



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **JUDr. R. V.**, . proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 9. 2009, čj. 10229/09-1102-702767, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 74/2012 - 129,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I.

[1] Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm rozhodnutím ze dne 22. 9. 2008, čj. 57564/08/404922/3426, dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 248 576 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 14. 9. 2009, čj. 10229/09-1102-702767, zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně prvního stupně. (O odvolání rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho kompetenčním nástupcem se dle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně).

II.I

[3] Krajský soud v Brně vyhověl žalobě žalobkyně a rozsudkem ze dne 9. 3. 2011, čj. 31 Ca 172/2009 - 64, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zrušující rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přisvědčil důvodnosti podané kasační stížnosti a rozsudkem ze dne 25. 4. 2012, čj. 8 Afs 33/2011 – 99, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.II

[4] Krajský soud novým rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 74/2012 - 129, žalobu zamítl. Soud nejprve ocitoval odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu obsažené pod body [31] až [37] a zdůraznil, že je v projednávané věci plně vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[5] Krajský soud v souladu s odůvodněním zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu zopakoval, že podstata sporu spočívá v oprávněnosti postupu žalobkyně, která ve zdaňovacím období roku 2005 jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnila částku 758 279 Kč vynaloženou na opravu nemovitosti nacházející se ve V. M. na ulici M. 102. Správci daně vznikly pochybnosti, zda tato částka představuje výdaj (náklady) charakteru oprav ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zb) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a naopak, zda se nejedná o výdaje na technické zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) ve spojení s § 33 zákona o daních z příjmů.

[6] Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že náklady vynaložené na stavební práce mají charakter oprav, a vyvrátila tak pochybnosti správce daně, zda se s ohledem na výsledek těchto prací nejedná o technické zhodnocení. Pokud by žalobkyně tyto skutečnosti prokázala předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost. Správce daně provedl v přezkoumávané věci rozsáhlé dokazování. Vyšel především ze stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci a ordinaci lékařů. Před zahájením stavebních prací se jednalo o prodejní místnosti sportovního zboží včetně kanceláří. Nově byla vybudována alergologická ambulance a pět ordinací lékařů včetně sociálního zázemí, čímž došlo ke změně dispozic v nadzemním podlaží a k vestavbě nových místností. Zdůraznil, že došlo ke zvýšení světlé výšky místností, propojením se stávající budovou s rozdílnými výškovými úrovněmi došlo k posunutí střešní roviny. Projektová dokumentace zpracovaná Ing. Z. ohledně alergologické ambulance a Ing. M. ohledně ordinace lékařů prokazují původní stav před provedenými úpravami a nový stav po provedených úpravách. Projektová dokumentace potvrdila zásahy do majetku, které měly za následek změnu funkčnosti a použitelnosti nemovitosti, stavebně dispoziční změny objektu, konstrukční změny, včetně instalace a zabudování nových prvků, měly charakter technického zhodnocení, nikoliv oprav. Rovněž svědek Ing. M. M. uvedl, že byly vytvořeny nové konstrukce a provedena výměna střechy, aby bylo docíleno zvětšení světlé výšky místností, neboť původní nevyhovovala hygienickým podmínkám.

[7] Daňové orgány v této souvislosti dále poukázaly, že stavebními úpravami došlo ke změně technických parametrů střechy, tudíž k technickému zhodnocení majetku. Bez zvětšení světlé výšky místností nebylo možno provozovat ordinace, a proto změna technických parametrů střechy byla jedním z předpokladů pro změnu užívání nemovitosti. Daňové orgány v návaznosti na takto zjištěný skutkový stav věci vyhodnotily tvrzení svědků Ing. J. P. a Ing. M. H., že nová střecha má stejné parametry jako střecha původní a že se jednalo o opravu z důvodu opotřebení,

za fakticky nevěrohodná. Stejně tak neosvědčily žalobkyní předložený písemný rozpis prací podle jednotlivých dokladů v členění na opravy budovy v celkové výši 3 215 839 Kč a stavební práce charakteru technického zhodnocení v celkové výši 596 113 Kč, neboť žalobkyně uvedená tvrzení neprokázala žádnými jinými důkazními prostředky. Z uvedených důvodů nepovažovaly za věrohodné tvrzení svědka Z. Š., dodavatele stavebních prací, který uváděl, že jím provedené práce se týkaly oprav, ani odborné vyjádření Ing. Františka Turka, znalce z oboru ekonomika, elektronika, elektrotechnika, ceny a odhady zboží zahraniční elektrotechniky (nikoli z oboru stavebnictví, tudíž uvedené posouzení postrádá odpovídající odbornost), prezentující názor, že se jednalo o opravu.

[8] Správce daně i žalovaný porovnali stav nemovitosti před provedenými úpravami a po nich. Dospěli k závěru, že na základě realizovaných stavebních prací došlo ke změně střešní roviny, nově bylo vybudováno štítové zdivo, byla zvýšena světlá výška místností v prostorech II. nadzemního podlaží nemovitosti. Byly zvětšeny stávající okenní otvory, změnil se počet oken, byly vystavěny nové sádkartonové příčky, nové vnitřní povrchy a rozvody, vznikly nové prostory – ordinace lékařů a alergologická ordinace. Daňové orgány tedy podle krajského soudu nashromáždily dostatečné množství relevantních podkladů pro vyslovení závěru o charakteru provedených stavebních činností. Úpravy na nemovitosti žalobkyně neměly charakter oprav, ale došlo ke změně užívání stavby, která vyvolala další úpravy nemovitosti. Především však došlo ke změně technických parametrů, které naplnily definici technického zhodnocení. Nic na tom nemění ani skutečnost, že nemovitost byla v důsledku stáří a opotřebení ve špatném stavu.

[9] Krajský soud dále konstatoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání podrobně odůvodnili, z jakých důvodů nepřisvědčili tvrzení žalobkyně, že se jednalo o opravu nemovitosti. Tím přenesli důkazní břemeno zpět na žalobkyni (srov. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků). Žalobkyně však ani v rámci doplnění odvolacího řízení nepředložila žádné relevantní důkazy, které by prokázaly její tvrzení ohledně posouzení realizovaných stavebních prací jako oprav.

[10] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce. Tato skutečnost je zřejmá zejména ze stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci a ordinaci lékařů, tj. v rámci stavebních prací, které tvořily jak z hlediska věcného i časového rozsahu, tak i z hlediska jejich účelu, jeden celek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, náklady, které byly 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, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy. Soud uzavřel, že výdaje žalobkyně v celkové částce 758 279 Kč jsou výdaji vynaloženými na technické zhodnocení majetku.

[11] Krajský soud neshledal důvodnou námitku týkající se pochybení správce daně při místním šetření. Z obsahu úředního záznamu ve věci zjištění vzhledu úprav na předmětné nemovitosti sepsaného správcem daně dne 2. 4. 2009 pod čj. 16060/09/404930800145 vyplývá, že žádný výslech svědků bez přítomnosti žalobkyně v rámci tohoto úkonu správcem daně proveden nebyl. Proto nedošlo k namítanému porušení procesních práv žalobkyně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Soud jako nedůvodnou vyhodnotil rovněž námitku žalobkyně, že jí správce daně neumožnil se vyjádřit k pořízené fotodokumentaci. Z obsahu písemného podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009, evidovaného pod čj. 37750/930/2009, je zřejmé, že žalobkyni vyjádření bylo umožněno, čehož také využila.

III.

[12] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností jednak z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. a jednak proto, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[13] Žalovaný svým rozhodnutím podle stěžovatelky porušil zákon v tom, že jako technické zhodnocení posoudil i zjevné opravy, které věcně, skutkově, časově ani logicky nesouvisely se změnou účelu užívání části XI. NP domu (pozn. NSS – patrně myšleno 2. nadzemního podlaží). V tomto období byly vyloučeny opravy, které se prováděly ve zcela jiných prostorách, za současného užívání stávajícími nájemníky, a v nichž se v tomto období prováděla i běžná údržba, mimo drobných režijských prací. Mylně se stále hovoří o celém objektu a celé střeše. Ve skutečnosti se jednalo pouze o změnu užívání jen na 12 % pronajaté plochy a jen o část střechy, což je patrné ze spisu, stavební dokumentace, rozpisu stavebních prací i z výslechu svědků. Stěžovatelka tedy nesouhlasí s tím, že i tyto opravy byly paušálně vyloučeny. Správce daně svůj závěr v tomto směru nijak neprokázal ani nezdůvodnil.

[14] Stěžovatelka s poukazem na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu namítla, že v dané věci došlo k přechodu důkazního břemene na správce daně. Správce daně neprokázal, proč nemohou jako důkazy obstát např. oprava kotle, WC v prostorách užívaných jinými nájemci a sklepa, přičemž podsklepena je pouze ta část domu, v níž se neprováděla výměna střechy. Z tohoto pohledu je podle stěžovatelky zjevné, že se nemohlo jednat o jedinou akci. Stěžovatelka nerozumí tomu, proč by jí měla být doměřena daň i za tyto zjevné opravy, a to bez jakéhokoliv zdůvodnění. Stěžovatelka pocítuje újmu v tom, že druhé podílové spoluvlastníci nebyly některé opravy jiným správcem daně vyloučeny.

[15] Stěžovatelka má za to, že za dané situace nastal přechod důkazního břemene, neboť správce daně, bez odůvodnění, nepřijal opravy v jiných prostorách, které netvořily jeden celek a nebyly spjaty se změnou účelu užívání. Neprokázal ani, proč důkazní prostředky neobstály. Nedošlo ani k výsledné změně nemovitosti, ani ke změně technických parametrů. Nebytové prostory se nadále nachází ve stejném prostoru a místě. Došlo jen k 12% změně účelu užívání nebytových prostor a naopak nedošlo k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku, jak tvrdí žalovaný. Změna účelu užívání budovy nebyla spojena se změnou technických parametrů. Budova nedoznala změny, poněvadž je památkově chráněná.

[16] Krajský soud podle stěžovatelky řádně nezhodnotil podklady obsažené v daňovém spisu. Měl se vyjádřit ke správnosti závěru žalovaného o technickém zhodnocení majetku dle právního názoru Nejvyššího správního soudu. I přes argumenty stěžovatelky uvedené při jednání u krajského soudu dne 19. 9. 2012 soud nesprávně uzavřel, že z obsahu spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce, což není pravda. Uvedené netvrdil ani žalovaný a ani to nevyplývá ze spisu. Se zřetelem k uvedenému má stěžovatelka za to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud rozhodoval paušálně, tak jako předtím rozhodl správce daně, aniž by se zabýval rozpisem prací.

[17] Stěžovatelka závěrem namítla, že se nemohla vyjádřit k fotodokumentaci a že byl bez její přítomnosti prováděn výslech svědků p. Slimáčka a prodavačky.

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Odkázal přitom na své vyjádření k žalobě, k replice žalobkyně, na kasační stížnost proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu a na samotný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 33/2011 – 99. To, že se v daném případě jednalo o jednu stavební akci je zřejmé

zejména ze stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci i ordinaci lékařů, přičemž tyto stavební práce tvořily z hlediska časového i věcného rozsahu i účelu jeden celek. K námitkám stěžovatelky ohledně skutečností, že se nemohla vyjádřit k dokumentaci, žalovaný uvedl, že z podání stěžovatelky ze dne 1. 6. 2009 je zřejmé, že jí bylo umožněno seznámit se a vyjádřit se k pořízené fotodokumentaci. K námitce, že byl prováděn výslech svědků pana S. a prodavačky, žalovaný sdělil, že se nejednalo o výslech svědků bez přítomnosti stěžovatelky.

V.

[19] Dříve než Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k meritornímu posouzení věci, musel se zabývat tím, zda jsou splněny podmínky přípustnosti kasační stížnosti. Jedná se totiž o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost přípustná jen za předpokladu, že jako její důvod je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost opakované kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Smyslem takové úpravy je, aby se nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro krajský soud; to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil. Je však nutno připomenut, že v prvním případě (vedeném pod sp. zn. 8 Afs 33/2011) podal kasační stížnost žalovaný a ve druhém případě druhý účastník řízení – žalobkyně.

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012 – 55, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, vyložil, že nepřípustnost kasační stížnosti nelze konstatovat zejména v případech, kdy Nejvyšší správní soud vytknul nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů, které Nejvyšší správní soud v dané věci vyslovil, nebo musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti.

[21] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný řádně vysvětlil, na základě jakých poznatků dospěl k pochybnostem o tom, zda se skutečně jedná o opravu nemovitosti, a naopak, na základě jakých podkladů dospěl k závěru, že se jedná o technické zhodnocení nemovitosti. Pro posouzení přípustnosti opakované kasační stížnosti v dané věci je tak podstatné, že se krajský soud ve zrušeném rozsudku nezabýval podstatou věci a nehodnotil tak, zda se v daném případě jednalo o opravu nemovitosti nebo technické zhodnocení, neboť shledal nedostatky v důkazním řízení. V novém rozsudku se již zabýval meritem věci. Stížní námitky směřující proti tomuto posouzení jsou tudíž přípustné.

[22] Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku držel převážně hodnocení otázky přechodu důkazního břemene mezi správcem daně a stěžovatelkou ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně podle něj uvedl celou řadu skutečností, pro které se domníval, že stavební, konstrukční a dispoziční změny na nemovitosti naplňují charakter technického zhodnocení. Tyto skutečnosti byly dostatečným důvodem pro vážné pochybnosti o tom, zda žalobkyně postupovala správně, jestliže předmětné náklady deklarovala jako opravy. Správce daně proto ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků unesl důkazní břemeno. Pokud se však stěžovatelka domnívala, že provedené stavební práce nikterak neovlivnily technické parametry ani užitnou hodnotu objektu, a jednalo se o opravy, bylo na ní, aby v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků pochybnosti správce daně rozptýlila.

[23] Nejvyšší správní soud se nevyjádřil ke správnosti závěru žalovaného, že se v daném zdaňovacím období jednalo o technické zhodnocení majetku. Krajskému soudu tak ponechal náležitý prostor, aby tuto otázku posoudil sám.

[24] Lze jen zopakovat, že technické zhodnocení, upravené v § 33 zákona o daních z příjmů, přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku v podobě dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Oproti tomu je oprava (ve smyslu § 652 odst. 2 občanského zákoníku) pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, spočívající v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jejího opotřebení.

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že ke stavebním pracím přistoupila z důvodu stáří a špatného stavu nemovitosti. Takový důvod ovšem sám o sobě neústí v závěr, že se bude jednat o opravu. Špatný stav nemovitosti či její části může být důvodem, pro který daňový subjekt přistoupí ke stavebním úpravám, nepředurčuje však, zda bude odstraněn opravou nebo technickým zhodnocením. Podstatnou je až povaha výsledné změny na nemovitosti. Rovněž třeba dodat, že skutečnost, že nemovitost stěžovatelky je chráněna z hlediska zákona o státní památkové péči, nebrání tomu, aby byly stavební úpravy posouzeny jako technické zhodnocení.

[26] Stěžovatelkou zpochybňovaná argumentace krajského soudu, že se ve výsledku jednalo o jednu stavební činnost, je reakcí na výtku Nejvyššího správního soudu, že se krajský soud ve svém prvním rozsudku nezabýval žalobní námitkou, podle které měly některé stavební činnosti na nemovitosti povahu technického zhodnocení a jiné měly charakter opravy, nesouvisějící se změnou účelu užívání části nebytových prostor ani s výměnou střechy. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřují 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. I při budování ambulance a ordinací mohlo dojít k dílčím činnostem, které by bylo možno samostatně posoudit jako opravu; to však nemá vliv na posouzení „výsledku“ celé akce coby technického zhodnocení.

[27] Nejvyšší správní soud se již ve zrušujícím rozsudku dostatečně vyjádřil k rozdělení a přechodu důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků mezi stěžovatelkou a správcem daně. Z uvedeného lze ve vztahu k obsahu kasačních námitek dovodit, že pokud se stěžovatelka domáhala uznání a vyčlenění některých daňových výdajů na opravy, bylo třeba, aby jednak tvrdila a jednak náležitě prokázala obsah těchto činností a jejich věcnou a funkční „nespojitosť“ se stavebními pracemi, které byly posouzeny jako technické zhodnocení. To znamená nesouvislost se stavebními pracemi vedoucími, souvisejícími či vyvolanými vybudováním alergologické ambulance a ordinací lékařů.

[28] Jak již uvedl krajský soud, a jak ostatně vyplývá i z rekapitulační části tohoto rozsudku, na kterou soud pro stručnost poukazuje, správce daně provedl podrobné důkazní řízení, na jehož základě mohl porovnat původní a stávající stav nemovitosti. Zjištěný skutkový stav koresponduje s obsahem předloženého správního spisu. Stavebními pracemi došlo k přebudování prodejny sportovního zboží včetně kanceláří na alergologickou ambulanci a ordinace lékařů. Z obsahu stavebního povolení a následného kolaudačního rozhodnutí k nově vybudované alergologické ambulanci vyplývá, že stavebními úpravami došlo k rozdělení kanceláře (místnosti

č. 2.09) na čekárnu a ordinaci, k vestavbě sociálního zázemí, zmenšení kanceláře (místnosti č. 2.10) na denní místnost, vestavbu WC a sprchy pro lékaře a sestru. Stavebním povolením k nově vybudovaným pěti ordinacím lékařů bylo povoleno zvýšení světelné výšky místností a propojení se stávající budovou s rozdílnými výškovými úrovněmi a posunutí střešní roviny. Na základě realizovaných stavebních prací bylo nově vybudováno štítové zdivo. Daňové orgány dále zjistily, že v průběhu stavebních prací byly zvětšeny stávající okenní otvory, změnil se počet oken, zvětšené okenní výplně byly doplněny šambránami kolem oken, byly vystaveny nové sádkartonové příčky, nové vnitřní povrchy a rozvody. V průběhu realizace těchto prací došlo dále k vybourání a novému vyzdění zdiva. Nejvyšší správní soud opakuje, že i náklady na drobné opravy mohou být posouzeny jako náklady na technické zhodnocení, došlo-li k nim právě v souvislosti s technickým zhodnocením.

[29] To, že vybudováním alergologické ambulance a ordinací lékařů došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, stěžovatelka před soudem nezpochybňovala. Správce daně prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rozhodnutí o odvolání hodnotili jednotlivé důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyložili, proč se v případě výměny střechy nejednalo o prostou opravu. Vyšli zejména z toho, že došlo k novému konstrukčnímu řešení střechy, tedy ke změně technických parametrů, v důsledku čehož se změnilo i prostorové uspořádání celé stavby. K výměně střešní konstrukce přitom došlo při budování ordinací lékařů. Ostatně změna technických parametrů střechy byla jedním z předpokladů pro možnost využití prostory jako ordinace. Svědek Ing. M. M. vypověděl, že byly vytvořeny nové konstrukce a provedena úprava střechy, aby bylo docíleno zvětšení světelné výšky místností, protože původní nevyhovovala hygienickým podmínkám.

[30] Stěžovatelce se v žalobě ani kasační stížnosti nepodařilo konkrétními přesvědčivými a průkaznými důkazy vyvrátit závěr žalovaného, že veškeré stavební úpravy na nemovitosti (tedy i úpravy v drogerii) byly prováděny v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu i z hlediska účelu jeden celek, a že se tedy vcelku jednalo o technické zhodnocení. Nepodařilo se jí prokázat, že se v případě výdajů vyfakturovaných p. Š. nejednalo o práce související s realizací úprav v druhém nadzemním podlaží, a tedy že nešlo o práce těmito úpravami vyvolané. Stěžovatelkou předložený rozpis prací neosvědčuje zachování stejných parametrů objektu a skutečnou povahu a obsah práce potřebné k provedení opravy tak, aby bylo možno deklarovat vynětí konkrétních prací z celé stavební akce spojené se zřízením alergologické ambulance a ordinací lékařů. Nedoložila kupř., že by jí tvrzené práce charakteru oprav provedla, i pokud by nedocházelo k úpravám ve zbylé části domu. Dostatečně ani nedoložila, které konkrétní úpravy a stavebně technické zásahy byly provedeny nezávisle na zbylých stavebních úpravách. V posuzované věci tudíž nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně a dlužno dodat, že stěžovatelka své břemeno důkazní neunesla.

[31] Daňové orgány nepřistupovaly k posouzení charakteru vykonaných prací paušálně, ale naopak je posuzovaly vzhledem k technickým parametrům a funkčnosti této budovy. Správně dovodily, že realizované zásahy do nemovitosti nelze za zjištěného skutkového stavu považovat za prostou změnu funkčního využití prostoru. Stavební práce nebyly prováděny za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Naopak, celkově se jednalo o stavební úpravy, jimiž došlo ke změně dispozice i funkčnosti prostoru a k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku. V rámci celého komplexu stavebních prací tedy nemovitost doznala změn, kterými došlo ke změně jejího využití a tudíž k technickému zhodnocení.

[32] Důvodnou není ani obecně koncipovaná námitka, že správce daně prováděl bez přítomnosti stěžovatelky výslech svědků p. Slimáčka a prodavačky. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že z obsahu úředního záznamu ve věci zjištění vzhledu úprav

na nemovitosti sepsaného správcem daně dne 2. 4. 2009 nevyplývá, že by správce daně realizoval s těmito osobami svědecký výslech ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka v kasační stížnosti nesdělila, jakým způsobem měla být tvrzeným svědeckým výslechem poškozena. Neuvedla ani, které informace zjištěné od uvedených osob správce daně použil či osvědčil jako důkazní prostředek a jak se tyto informace negativně promítly do výsledného rozhodnutí. Soud se proto k této námitce blíže nevyjadřoval.

[33] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu rovněž v hodnocení obecné kasační námitky, že správce daně neumožnil stěžovateli vyjádřit se k pořízené fotodokumentaci. Ze stěžovatelčina podání ze dne 1. 6. 2009 je zřejmé, že stěžovatelce bylo obstarání fotodokumentace známo a že se k ní vyjádřila. Zde nutno poukázat, že stěžovatelka danou námitku v kasační stížnosti nikterak nerozvedla, a to oproti žalobě, v níž namítla, že stará fotodokumentace neosvědčuje stav objektu před úpravami, jelikož průběžné drobné opravy v průběhu let mohly ovlivnit vnější vzhled nemovitosti. V žalobě ani v kasační stížnosti však jednoznačně netvrdila a ani ničím nepodložila, jak vypadala nemovitost před započítáním stavebních úprav ve srovnání se stavem, jak ji zachycovala fotodokumentace. Neprokázala tedy, jak se drobná údržba nemovitosti, průběžně prováděná od r. 1997, mohla projevit ve výsledném posouzení stavebních prací provedených v rámci zdaňovacího období 2005.

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že pocítuje újmu v tom, že druhé podílové spoluvlastníci nebyly některé opravy jiným správcem daně vyloučeny. Tuto opět obecnou a nikterak rozvedenou námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě ani jejím doplnění. Proto se k ní Nejvyšší správní soud nemohl vyjádřit.

[35] Stěžovatelka podala kasační stížnost i z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. pro nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení. Jelikož bylo o její žalobě věcně rozhodnuto, nelze brojit kasační stížností z uvedeného důvodu.

[36] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

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

V Brně 29. března 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu