



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P. N.**, zastoupený JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 53/2008 – 22,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

Finanční úřad v Ústí nad Labem dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2006, č. j. 10813/06/214911/5779, vydaným na základě daňové kontroly, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 117 914 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Finanční úřad v Ústí nad Labem postupoval podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“) tak, že rozhodnutím ze dne 7. 2. 2007, č. j. 31001/07/214911/5779, odvolání částečně vyhověl a dodatečně vyměřenou daň změnil na částku 113 466 Kč.

Proti posledně zmíněnému rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem žalobce opět podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 12. 2007, č. j. 16428/07-1100-500331, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, ve které byly vzneseny zejména následující okruhy námitek.

Za prvé žalobce namítal, že žalovaný správní orgán nepostupoval správně, když potvrdil závěry správce daně, který v rámci daňové kontroly posoudil náklady vynaložené na stavební práce provedené na nemovitosti v Ústí nad Labem, ul. Bozděchova, č. p. 97/2 jako technické zhodnocení majetku ve smyslu § 33 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně své závěry opřel především o znalecký posudek ze dne 10. 11. 1998, jenž byl přílohou kupní smlouvy ze dne 15. 4. 1999, na jejímž základě žalobce nabyl ideální polovinu předmětné nemovitosti. V tomto znaleckém posudku je uvedeno, že v předmětné nemovitosti se nachází restaurace a zdevastované byty. Vzhledem ke skutečnosti, že v období po provedení posuzovaných stavebních prací žalobce pronajímal předmětnou nemovitost z velké části jako kancelářské prostory, dospěl správce daně k závěru, že zmíněné stavební práce byly provedeny s cílem změnit účel užívání předmětné nemovitosti a že náklady takto vynaložené je tudíž třeba považovat za technické zhodnocení.

Správce daně dále konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Zde ovšem žalobce poukázal na výpis z katastru nemovitostí ze dne 21. 4. 1999, podle kterého je předmětná nemovitost objektem občanské vybavenosti, a tudíž nejde o objekt bytový. Žalobce upozornil i na územní rozhodnutí Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 1996, č. j. SO/U/15/96/Dob, vydané předchozímu vlastníkovi nemovitosti, podle kterého je předmětná nemovitost objektem občanské vybavenosti, přičemž je zde i zmínka o tom, že stávající prostory budou i po rekonstrukci budovou služeb a administrativy. Dále žalobce namítal, že správce daně předložil dokumentaci skutečného stavu předmětné nemovitosti (technickou zprávu zpracovanou projektantem panem J. P. z června roku 1999), ve které je podrobně popsán její stav před zahájením posuzovaných stavebních prací. Žalobce měl tudíž za to, že porovnáním této dokumentace se stavem v době provádění daňové kontroly lze jednoduše zjistit, jaké práce byly na předmětné nemovitosti provedeny, tedy že se nejednalo o takové úpravy, které by vedly ke změně účelu užívání, ale pouze o stavební práce charakteru údržby, které měly za cíl obnovit původní stav objektu občanské vybavenosti. Žalobce navíc namítal, že zmíněné stavební práce ani nebyly provedeny na základě stavebního povolení, jak by bylo nutné, pokud by žalobce zamýšlel provedenými úpravami změnit účel užívání předmětné nemovitosti.

Žalobce dále namítal, že pokud správce daně i žalovaný usoudili, že ke změně v užívání předmětné nemovitosti došlo, měli pak dále zkoumat, zda-li se vyúčtované náklady opravdu týkaly stavebních prací, které byly provedeny v souvislosti s tvrzenou změnou v užívání předmětné nemovitosti. Podle názoru žalobce se ovšem takové stavební práce, v důsledku kterých by došlo ke změně v užívání předmětné nemovitosti, ve vyúčtovaných nákladech neobjevují.

Poslední námitka žalobce se vztahuje k odpisům technického zhodnocení plynového topení. Tyto odpisy správce daně neuznal, a to z toho důvodu, že plynové topení nemohlo být uvedeno do užívání, neboť nebyla provedena kolaudace tohoto zařízení. Žalovaný i tento závěr správce daně potvrdil. Žalobce zde poukazuje na § 2 odst. 7 daňového řádu, podle kterého se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Žalobce namítal, že toto ustanovení musí být použito nejenom v neprospěch daňového subjektu, ale i v situacích, kdy je to naopak v jeho prospěch. Žalobce nerozporoval skutečnost, že plynové topení začal užívat, přestože toto zařízení nebylo zkolaudováno, nicméně vytýkal správci daně i žalovanému přílišný formalismus, když trvali

na kolaudaci jako podmínce uvedení zařízení do provozu, neboť rozhodným by měl být podle tvrzení žalobce faktický stav.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 53/2008 - 22, zamítl.

K námitkám vztahujícím se k otázce, zda náklady na stavební práce provedené na předmětné nemovitosti byly vynaloženy na opravu nebo byly technickým zhodnocením majetku, krajský soud uvedl, že podle ustálené judikatury správních soudů je posouzení oprav či technického zhodnocení závislé na konfrontaci původního stavu takového majetku s jeho stavem po provedeném zásahu. Pokud šlo o takové stavební práce, jež měly za účel uvést nemovitosti do původního stavu, lze je považovat za opravu majetku. Pokud však takovými zásahy do majetku došlo k zásadní změně jeho technických parametrů či změně jeho účelu, pak je nutné takové stavební práce kvalifikovat jako technické zhodnocení.

Krajský soud dále poukázal na příslušná ustanovení daňového řádu, podle kterých je daňový subjekt (zde žalobce) povinen unést důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které tvrdí (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Správce daně pak naopak prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, kterými daňový subjekt primárně svá tvrzení dokládá [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno v souladu s posledně uvedeným ustanovením daňového řádu, je dále na daňovém subjektu, aby prokázal, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno.

Podle krajského soudu bylo tedy nejprve na žalobci, aby prokázal technický stav nemovitosti, na jejíž opravu byly zaúčtované výdaje použity, tj. měl prokázat původní stav před úpravami a nový stav po úpravách.

Ze správního spisu však vyplynulo, že žalobce správci daně předložil k prokázání stavu předmětné nemovitosti před provedením posuzovaných stavebních prací jen technickou zprávu projektanta J. P. z června 1999, ze které vyplývalo, že v suterénu předmětné nemovitosti se nacházejí sklepní prostory, přízemí je využíváno jako restaurace a ostatní patra byla pravděpodobně využívána pro administrativní činnost. Správce daně si pak sám obstaral znalecký posudek ze dne 10. 11. 1998, který byl přílohou kupní smlouvy ze dne 15. 4. 1999, na jejímž základě žalobce nabyl ideální polovinu předmětné nemovitosti. Podle tohoto znaleckého posudku se, na rozdíl od uvedené technické zprávy, ve druhém a třetím nadzemním podlaží předmětné nemovitosti nacházely nikoli administrativní prostory, ale zdevastované byty. Při posouzení těchto dvou důkazních prostředků správce daně dospěl k závěru, že znalecký posudek je důkazním prostředkem významnějším, neboť se liší nejen formou, tj. jde o posudek vypracovaný znalcem v oboru cen a odhadů nemovitostí a je řádně opatřen znaleckou doložkou, ale také vychází z předchozího znaleckého posudku a stavu nemovitosti před uzavřením kupní smlouvy, zatímco technická zpráva pana P. vycházela pouze z místního šetření provedeného s jistým časovým odstupem od koupě předmětné nemovitosti, přičemž účel, ke kterému byla užívána, zde byl jen odhadován. Žalovaný pak v žalobou napadeném rozhodnutí tyto závěry správce daně potvrdil.

Vzhledem k výše uvedenému se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že obsahem znaleckého posudku byla zpochybněna věrohodnost tvrzení žalobce, že posuzované stavební práce byly pouze opravami. Správce daně tedy podle krajského soudu splnil svou povinnost identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých zhodnotil předložené účetnictví, ve kterém byly náklady na stavební práce provedené na předmětné nemovitosti

zaúčtovány jako výdaje na její opravy, jako nevěrohodné, neprůkazné či nesprávné, a tím unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Krajský soud se dále ztotožnil i se závěrem žalovaného, že žalobce zmíněné pochybnosti nevyvrátil, tedy neprokázal, že původně se v předmětné nemovitosti nacházely administrativní prostory a že tedy v důsledku provedených stavebních prací nedošlo ke změně účelu užívání, tj. že náklady takto vynaložené nebyly technickým zhodnocením majetku. K výpisu z katastru nemovitostí předloženého žalobcem v daňovém řízení pak krajský soud odkázal na vyjádření Katastrálního úřadu pro Ústecký kraj, Katastrálního pracoviště Ústí nad Labem ze dne 2. 6. 2005 a 9. 9. 2005, ze kterých vyplývá, že v případě, kdy je budova užívána k více účelům, zapisuje se do katastru pouze jeden způsob využití, a to ten, který byl uveden v návrhu na zápis do katastru, přičemž katastrální úřad nekontroluje, zda způsob využití, který byl uveden v návrhu, odpovídá skutečnosti. Vzhledem k tomu, že uvedený postup je podle krajského soudu v souladu s platnou právní úpravou, soud nepovažoval zápis v katastru za důkaz prokazující způsob využití předmětné nemovitosti. V územním rozhodnutí ze dne 23. 2. 1996, č. j. SO/U/15/96/Dob, je pak, jak konstatoval krajský soud, uvedeno, že druhé a třetí nadzemní podlaží předmětné nemovitosti je obytné, což je zcela v souladu se stavem nemovitosti doloženým znaleckým posudkem ze dne 10. 11. 1998. Krajský soud rovněž uvedl, že vzhledem k tomu, že všechny provedené stavební úpravy byly provedeny v rámci jedné stavební akce směřující ke změně způsobu využití předmětné nemovitosti, nebylo nutné zkoumat charakter každé dílčí činnosti, tj. zda taková dílčí stavební činnost nebyla pouhou opravou.

Krajský soud tedy plně potvrdil závěry žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí, když dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, a tudíž v tomto rozsahu posoudil žalobu jako nedůvodnou.

K námitce žalobce vztahující se k neuznání odpisů technického zhodnocení plynového topení krajský soud odkázal na ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu. Tímto zvláštním předpisem je míněn zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění, který v ustanovení § 4 odst. 2 zavazoval účetní jednotky postupovat při vedení účetnictví v souladu s opatřením č. 281, 283/77 411/2000 ze dne 10. listopadu 2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, v relevantním znění. Zmíněné opatření rozumí pod pojmem „uvedení do užívání“ zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými. Výsledek posuzovaného technického zhodnocení plynového topení je pak nutno posoudit podle příslušných ustanovení tehdy účinného zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, v relevantním znění (dále jen „stavební zákon“) jako stavbu, kterou lze užívat jen na základě kolaudačního rozhodnutí. Krajský soud tedy stejně jako žalovaný dovodil, že odpisování nákladů vynaložených jako technické zhodnocení plynového topení bude možné zahájit až ve zdaňovacím období, kdy bude uvedeno do užívání v souladu se stavebním zákonem, tj. ve zdaňovacím období, ve kterém bude zkolaudováno. Skutečnost, že plynové topení je žalobcem užíváno, přestože nebylo zkolaudováno, na možnosti, resp. nemožnosti provést odpisy jeho technického zhodnocení nic nemění. Krajský soud tedy posoudil žalobu jako nedůvodnou i v rozsahu této žalobní námítky.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se dle názoru stěžovatele o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v relevantním znění (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti však vyplývají tvrzené důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

První okruh stížných námitek se vztahuje k posouzení nákladů vynaložených na stavební práce provedené na předmětné nemovitosti, přičemž stěžovatel zde dále rozvíjí své námítky uvedené v žalobě.

Krajský soud podle stěžovatele opominul případy, kdy se na nemovitosti provádějí práce obojího charakteru, tedy stavební práce, které mají za účel uvést nemovitost do původního stavu, a vedle toho i stavební práce, které se dají posoudit jako technické zhodnocení nemovitosti a mají za účel změnu užívání nemovitosti. Stěžovatel setrval na tom, že na objektu prováděl pouze stavební práce udržovacího charakteru, o čemž dle jeho názoru svědčí jeho ohlášení stavebních prací stavebnímu úřadu a souhlas stavebního úřadu s těmito ohlášeními. Jednalo se o sdělení stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 15. 7. 1999, č. j. SO/S/1434-S/99 ŠÍ, které se týkalo výměny oken a klempířských prvků, a o sdělení stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 15. 10. 1999, č. j. SO/S/2387-S/99 ŠÍ, které se týkalo výměny stávajících dřevěných a keramických podlah za nové plovoucí a keramické podlahy, opravy omítek, výměny stávajících dřevěných zárubní za nové ocelové, výměny dřevěných dveří a opravy fasády. Podle stěžovatele šlo tedy pouze o stavební práce udržovacího charakteru, nebyly provedeny žádné dispoziční změny, které by se týkaly např. vybourání či zazdění dveří, přepažení nebo zvětšení místností, přemístění sociálního zařízení apod. U dveří, podlah a oken se jednalo o záměnu materiálů, přičemž náklady takto vynaložené se podle stěžovatele nepovažují za technické zhodnocení. Opravy také nebyly prováděny na základě stavebního povolení, jak by bylo nutné, kdyby žalobce prováděnými stavebními pracemi zamýšlel změnit účel užívání objektu. Ke změně účelu užívání některých prostor pak podle stěžovatele došlo až v souvislosti s pronájmem těchto prostor jejich uživatelům, nikoliv v souvislosti s prováděnými stavebními pracemi. Stěžovatel namítal, že předložil rozhodné důkazy pro svá tvrzení, že se jednalo o opravy, a to dokumentaci skutečného stavu z doby před provedenými opravami a faktury dodavatelů. Stav předmětné nemovitosti před zahájením stavebních prací byl podle stěžovatele zdokumentován v technické zprávě vypracované v červnu 1999 projektantem J. P. Správce daně si pak sám obstaral výše zmíněná sdělení stavebního úřadu. Příslušné doklady tak byly správci daně i žalovanému známy, přesto k nim nepřihlídl. Soud vycházel pouze z posudku znalce J. Č., který byl podle zadání jen cenovou aktualizací předcházejícího posudku z roku 1997, a z charakteru užívání těchto nemovitostí po pronájmu těchto částí, aniž však posuzoval charakter provedených prací s ohledem na dobu a účel, kdy byly provedeny. Tvrzení soudu, že v daném případě byly veškeré finanční prostředky vynaloženy nikoli v rámci běžných oprav, ale v rámci stavebních úprav v souvislosti se změnou užívání nemovitosti, tj. že byly vynaloženy jako technické zhodnocení nemovitosti, tak nemá podle stěžovatele oporu v daňovém spisu a odporuje skutečnosti.

Druhý okruh námitek stěžovatele se pak vztahuje k neuznaným odpisům technického zhodnocení v případě plynového topení. Stěžovatel zde zopakoval svou žalobní námítku, že správní orgány v daňovém řízení porušily § 2 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel znovu připomíná, že podle tohoto ustanovení mají finanční orgány povinnost postupovat nejen, je-li to v neprospěch daňového subjektu, ale i v jeho prospěch. Užíváním plynového topení bez kolaudace sice stěžovatel porušil stavební zákon, ale porušení stavebního zákona nemá žádný vliv na skutečnost, že plynové topení bylo stěžovatelem uvedeno do užívání. Jestliže plynové topení bylo stěžovatelem dlouhodobě užíváno bez kolaudace, nelze tvrdit, že nebylo dáno do užívání. Takový výklad je podle stěžovatele formalistický a nelogický.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 27. 11. 2008 uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry, ke kterým v posuzovaném případě dospěl krajský soud, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K jednotlivým stížným námitkám pak žalovaný odkazuje na všechna svá předešlá vyjádření, stejně jako na správní spisy správních orgánů obou stupňů, kde se nachází jejich podrobná argumentace k jednotlivým odvolacím a žalobním námitkám, které stěžovatel uvádí i v kasační stížnosti.

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

Kasační stížnost není důvodná.

První okruh stížných námitek se vztahuje k posouzení, zda náklady na provedené stavební práce byly vynaloženy na opravu majetku či se jednalo o jeho technické zhodnocení. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí správně konstatoval, že opravou by tyto stavební práce byly, pokud by bylo jejich cílem uvést předmětnou nemovitost do původního stavu. Zařazení výdajů do kategorie technického zhodnocení pak naopak 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].

Při posouzení toho, zda náklady vynaložené na stavební práce jsou technickým zhodnocením, je nutno vycházet z dikce § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou technickým zhodnocením vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu v příslušném zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou dále podle zmíněného ustanovení zákona o daních z příjmů i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) tohoto zákona.

Ustanovení § 33 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů dále definují, co se rozumí pojmy rekonstrukce a modernizace majetku. Rekonstrukcí se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací je pak rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. K definici pojmů nástavba, přístavba a stavební úprava pak v rozhodném období sloužil § 139b stavebního zákona, kde byly tyto pojmy, souhrnně kvalifikované jako změny dokončené stavby, blíže určeny. Pokud jde o stavební úpravy, z § 139b odst. 3 písm. c) stavebního zákona vyplývalo, že se jedná o takové stavební práce, které představují změnu dokončené stavby a jimiž se nemění vnější půdorysné ani výškové ohraničení stavby. Stavební úpravy tedy ve smyslu stavebně právním musí být odlišeny od udržovacích prací (viz též § 54 a 55 stavebního zákona), kterými se rovněž nemění půdorysné ani výškové ohraničení stavby, nepředstavují ovšem ani změnu dokončené stavby. Udržovací práce byly blíže vymezeny v § 86 odst. 1 stavebního zákona, a to jako udržování stavby v dobrém stavebním stavu tak, aby nevznikalo nebezpečí požárních hygienických závad, aby nedocházelo k jejímu znehodnocení nebo ohrožení jejího vzhledu a aby se co nejvíce prodloužila její užitelnost (k těmto pojmům viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2005, č. j. 8 As 3/2005 - 86 a ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 As 35/2009 - 69, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů tak sice na jedné straně považuje výdaje vynaložené na stavební úpravy (obdobně jako na nástavby a přístavby), pokud převyšují zmiňovanou částku, bez dalšího za technické zhodnocení, aniž by bylo nutné zkoumat, zda takové stavební úpravy odpovídají definici rekonstrukce nebo modernizace, na straně druhé je zřejmé, že tyto kategorie se do značné míry i v době účinnosti předchozího stavebního zákona překrývaly. Ač si lze představit výjimky, ve většině případů stavební úpravy dle § 139b odst. 3 písm. c) stavebního zákona zároveň naplňovaly definici rekonstrukce nebo modernizace ve smyslu § 33 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů, neboť představovaly takové zásahy do dokončené stavby, které měly za následek změnu jejího účelu nebo technických parametrů, nebo mohly znamenat rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti stavby, čistě udržovací práce dle § 86 stavebního zákona naopak takový charakter většinou postrádaly právě proto, že nebyly změnou dokončené stavby. Finanční orgány i krajský soud tedy zaměřily svou pozornost na otázku, zda v daném případě provedené stavební práce odpovídaly definici rekonstrukce dle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a nevycházely například z pouhého faktu, že stěžovatel ohlásil stavební práce stavebnímu úřadu jakožto stavební úpravy. Je pravdou, že rozhodující v dané věci je v každém případě skutečný charakter provedených stavebních prací, u nichž stěžovatel vynaložené výdaje uplatnil jako náklady na opravy v předmětném zdaňovacím období, nikoliv jejich označení v podáních stěžovatele stavebnímu úřadu, které nemuselo nutně odpovídat skutečnosti. Nicméně při úvahách o tom, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, je třeba brát v úvahu právě i skutečnost, že stěžovatel ohlásil provedení „stavebních úprav“ a že stavební úřad ve sděleních, na něž se dovolával stěžovatel, s provedenými „stavebními úpravami“ vyslovil souhlas.

Je totiž nepochybné, co konstatovaly již správní orgány i krajský soud, že důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení, že se jednalo o výdaje na opravy, nese stěžovatel. Nejvyšší správní soud v této souvislosti již opakovaně judikoval, že rekonstrukce a modernizace jakožto možné výsledky vynaložení výdajů, jež jsou technickým zhodnocením, jsou definovány v § 33 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů pomocí povahy výsledné změny oproti původnímu stavu majetku, a proto není možné rozhodnout, 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79; ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59; a ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Bylo tedy v zájmu stěžovatele, pokud hodlal náklady vynaložené na stavební práce zahrnout přímo do daňových výdajů, aby stav před provedením stavebních prací a stav bezprostředně po těchto pracích podrobně zdokumentoval, aby měl možnost tuto dokumentaci posléze předložit v daňovém řízení správci daně a splnit tak svou povinnost prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Této své povinnosti ovšem stěžovatel, jak bude dále vysvětleno, nedostál.

Nejvyšší správní soud se v této souvislosti ztotožňuje se skutkovým závěrem finančních orgánů i krajského soudu, že došlo ke změně účelu užívání dané nemovitosti. Byť toto zjištění stěžovatel v předcházejícím řízení zpochybňoval, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i žalovaným, že především z posudku znalce J. Č., jakož i z dalších provedených důkazů, zejména z místního šetření správce daně v předmětném objektu, jednoznačně vyplývá, že došlo ke změně užívání dané stavby, která původně sloužila jako restaurace a dále se v ní nacházely zdevastované byty, na prodejnu motocyklů a na kancelářské prostory. Není pochyb o tom, že znalecký posudek J. Č. je ve svém zjištění, že se v 2. a 3. nadzemním podlaží nacházely bytové jednotky, přesvědčivější než technická zpráva projektanta, o níž se opíral stěžovatel a v níž je ovšem původní účel těchto prostor pouze odhadován. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani výpis z katastru nemovitostí z roku 1999, a to z důvodů, které již vysvětlily finanční orgány i krajský soud. Navíc stěžovatel po celou dobu řízení sice rozporoval, že došlo ke změně

účelu užívání prostor ve 2. a 3. nadzemním podlaží, nerozporoval však zjištění správce daně (viz zpráva o daňové kontrole), že ke změně účelu užívání došlo i v 1. nadzemním podlaží objektu, kde se původně nacházela restaurace s příslušným zázemím, zatímco v době daňové kontroly se zde již nacházela prodejna motocyklů a dále 3 kanceláře a ve dvoře přístavba soc. zařízení pro prodejnu. Obdobně stěžovatel nezpochybňoval, že ve 4. nadzemním podlaží se původně nacházelo podkroví a půda, zatímco v době daňové kontroly zde byly vybudovány 1 velká kancelář, včetně 12 střešních oken, 1 malá kancelář, kuchyňský kout a sociální zařízení včetně sprchového koutu. Skutečnost, že nakonec došlo ke změně účelu užívání některých prostor, sám stěžovatel v kasační stížnosti uznal.

Stěžovatel v kasační stížnosti ovšem tvrdí, že náklady, které uplatnil v rámci předmětného zdaňovacího období jako výdaje na opravy, vynaložil pouze na stavební práce, které ohlásil stavebnímu úřadu, tj. na výměnu oken a klempířských prvků, stávajících dřevěných a keramických podlah za nové plovoucí a keramické podlahy, opravu omítek, výměnu stávajících dřevěných zárubní za nové ocelové, výměnu dřevěných dveří a na opravu fasády. Zároveň stěžovatel uváděl, že tyto stavební práce byly pouze udržovacího charakteru (byť je ohlásil jako stavební úpravy), neboť nebyly provedeny žádné dispoziční změny v objektu. U dveří, podlah a oken se jednalo o záměnu materiálů, přičemž náklady takto vynaložené se podle stěžovatele nepovažují za technické zhodnocení. Tyto stavební úpravy byly tedy podle stěžovatele z hlediska budoucího užívání nemovitosti neutrální, nepředurčovaly její budoucí využití. Ke změně účelu užívání některých prostor pak podle stěžovatele došlo až v souvislosti s pronájmem jednotlivých částí budovy.

Stěžovateli lze jistě přisvědčit, že změna v užívání stavby ještě nemusí znamenat, že došlo také ke změně dokončené stavby (k tomu srov. § 85 odst. 1 a 2 stavebního zákona), a že tedy změna účelu užívání stavby sama o sobě neprokazuje, že došlo k rekonstrukci stavby. Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. To, že v době po provedení stavebních prací došlo ke změně účelu užívání stavby, ještě nutně nemusí znamenat, že tato změna užívání byla důsledkem provedených stavebních prací, tedy, že právě provedené stavební práce tuto změnu předurčovaly, neboť po jejich provedení již nebylo možné nebo vhodné stavbu používat původním způsobem.

Nejvyšší správní soud se nicméně musí ztotožnit se závěrem krajského soudu, že svá tvrzení o rozsahu a charakteru provedených prací stěžovatel v daňovém řízení neprokázal. Správce daně skutečně unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tím, že zdokumentoval stav objektu v době provádění daňové kontroly a porovnal ho se stavem, který vyplývá zejména znaleckého posudku J. Č., tedy z doby před provedením stavebních prací. Z tohoto srovnání, jak bylo popsáno výše, je zřejmé, že ke stavu, v němž se uvedená nemovitost nacházela v době daňové kontroly, mohl stěžovatel jen stěží dospět pouze stavebními pracemi, které ohlásil stavebnímu úřadu. Aníž by tedy bylo nutné hodnotit, zda samotné tyto stavební práce bylo třeba považovat za rekonstrukci či pouhou opravu, výsledný stav objektu jasně vypovídá o tom, že stěžovatel musel na tomto objektu provést řadu dalších stavebních prací, včetně takových úprav, které nepochybně již novému využití budovy v jejích jednotlivých podlažích tak, jak byly popsány výše, musely být přizpůsobeny, které tedy již svým charakterem musely nutně předurčovat změnu účelu využití stavby. Tato zjištění správce daně byla dostatečná k tomu, aby mohl hodnotit účetnictví stěžovatele jako nevěrohodné ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Bylo pak na stěžovateli, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil a předložil takové důkazy, které by prokazovaly, že stěžovatel v rámci daného projektu prováděl pouze výše uvedené stavební práce, které ohlásil stavebnímu úřadu. Pak by bylo povinností správce daně, aby se zabýval konkrétním charakterem těchto prací a posoudil, zda



samy o sobě předurčovaly budoucí využití daného objektu či nikoliv. Stěžovatel ovšem nepředložil takovou dokumentaci stavu objektu před a po provedení předmětných prací ani takové faktury či jiné důkazy dokládající samotný průběh stavebních prací, aby bylo možné si učinit konkrétní a ucelenou představu o tom, jaké stavební práce byly ve skutečnosti v rámci daného stavebního projektu provedeny. Jakožto postačující důkaz v tomto ohledu nemůže sloužit ani dokumentace projektanta z června 1999, která v podobě, v jaké byla stěžovatelem předložena, sice obsahuje stručný popis některých charakteristik stavby podle dosavadního stavu a nákresy jednotlivých podlaží, neříká však nic o tom, jaké stavební práce měly být v daném objektu prováděny.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti naznačoval (ovšem dosti nekonkrétně), že snad stavební práce byly rozděleny do dvou či více samostatných projektů nebo etap, přičemž v rozhodném období prováděl pouze práce výše uvedené a ke konečné adaptaci došlo až před pronájmem jednotlivých částí stavby, pak ani takové případné tvrzení stěžovatel ničím nedoložil. Navíc ho sám stěžovatel na jiném místě kasační stížnosti zpochybňuje tím, že opět cosi naznačuje, ale něco jiného, totiž, že na nemovitosti prováděl práce obojího charakteru, tedy stavební práce, které mají za účel uvést nemovitost do původního stavu, a vedle toho (patrně současně?) i stavební práce, které se dají posoudit (přesněji řečeno výdaje na ně vynaložené se dají posoudit) jako technické zhodnocení nemovitosti a mají za účel změnu užívání nemovitosti. Pokud se snad stěžovatel domnívá, že v rámci jediného stavebního projektu - tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek a u nichž výdaje takto vynaložené je nutno celkově považovat za technické zhodnocení - je možné do přímých daňových nákladů vyčleňovat výdaje vynaložené na takové dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy, pak takový postup, jak již uvedl krajský soud, možný není. Náklady přesahující zákonem stanovenou výši a zároveň vynaložené na stavební práce tvořící jediný projekt, který je z celkového hlediska rekonstrukcí nebo modernizací, je nutno v celém rozsahu považovat za technické zhodnocení. Takové výdaje lze v rámci základu daně z příjmů uplatňovat pouze postupně formou daňových odpisů.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal stížní námitky, jež se týkaly sporných nákladů deklarovaných stěžovatelem jako náklady na opravu předmětné nemovitosti, důvodnými.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou vztahující se k neuznání odpisů technického zhodnocení plynového topení a tvrzeného porušení § 2 odst. 7 daňového řádu. Přitom musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že v tomto případě není sporu o tom, že stavební práce na plynovém topení nebyly opravou a že výdaje takto vynaložené je třeba naopak považovat za technické zhodnocení, přičemž stěžovatel zároveň sám potvrzuje, že užíval dané plynové topení v rozporu se stavebním zákonem, neboť tato stavba nebyla řádně kolaudována. Jeho námitka, podle níž byl neuznáním těchto odpisů porušen § 2 odst. 7 daňového řádu, tak nemůže uspět. Toto ustanovení se totiž na posuzovanou otázku vůbec nevztahuje, neboť daňové a účetní předpisy relevantní pro dané zdaňovací období, jež jsou podrobně uvedeny v rozhodnutí krajského soudu, na něž Nejvyšší správní soud v tomto ohledu pro stručnost odkazuje, podmiňovaly možnost zahájení odpisování technického zhodnocení nikoliv uvedením předmětu technického zhodnocení do faktického užívání, jak se mylně domníval stěžovatel, ale naopak do takového užívání, které splňuje požadavky příslušných právních předpisů, tj. v daném případě nepochybně i požadavek kolaudace podle tehdy platného stavebního zákona. Ani tato námitka tudíž není důvodná.

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

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

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

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

V Brně dne 14. prosince 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.  
předsedkyně senátu