby žalovaný bez dalšího odmítl navržený důkaz, aniž by uvedl důvod svého postupu, k čemuž ovšem v posuzované věci nedošlo. Žalovaný zdůvodnil, že předložené vyčíslení technického zhodnocení nepovažuje za podložené, protože se nejedná o odborný znalecký posudek, ale pouze o souhrnné vyčíslení provedené stěžovatelem, nadto bez rozpisu jednotlivých prací.

Daňové řízení je postaveno mj. na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet výdajů od základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo na straně stěžovatele, jehož povinností bylo v případě pochybností obstarat další důkazy k prokázání svého tvrzení.

Podstata kasační stížnosti spočívá v polemice o unesení důkazního břemene. Stěžovatel ovšem zjevně neunesl svou důkazní povinnost prokázat rozsah stavebních prací, majících charakter oprav, případně rozsah stavebních prací technického zhodnocení stavby. Jak bylo výše uvedeno, důkazní povinnost daňového subjektu nelze libovolně přenášet na správce daně. K samotné namítané absenci tvrzení stěžovatele o povinnosti nařízení znaleckého posudku ke zjištění rozhodných skutečností v soudním řízení, Nejvyšší správní soud ze soudního spisu ověřil, že tuto žalobní námitku stěžovatel v žalobě skutečně uplatnil, když ve druhém odstavci bodu 3) žaloby uvedl: „*povinností žalovaného bylo podle ust. § 31 daňového řádu ověřit si odborná tvrzení žalovaného v odvolání, a to i nařízením znaleckého posudku.*“ Tvrzení stěžovatele, který v kasační stížnosti uvádí, že nikdy netvrdil povinnost žalovaného nařídit vypracování znaleckého posudku, když pouze uvedl, že žalovaný měl znalecký posudek sám zajistit a učinit i další zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, není tedy v souladu s obsahem žaloby.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti kasační stížnosti také z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané daňovým subjektem. Odečíst výdaje je možné pouze za prokázání

zákonem předpokládaných podmínek, přičemž důkazní břemeno nese daňový subjekt. Podle § 31 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně a podle odstavce 2 téhož ustanovení dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. To však neznamená, že daňové řízení je ovládáno zásadou vyšetřovací. Naopak prioritní je povinnost daňového subjektu (§ 31 odst. 9 d. ř.) prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí. V posuzované věci důkazní břemeno nestíhalo správce daně, který proto nemusel sám ze své aktivity nařizovat provedení znaleckého posudku. Správce daně měl ve vztahu k posouzení rozsahu a charakteru provedených stavebních prací k dispozici mj. stavební deník, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí a projektovou dokumentaci zpracovanou Ing. J. Š. Ze všech těchto podkladů vyplývalo, že stavební práce byly provedeny s cílem změnit užívání stavby, a proto správce daně úpravy zahrnul pod výdaje spojené s technickým zhodnocením nemovitosti.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, jakým způsobem aplikoval daňový řád, jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak je zhodnotil. Zároveň se vypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatele.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stran vad řízení, podle které je skutková podstata, z níž vycházel žalovaný, v rozporu se spisem, neboť žalovaný nevzal v úvahu technickou zprávu k projektové dokumentaci. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je seznatelné, že i tento důkaz při svém rozhodování zohlednil a zjistil, že rozpočtové náklady v projektové dokumentaci nerozlišují mezi náklady na opravu hmotného majetku a náklady na rekonstrukci a modernizaci.

Z obsahu kasační stížnosti je možno dovodit, že žalobce brojí proti způsobu hodnocení důkazů žalovaným ve vztahu k závěru o prokázání výdajů na provedené stavební práce. S tím se krajský soud vypořádal tak, že důkazy shrnul a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Rozsudek krajského soudu proto nelze označit ani za nezákonný z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem, ani za jinak vadný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení, úspěšnému žalovanému nad rámec jeho běžné úřední činnosti náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu