



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 29. 9. 2009, čj. 14397/09-1102-702767, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 61/2012 – 132,

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 26. 1. 2009, čj. 5049/098/40492280/3426, změnil dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2008, čj. 57568/08/404922/3426, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 391.456 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 78.291 Kč tak, že žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 358.368 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 71.673 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 29. 9. 2009, čj. 14397/09-1102-702767, 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.1

[3] Krajský soud v Brně vyhověl žalobě žalobkyně a rozsudkem ze dne 23. 3. 2011, čj. 31 Ca 180/2009 - 71, 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 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 36/2011 – 103, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.2

[4] Krajský soud novým rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 61/2012 – 132, žalobu zamítl. Soud nejprve ocitoval odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu obsažené pod body [31] až [38] a zdůraznil, že je v projednávané věci plně vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[5] Krajský soud přisvědčil postupu správce daně, který v souladu s § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků provedl tzv. částečnou autoremeduru. Pokud při přezkoumání věci vyšly najevo skutečnosti žalobkyní sice neuplatněné, ovšem mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, bylo namístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí. Nadto správce rozhodl ve prospěch žalobkyně. Rozhodnutí žalovaného neshledal soud nicotným. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou stran nezákonného zastavení řízení o námitce žalobkyně proti postupu správce daně. Stěžovatelka uplatnila námitku až v rámci odvolacího řízení. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků ze dne 7. 1. 2009 žalobkyni vysvětlil rozdíl mezi námitkou uplatněnou podle § 16 odst. 4 písm. d) a podle § 52 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 10. 9. 2008, tudíž nebylo možno postupovat podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Nebylo možné postupovat ani podle § 52 téhož zákona, neboť předmětné daňové řízení se nenacházelo ve fázi vymáhací ani zajišťovací, čehož si žalobkyně byla bezpochyby vědoma.

[6] 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 2006 jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnila částku 976.021 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, tedy zda se skutečně jedná o výdaje (náklady) charakteru oprav, jak deklarovala žalobkyně, 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.

[7] 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, a to předložením hodnověrných důkazů, a správce daně by je přesto nehodlal osvědčit, pak by bylo na něm, aby vyvrátil jejich průkaznost. Krajský soud na základě daňového spisu dospěl k závěru, že správce daně provedl v přezkoumávané věci rozsáhlé dokazování. Vyšel především ze stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci a k ordinaci lékařů, z nichž zjistil, že realizovanými stavebními úpravami došlo v části II. nadzemního podlaží předmětné nemovitosti ke změně účelu jejího užívání. Před zahájením stavebních prací se jednalo o prodejní místnosti sportovního zboží včetně kanceláří. Nově byla vybudována alergologická ambulance a 5 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. Tato 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. Z předložené projektové dokumentace vyplývá, že zásahy do majetku měly charakter technického zhodnocení, nikoliv oprav. Svědek Ing. M. M. potvrdil, že zpracovaná projektová dokumentace měla za cíl změnit užívání stavby a změnit její parametry. Uvedl, že byly vytvořeny nové konstrukce a provedena úprava střechy, aby bylo docíleno zvětšení světlé výšky místností, neboť původní nevyhovovala hygienickým podmínkám.

[8] 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 jednalo se 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.

[9] Správce daně i žalovaný při hodnocení a posuzování důkazních prostředků porovnali stav nemovitosti před opravami a po úpravách. 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 předmětné nemovitosti. Byly zvětšeny stávající okenní otvory, změnil se počet oken, byly vystavěny nové sádrokartonové 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 posouzení skutkového stavu věci a vyslovení závěru o charakteru provedených stavebních činností. Úpravy na nemovitosti neměly charakter oprav, ale došlo ke změně užívání stavby, která vyvolala další úpravy nemovitosti. Především ale 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.

[10] 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. Daňové orgány tedy vyvrátily tvrzení žalobkyně, že se jednalo o opravu a přenesly důkazní břemeno ve věci zpět na žalobkyni. Žalobkyně však ani v rámci doplnění odvolacího řízení nepředložila žádné relevantní prostředky, které by prokázaly její tvrzení ohledně posouzení realizovaných stavebních prací jako oprav.

[11] 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 z hlediska věcného i časového rozsahu, 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 nadstavbou, 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 1.023.378 Kč jsou výdaji vynaloženými na technické zhodnocení majetku.

[12] Krajský soud rovněž neshledal důvodnou žalobní 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, čj. 16060/09/404930800145, vyplývá, že žádný výslech svědků bez přítomnosti žalobkyně v rámci tohoto úkonu správcem daně realizován nebyl. Proto nedošlo k namítanému porušení procesních práv žalobkyně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Soud dále jako nedůvodnou vyhodnotil námitku žalobkyně, že jí správce daně neumožnil se vyjádřit k pořízené fotodokumentaci. Z obsahu písemného podání žalobkyně ze dne 1. 6. 2009 je zřejmé, že žalobkyni bylo umožněno vyjádřit se, čehož také využila.

III.

[13] 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.

[14] 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 v části II. NP domu. V tomto období byly vyloučeny opravy, které se prováděly v úplně jiných prostorách za současného užívání stávajícími nájemníky. V tomto období se prováděla i běžná údržba. Podle stěžovatelky se mylně stále hovoří o celém objektu a celé střeše, ačkoliv se jednalo o změnu užívání jen na 12 % pronajaté plochy a jen o část střechy, což je patrné ze spisu, ze stavební dokumentace, z rozpisu staveních prací, i z výslechu svědků. Stěžovatelka nesouhlasí s postupem správce, který paušálně vyloučil i opravy, aniž by tento postup nějak prokázal a zdůvodnil.

[15] Stěžovatelka s poukazem na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu namítla, že v dané věci došlo k přechodu důkazního břemene tím, že správce daně nepřijal opravy v jiných prostorách, nedotčených změnou účelu užívání. Stěžovatelka se cítí poškozena tím, že jí byla bez náležitého zdůvodnění doměřena daň za opravy. Tvrzení žalovaného, že budova získala novou technickou hodnotu, se nezakládá na pravdě. Došlo totiž jen k opravě zničených a poškozených částí domu, a to pouze v zadní části domu, nikoliv v celém objektu. Nedošlo tedy ke změně technických parametrů celého objektu; jednalo se pouze o 12 % veškerých nebytových prostor. Nedošlo k rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku, jak tvrdí žalovaný. Změna účelu užívání nebyla spojena se změnou technických parametrů. Budova nedoznala změny, poněvadž je památkově chráněná a odbor památkové péče žádné změny nedovolí. Stěžovatelka uvedla, že nejdříve muselo dojít k opravě zadní části domu z důvodu zpevnění věnce, opravy zdí, výměně krovu a výměny střechy z důvodu fyzického opotřebení, což nebylo možné provést za provozu a užívání nájemcem. Vzhledem k délce stavebních prací stávající nájemník odešel, proto byla následně provedena změna účelu užívání.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že v rámci odvolacího řízení jí správce daně neoprávněně fakticky zvýšil daňovou povinnost. Do nově vydaného dodatečného platebního výměru zahrnul další fakturu, která nebyla předmětem zprávy o daňové kontrole, a tak fakticky zvýšil daňovou povinnost daňového poplatníka, což je hrubým porušením daňového řádu. Správce daně

v podstatě po skončení daňové kontroly v ní nadále pokračoval, což je nezákonné. Na jedné straně je tvrzeno, že zastavení řízení ohledně námítky proti postupu správce daně nebylo nezákonné, poněvadž daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole. Na straně druhé bylo však v daňové kontrole fakticky pokračováno, jelikož byla vyloučena další faktura (v částce 95.930 Kč), která nebyla předmětem závěrečné zprávy o daňové kontrole. Tím, že správce daně nebyl oprávněn zahrnout do nového dodatečného platebního výměru další fakturu, která nebyla předmětem zprávy o daňové kontrole, překročil své oprávnění a kompetenci. Pokud se správce daně z důvodu početní chyby spletl o částku 150.804 Kč v neprospěch daňového poplatníka, měl správně v novém daňovém výměru pouze opravit chybu v počtech a z toho důvodu vydat nový správný dodatečný platební výměr, a nenavýšovat daňovou povinnost po skončení daňové kontroly. To, že aritmeticky celkově došlo ke snížení daňové povinnosti, není v této souvislosti vůbec podstatné. Místo toho, aby správce daně uznal své pochybení, pokračoval v daňové kontrole, i když již byla skončena, a vylučoval další faktury. Daný dodatečný platební výměr a rozhodnutí považuje stěžovatelka za nezákonné a nicotné.

[17] 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. Místo toho soud dospěl k závěru, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné akce, což není pravda. Netvrdil to ani žalovaný a nevyplývá to ani ze spisu. Z toho důvodu stěžovatelka namítla, že se krajský soud neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu. Soud rozhodl paušálně, tak jako předtím rozhodl správce daně i žalovaný, aniž by se zabýval rozpisem prací.

[18] Stěžovatelka doplnila, že se nemohla vyjádřit k fotodokumentaci ani k prováděnému výslechu svědků p. S. a prodavačky.

IV.

[19] 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 36/2011 – 103. To, že se v daném případě jednalo o jednu stavební akci je zřejmé zejména za stavebních povolení a kolaudačních rozhodnutí vztahujících se k alergologické ambulanci i ordinaci lékařů. 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. Žalovaný dále uvedl, že správce daně postupoval v souladu s § 49 zákona o správě daní a poplatků. Odvolání vyhověl pouze částečně. Protože současně zjistil, že vyšly najevo skutečnosti stěžovatelkou sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, byl povinen k nim přihlédnout. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka mohla odvolat, což také udělala. V daném případě nelze tvrdit, že správce daně rozhodl v neprospěch stěžovatelky.

V.

[20] 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 třeba připomenout, že v prvním případě (vedeném pod sp. zn. 8 Afs 36/2011) podal kasační stížnost žalovaný a ve druhém případě druhý účastník řízení – žalobkyně.

[21] 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.

[22] 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 věcnou 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.

[23] 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.

[24] 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.

[25] 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.

[26] 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.

[27] 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, nesouvisející 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.

[28] 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.

[29] 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 štitové 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 vystavěny 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.

[30] To, že vybudováním alergologické ambulance a ordinací lékařů došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, stěžovatelka před soudem nepochybovala. 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 světlé výšky místností, protože původní nevyhovovala hygienickým podmínkám.

[31] 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. Ani tvrzení žalobkyně obsažené v kasační stížnosti, že vzhledem k délce stavebních prací odešel stávající nájemník, v důsledku čehož byla provedena změna účelu užívání, neprokazuje, že se v některých částech jednalo o opravy. V posuzované věci tudíž nedošlo k přenesení důkazního břemene zpátky na správce daně a dlužno dodat, že stěžovatelka své břemeno důkazní neunesla.

[32] 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.

[33] Důvodnou není ani obecně koncipovaná námitka, že správce daně bez přítomnosti stěžovatelky prováděl výslech svědků p. S. 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.

[34] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu rovněž v hodnocení obecné kasační námitky, že správce daně stěžovatelce neumožnil 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 2006.

[35] Nejvyšší správní soud konečně neshledal důvodnými ani námitky stěžovatelky směřující do nesprávného postupu správce daně prvního stupně v rámci odvolacího řízení. Podle stěžovatelky nemohou být předmětem konaného odvolacího řízení skutečnosti, které nebyly předmětem odvolání ani daňové kontroly, a to navíc v případě, že se tak stalo v neprospěch stěžovatelky.

[36] Jak vyplývá z obsahu daňového spisu, správce daně prvního stupně rozhodnutím ze dne 26. 1. 2009, čj. 5049/09/404922803426, změnil na základě § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dodatečný platební výměr čj. 57568/08/404922/3426, a to tak, že snížil stanovený základ daně, dodatečně vyměřenou daň i vyměřené penále. Správce daně v rámci odvolacího řízení zjistil, že nesprávně započítal dodatečně uplatněné výdaje na opravu nemovitosti na ul. Mí. Dále zjistil, že výdaje v částce 47.956 Kč se vztahují ke stavebním pracím (při budování alergologické ambulance), které byly vyhodnoceny jako technické zhodnocení. Proto o tuto částku zvýšil základ daně.

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uvedený postup daňového orgánu neměl za následek porušení veřejných subjektivních práv stěžovatelky ani nezákonnost či dokonce nicotnost dodatečného platebního výměru i rozhodnutí ve věci samé. Zákon o správě daní a poplatků umožňuje pro účely vydání správného rozhodnutí o odvolání prověřovat či doplňovat skutkový stav o nová zjištění. Daňový orgán není při rozhodování o odvolání vázán skutkovým stavem zjištěným v průběhu daňového řízení předcházejícího vydání dodatečného platebního výměru a není ani plně vázán důvody uplatněnými v odvolání. I v rámci odvolacího řízení proto mohou vyjít najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, mající však podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Tyto skutečnosti pak lze zahrnout do stanovení výsledné daňové povinnosti. Není proto na místě výtka stěžovatelky, že úkony správce daně provedené v rámci odvolacího řízení byly nezákonné a bylo je možno považovat za pokračování již formálně ukončené daňové kontroly.

[38] Správce daně prvního stupně v odvolacím řízení dospěl k závěru, že je na místě postupovat dle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož uznal důvodnost jedné z odvolacích námitek, spočívající v nesprávném stanovení výsledné daňové povinnosti, přistoupil k tzv. částečné autoremeduře. Jak poukázal krajský soud, částečná autoremedura *de facto* spočívá ve vydání nového rozhodnutí správce daně ve věci samé. Ve vztahu k možnosti obrany práv stěžovatelky je třeba dodat, že proti rozhodnutí o odvolání vydanému na základě částečné autoremedury se lze bránit odvoláním; toho stěžovatelka ostatně využila. Na tomto místě lze kupř. odkázat na závěry vyslovené rozšířeným senátem v usnesení ze dne ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, nebo v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 111/2006 - 56, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že rozhoduje-li správce daně prvního stupně o opravném prostředku odvolatele podle § 49 odst. 1 uvedeného zákona, je v postavení odvolacího orgánu. Založil-li citovaný zákon takovou změnu funkční příslušnosti správce daně pro rozhodování o odvolání (za zákonem stanovených podmínek), pak je mu nutno přiznat shodná práva i povinnosti, jimiž disponuje odvolací orgán v § 50 odst. 3 téhož zákona. Vyjdou-li při přezkoumávání věci před správcem daně (prvního stupně) najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, mající však podstatný vliv na výrok rozhodnutí, je namístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí.

[39] 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.

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

[41] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady 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.

V Brně dne 29. března 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu