



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: **VLTAVA HOLDING, a. s.**, se sídlem Praha 4 – Krč, U Habrovky 247/11, zastoupený JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem v Uherském Hradišti, Růžová 1254, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 80/2007 – 32,

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 :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad ve Zlíně žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 2. 2006, č. j. 35845/06/303918/2849, snížil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2000 o 1 202 521 Kč a nově stanovil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období na 1 023 247 Kč. Jádrem sporu byla klasifikace výdajů na stavební práce provedené

na objektu „F“ umístěném ve skladovém areálu Lužkovice č. p. 78; tj. zda se jednalo o výdaje na opravu, nebo o technické zhodnocení.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 3. 2007, č. j. 3944/07-1200-700523, odvolání žalobce zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 20. 12. 2007 zamítl. V žalobě byly vzneseny zejména tyto okruhy námitek: (1) žalovaný nesplnil řádně přezkumné povinnosti ve vztahu k rozhodnutí správce daně, když podle žalobce porušil § 50 odst. 3 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“); (2) náklady na stavební práce provedené na objednávku žalobce byly opravou, a nikoliv technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž závěry správce daně i žalovaného ohledně této právní otázky jsou navíc nepřezkoumatelné; (3) správce daně nepřípustně přesunul svou důkazní povinnost na žalobce a porušil § 2 odst. 1 a 2 a § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, když nezákonně požadoval prokázání předchozího technického stavu objektu, na jehož opravu byly zaúčtované výdaje použity s tím, že žalobce měl prokázat původní stav před úpravami a nový stav po úpravách; a to s odůvodněním, že posouzení oprav či technického zhodnocení je závislé na konfrontaci stavů před a po úpravě; a (4) správce daně postupoval nezákonně při opatrování důkazů, nakládání s nimi ve vztahu k možnostem daňového subjektu se k nim vyjadřovat a při hodnocení důkazů.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007. Ke třetí námitce, kterou krajský soud považoval za stěžejní v projednávané věci, krajský soud uvedl, že k posouzení, zda práce prováděné na předmětné stavbě, hale F skladového areálu, byly opravou, nebo zda náklady vynaložené na tyto práce byly technickým zhodnocením, je nutné prokázat mimo důvodnou pochybnost stav objektu před provedením prací, tedy původní stav, a stav objektu po provedených pracích, tedy následný stav. Důkazní břemeno stíhá na prvním místě daňový subjekt, když ten podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Krajský soud se tak ztotožnil s žalovaným, že výzvu správce daně k předložení projektové dokumentace nelze považovat za nezákonnou a že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení původního stavu objektu. K druhé žalobní námitce krajský soud sice konstatoval, že souhlasí s žalobcem v obecné rovině v tom, že je nutné posoudit změnu užitné hodnoty dané věci. Nicméně v tomto konkrétním případě právě prokázání původního stavu věci bylo předpokladem toho, aby mohlo dojít k posouzení, zda byla, nebo nebyla změněna užitná hodnota věci. V otázce změny užitné hodnoty není podle krajského soudu rozhodné, zda je budova po stavebních pracích nadále využívána obdobným způsobem jako před provedením těchto prací, nýbrž je nutné posoudit potenciální nárůst užitné hodnoty stavby jako takové, což není možné bez prokázání původního stavu věci. Krajský soud shledal nedůvodným rovněž první a čtvrtý okruh žalobních námitek.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Kasační stížnost obsahuje 4 okruhy námitek.

Za prvé, stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil důkazní břemeno a jeho přenos zakotvený v § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí, že předložením svých důkazních prostředků (smlouva o dílo, výslech svědků, prohlášení znalce) důkazní břemeno ohledně toho, že stavební práce byly opravou (a nikoliv rekonstrukcí) unesl a správce daně tyto důkazní prostředky nevyvrátil. Jinými slovy, stěžovatel je toho názoru, že prokázal, že se jednalo o opravu, a správci daně se nepodařilo tento závěr zpochybnit. Podle stěžovatele nelze výlučnou odpovědnost daňového subjektu za zjištění skutkového stavu povýšit na libovůli správce daně chtít další a další důkazy s odkazem na to, že důkazy předložené správci daně podle něj k prokázání nestačí. Vzhledem k nesprávnému závěru ohledně rozložení důkazního břemene pak krajský soud neřešil ani klíčovou otázku, zda-li se jednalo o technické zhodnocení, nebo o náklady na opravu.

Za druhé, stěžovatel uvádí, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisem. Stěžovatel nesouhlasí s postupem správce daně, který smlouvu o dílo ani výslech zhotovitele díla Č. neakceptoval jako důkaz osvědčující původní stav objektu. Svědek Č. totiž podle stěžovatele jednoznačně potvrdil, že původní konstrukce před stavebními úpravami byla zateplena, přičemž absence zateplení původní konstrukce byla jedním z klíčových kritérií pro klasifikaci nákladů na stavební úpravy jako technického zhodnocení.

Za třetí, stěžovatel poukazuje na skutečnost, že ve správním řízení byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Stěžovatel zejména namítá, že mu bylo znemožněno nahlédnout do spisu a pořídit si kopii znaleckého posudku Ing. S., o který se rozhodnutí správce daně významnou měrou opírá, a to z důvodu, že tento znalecký posudek není součástí správního spisu. Dále stěžovatel napadl provedení předběžného „šetření a vytěžení“ svědků P. a P. Konečně považuje za nezákonnou konzultaci žalovaného s pracovníky správce daně (metodiky a specialisty na danou problematiku).

Za čtvrté, stěžovatel namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, a to zejména ve dvou oblastech. V první řadě krajský soud nevzal v potaz některé další důkazy, a to zejména výslech svědka S., vyjádření Ing. H., nedostatečně odůvodnil své závěry k posudku Ing. S. a nevypořádal se s tvrzenými rozpory ve výpovědích svědků P. a P. Stejně tak krajský soud neprovedl ani navržené důkazy. Kromě toho se krajský soud nezabýval otázkou porušení obecných zásad daňového řízení, a to zejména zásady co nejmenšího zatěžování daňového subjektu. Stěžovatel v této souvislosti rovněž zdůrazňuje, že není jeho chybou, že při koupi objektu nedostal stavební dokumentaci a že tato dokumentace nebyla uložena ani u stavebního úřadu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 25. 2. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval následující:

K první námitce žalovaný uvedl, že požadavek na prokázání stavu před provedením a po provedení prací logicky plyne z pojmu technické zhodnocení. Rozsah a charakter provedených stavebních prací na dotčeném objektu nesvědčil o pouhém soustředění se na odstranění fyzického opotřebení či na zabezpečení provozuschopnosti.

Ke druhé námitce žalovaný konstatoval, že považuje za nesmyslné, aby správné *skutkové* zjištění učinil pouze ze smlouvy o dílo. Pokud jde o stanovisko k výslechu svědka Č., odkazuje na vyjádření k žalobě.

Ke třetí námitce žalovaný poukázal na skutečnost, že námitka ohledně nemožnosti pořídit si kopii posudku Ing. S. je pouze účelová, neboť proti rozhodnutí o nahlížení se stěžovatel

neodvolal. Pokud jde o stanovisko k předběžnému „vytěžení“ svědků P. a P., odkazuje žalovaný opět na vyjádření k žalobě. Ohledně konzultace s kolegy žalovaný upozorňuje, že se jednalo toliko o neformální konzultaci, a to nikoliv s pracovníky správce daně, ale s pracovníky žalovaného.

Konečně žalovaný nesouhlasí ani se čtvrtým okruhem kasačních námitek.

II.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

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 je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Jsou výdaje na zateplení budovy technickým zhodnocením, nebo výdaji na opravu?

V dané věci jsou předmětem sporu především otázky skutkové, lze však přisvědčit stěžovateli v tom, že důkazní břemeno může spočívat na daňovém subjektu či na správci daně pouze v rozsahu prokázání takových skutkových okolností, které jsou pro právní posouzení dané věci relevantní. Stěžovatel v kasační stížnosti naznačuje, že skutečnosti, které byly předmětem dokazování v dané věci, za právně relevantní nepovažuje, neboť výdaje na výměnu pláště dané budovy, byť by i tato výměna představovala zateplení budovy, by i v takovém případě bylo možné považovat za výdaje na opravu, a nikoliv za technické zhodnocení. S tímto názorem se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se „*technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona ... rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. z^b)“.* Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů (§ 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku (§ 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

V projednávaném případě je nesporné, že došlo k výměně pláště na předmětné stavbě, hale F skladového areálu. Sporné je, jaké vlastnosti měl původní plášť. Pro posouzení, zda-li výměna pláště je změnou původních technických parametrů, či nikoli, je však zcela zásadní skutečností právě zjištění původních parametrů. Nejvyšší správní soud 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 - 79; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, oba www.nssoud.cz).

Pokud by původní plášť byl vybaven izolací (zateplením), jak tvrdí stěžovatel, která se působením času poškodila natolik, že ztratila postupně svou funkci, pak by výměna opláštění za použití materiálu obsahujícího izolační vrstvu, jak byla provedena v dané věci, mohla být chápána jako pouhé nahrazení původního opotřebovaného materiálu opláštěním novým, a to se srovnatelnými vlastnostmi, tedy jednalo by se podle názoru Nejvyššího správního soudu nikoli o změnu technických parametrů, ale o opravu (shodně pokyny Ministerstva financí D-300). Pokud však původní plášť zateplen nebyl, jednalo by se o rekonstrukci, neboť by stavebními úpravami došlo ke změně technických parametrů, které mají vliv na užitnou hodnotu budovy (v tomto případě zejména rozšíření možnosti skladování i na materiály či výrobky, jimž hrozí při nízkých teplotách poškození).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že sporná skutková otázka, zda budova skladu byla před započítáním oprav zateplena, či nikoli, má pro právní posouzení věci rozhodující význam, a byla tedy zcela oprávněně hlavním předmětem dokazování v daňovém řízení i předmětem závěrů krajského soudu o skutkovém stavu věci.

III. b)

Rozložení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu

Námítky stěžovatele dále míří zejména k otázce správného výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo ke jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze sbora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede,

i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidencí daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“ (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz).

Při aplikaci výše uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru. Stěžovatel předběžně unesl své důkazní břemeno, když doložil správci daně, že o sporných nákladech skutečně účtoval jako o běžných výdajích ve svém účetnictví a tyto výdaje doložil příslušnými formálními doklady. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným; nikoliv aby prokázal, že údaje o určitém účetním případě jsou v rozporu se skutečností zaznamenanou v účetnictví daňového subjektu, jak v kasační stížnosti naznačuje stěžovatel (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Je tedy nutné posoudit, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností o nesprávném zaúčtování výdajů na provedené stavební práce. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že správce daně splnil svou povinnost identifikovat *konkrétní skutečnosti*, na základě nichž zhodnotil předložené účetnictví jako nevěrohodné, neprůkazné či nesprávné, a tím unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Správce daně vyzval stěžovatele k doložení projektové dokumentace, a poté, co stěžovatel konstatoval, že není schopen projektovou dokumentaci předložit [byť z akceptovatelných důvodů (viz výše); nicméně to je pro posouzení toho, zda *správce daně zpochybnil* tvrzení stěžovatele irelevantní], opatřil si správce daně důkazní prostředky sám. Jedná se zejména o znalecké posudky Ing. H. (vypracován r. 1998 při vstupu původního majitele skladového areálu do likvidace) a Ing. S. (vypracován r. 1996 pro účely hypotečního řízení pro tehdejšího nájemce skladového areálu), svědecké výpovědi jednatelů původního nájemce skladového areálu S. P. a Z. P. a svědecké výpovědi R. S. a L. Č. (tyto dva svědky navrhl stěžovatel). Znalecký posudek Ing. H. uvádí, že dotčená skladová budova byla opláštěna vlnitým plechem. Znalecký posudek Ing. S. konstatuje, že předmětná skladová budova měla jednostranné opláštění s povrchovou úpravou nátěrem. Během výslechu dne 16. 2. 2005 S. P. i Z. P. uvedli, že střecha i opláštění byly z jednoduchého vlnitého plechu a nebyly zatepleny. Svědci S. a Č. naopak vypověděli, že dotčená budova zateplena byla (svědek Č.) či že si myslí, že zateplena byla (svědek S.). Správce daně dále poukázal na skutečnost, že v soupisu prací a dodávek, které svědek Č. (jakožto dodavatel smluvního díla) zpracoval pro stěžovatele, není nikde uvedeno, že by byla z obvodového pláště či střechy odstraňována izolace.

Pokud jde o znění smlouvy o dílo, Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že z velmi obecné formulace užití ve smlouvě, podle níž má být jejím předmětem oprava ocelové konstrukce haly, přičemž zůstanou zachovány parametry stávající haly, nelze usoudit nic o charakteru původního materiálu, který měl být nahrazen, a tedy ani nic o tom, zda bylo za použití nového materiálu, který nesporně obsahuje tepelnou izolaci, skutečně možné zachovat veškeré zásadní technické parametry původního materiálu opláštění, tedy i jeho tepelné vlastnosti (při tomto srovnání, pokud by byl původní materiál znám, by samozřejmě bylo třeba brát v úvahu pouze vlastnosti tohoto původního materiálu jako takového, tedy nepřihlíželo by se k jeho stáří či opotřebení v době, kdy byl nahrazen). Nákres připojený ke smlouvě o dílo je pak jen výpovědí daňového subjektu zachycenou na papíře, nemůže se jednat o důkaz.

Jakkoliv tedy byly důkazní prostředky protichůdné (zejména ze znaleckého posudku Ing. S. a z výpovědi S. P. a Z. P. vyplýval závěr, že budova nebyla zateplena, zatímco svědci S. a Č. tvrdili, že budova zateplena byla), na základě výše uvedených skutečností je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně při hodnocení těchto důkazních prostředků nejen jednotlivě, ale zejména v jejich vzájemné souvislosti oprávněně dospěl k závěru, že o souladu se skutečností *existují natolik vážné a důvodné pochyby*, aby činily účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Lze tedy uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Bylo tedy na stěžovateli, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. V projednávaném případě stěžovatel setrval na svých původních tvrzeních, nicméně nedoložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, a tudíž neunesl své důkazní břemeno. Stěžovatel mohl předložit řadu důkazů ze sféry mimo účetnictví i přes absenci projektové dokumentace, např. fotodokumentaci objektu, soupis prací a dodávek potvrzující, že v průběhu stavebních prací byla z obvodového pláště či střechy

odstraňována izolace apod. Stejně tak stěžovatel mohl předložit důkazy, že došlo k zateplení předmětné budovy v období od znaleckého posudku Ing. S. do započetí stavebních prací v roce 2000. Nic takového však stěžovatel neučinil.

Stěžovatel má pravdu, že § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv; v projednávaném případě však správce daně požadoval pouze prokázání toho, co tvrdil stěžovatel sám, tedy že náklady na provedené stavební práce oprávněně zahrnul do výdajů snižujících základ daně z příjmů (resp. zvyšujících daňovou ztrátu) za příslušné zdaňovací období. Stěžovatel měl tedy povinnost prokázat, že tyto výdaje byly vynaloženy na opravu a nejsou tudíž technickým zhodnocením, které okamžitě v plné výši do daňově uznatelných nákladů zahrnout nelze, a lze tak naopak činit pouze postupně formou daňových odpisů. Je nutno přisvědčit krajskému soudu, že za daných skutkových okolností nemohl stěžovatel unést své důkazní břemeno jinak než právě prokázáním, jaký byl stav objektu před opravou, a to samozřejmě nikoliv ve všech detailech stavby jako takové, ale pouze ve vztahu k těm parametrům stavby, které byly či mohly být dotčeny provedenými změnami a které byly relevantní pro posouzení dané otázky, zda se jednalo o opravu, nebo o rekonstrukci či modernizaci. Vzhledem k tomu, že stav budovy po opravě je mezi stranami nesporný, tedy není pochyb o tom, že nové opláštění, jak uvádí sám stěžovatel, obsahuje tepelnou izolaci, byl stěžovatel, pokud tvrdil, že provedl pouhou opravu, povinen prokázat, že budova byla tepelně izolována již před opravou.

Toto důkazní břemeno stěžovatel, jak již bylo vysvětleno, neunesl, a to nikoli v důsledku toho, že by po něm byly požadovány nadstandardní důkazy vymykající se okruhu těch, které si daňové subjekty pro případ potřeby zajišťují, ale proto, že stěžovatel nebyl schopen dostát své důkazní povinnosti, neboť zanedbal či podcenil potřebu věrohodně prokázat oprávněnost zaúčtování nákladů na předmětné stavební práce jako nákladů na běžné opravy, a posléze v rámci daňové kontroly již nebyl schopen tento nedostatek zhojit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, www.nssoud.cz).

Stejně tak správce vyslechl svědky navržené stěžovatelem, zhodnotil další důkazy jím předložené a vzal je při svém hodnocení v potaz. V projednávaném případě se tak nejedná o šikanózní postup správce daně. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel je podnikatelským subjektem, který by měl být z povahy své činnosti obeznámen s daňovými a účetními předpisy, a tudíž předjímat případné nejasnosti ohledně zaúčtování určitých operací (typicky právě při tak sporné otázce, jakou je klasifikace určité stavební práce jako opravy, nebo rekonstrukce). Pokud tedy stěžovatel věděl, že nemá k dispozici projektovou dokumentaci (a tuto si nenechal dodatečně zpracovat), mohl a měl zdokumentování prováděných stavebních úprav věnovat takovou pozornost, aby tento nedostatek byl v budoucnu schopen nahradit jinými důkazy.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání stavu před provedením stavebních prací, a tudíž ani ohledně svého tvrzení, že se jednalo o výdaje na opravu, a nikoliv o technické zhodnocení. První skupina námitek je tudíž nedůvodná.

III. c)

Námítka rozporu skutkové podstaty se spisem

Na druhou skupinu námitek Nejvyšší správní soud částečně odpověděl již pod bodem III. b) výše. Stěžovatel v první řadě nesouhlasí s postupem správce daně, který smlouvu o dílo ani výslech zhotovitele díla Č. neakceptoval jako důkaz osvědčující původní stav objektu.

Nicméně jak bylo zmíněno již výše, správce daně vzal v potaz jak smlouvu o dílo, tak výslech zhotovitele díla – p. Č., nicméně nepovažoval tyto důkazy za dostatečné; ba naopak na základě dalších důkazních prostředků (viz výše) zpochybnil jak soulad obsahu smlouvy se skutečností, tak výpověď p. Č. Finanční orgány ani krajský soud nepochybily, když výpověď p. Č. posoudily celkově (i ve světle dalších výpovědí a jiných důkazů) jako nevěrohodnou, neboť je z ní zřejmé, že tento svědek odpovídal na většinu dotazů velmi vágně, nejistě či vyhýbavě, často uváděl, že se na dotazované skutečnosti nepamatuje, v podstatě jediné, co si pamatoval naprosto přesně, byla přítomnost velkého množství čedičové tepelné izolace v původním plášti objektu. Pokud jde o výpověď svědka S., ten zateplení haly dovozoval pouze nepřímou z toho, že tam lidé pracovali celoročně a že tam byly skladovány el. kabely, které při teplotě -5 °C praskají, tato výpověď tedy přímým důkazem zateplení budovy není. Naopak, jak již bylo řečeno, svědci S. P. a Z. P., tedy jednatelé společnosti PHP, spol. s r. o., která byla předcházejícím nájemcem budovy, její zateplení jednoznačně popřeli a uvedli, že její plášť byl tvořen z jednoduchého vlnitého plechu a nebyl zateplen. Jejich výpověď potvrzuje i znalecký posudek Ing. S., byť byl zpracován pro jiný účel, nicméně v daňovém řízení sloužil jako věrohodný listinný důkaz.

Na těchto závěrech nemůže v daném případě nic změnit ani to, že správce daně skutečně použil při vedení výslechů či při hodnocení důkazů některé nepřesné či nesprávné formulace, když např. žádal, aby svědek Č. svou výpověď doložil, či když uváděl, že důkazy ve prospěch stěžovatele neosvědčily jako důkaz. Obsah výpovědi svědka je vždy důkazem sám o sobě, aniž by ho svědek musel jakkoli dokládat, jiná otázka ovšem je hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka, přičemž správce daně je samozřejmě oprávněn se svědka dotázat, zda je schopen svou výpověď konkretizovat a její věrohodnost tím zvýšit. Obdobně, jak již Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, *„poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí“*. V daném případě však lze konstatovat, že finanční orgány se vypořádaly se všemi provedenými důkazy, přičemž důkazy, které navrhl žalobce ve svůj prospěch nehodnotily jako věrohodné či jako způsobitelné prokázat, i ve světle ostatních důkazů, stěžovatelova tvrzení. Uvedené nepřesnosti ve vyjádření tedy neměly vliv na celkovou správnost skutkových závěrů finančních orgánů.

Jak již bylo řečeno, při absenci znaleckého posudku Ing. S. a svědeckých výpovědí jednatelů původního nájemce skladového areálu S. P. a Z. P. (všechny tyto důkazy zpochybňují obsah smlouvy i výpověď pana Č.) by samozřejmě smlouva o dílo a výpověď p. Č. postačily pro unesení důkazního břemene; poté, co však správce daně tyto skutečnosti zpochybnil, bylo na stěžovateli, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno. To se však nestalo (viz výše).

Druhou skupinu námitek tedy shledal Nejvyšší správní soud rovněž nedůvodnou.

III. d)

Námítka dalších vad řízení před správními orgány

Pokud jde o námitku brojící proti konzultaci žalovaného s pracovníky správce daně I. stupně (metodiky a specialisty na danou problematiku), Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel poněkud zkreslil skutečnost uváděnou žalovaným. Žalovaný ve vyjádření k žalobě

na str. 5 uvedl, že „... *ke zhodnocení došlo po konzultaci s pracovníky žalovaného – metodiky a specialisty na danou problematiku*“, tj. nikoliv s pracovníky správce daně I. stupně. Takovou neformální konzultaci mezi kolegy v rámci žalovaného jakožto správního orgánu nepovažuje Nejvyšší správní soud za porušení procesních předpisů, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Pokud jde o námitku, že stěžovateli bylo znemožněno nahlédnout do spisu a pořídit si kopii znaleckého posudku Ing. S., o který se rozhodnutí správce daně významnou měrou opírá, Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou z následujících důvodů. Stěžovatelem podaný popis událostí relevantních pro tuto kasační námitku je přinejmenším zavádějící. Z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 8. 12. 2005, č. j. 228869/05/303932/5350, obsaženého ve správním spise, jednoznačně vyplývá, že osobě oprávněné jednat jménem stěžovatele *bylo* umožněno nahlédnout do znaleckého posudku Ing. S. Kopie tohoto posudku (čítajícího 29 stran oboustranného tisku) nebyla vyhotovena z důvodu časové tísně pracovníků správce daně (na kterou byl stěžovatel předem upozorněn). Ze spisu naopak nevyplývá, že by správce daně neumožnil stěžovateli pořídit si kopii znaleckého posudku Ing. S. z toho důvodu, že tento posudek nebyl součástí spisu. Kdyby posudek Ing. S. nebyl v té době součástí spisu, neumožnil by správce daně stěžovateli nejen pořízení kopie, ale ani nahlédnutí do něj. Stěžovatel každopádně proti obsahu protokolu o nahlížení nebrojil námitkou, ani nepodal ve věci postupu správce daně odvolání dle § 23 odst. 4 daňového řádu. Stejně tak znovu nepožádal o kopii tohoto znaleckého posudku při jiné příležitosti (tj. při následných kontaktech se správcem daně). Stěžovatel v každém případě měl možnost se s tímto důkazem seznámit, nejedná se tedy o vadu řízení, jež by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí správního orgánu ve věci samé.

Dále stěžovatel napadl provedení předběžného rozhovoru správce daně se svědky P. a P. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s touto námitkou. Ačkoliv Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že se nejednalo o zcela standardní postup, nepovažuje předběžný kontakt správního orgánu se svědky apriori za nepřipustný. Kdyby tomu tak bylo, nebylo by již například možné napravit nezákonný výslech svědka, tzn. provést opakovaný výslech při respektování všech práv daňového subjektu. Nejvyšší správní soud rovněž přezkoumal obsah tohoto předběžného rozhovoru, který je součástí neveřejné části spisu, a nedospěl k závěru, že by z něho bylo patrné jakékoli ovlivňování budoucích svědků ze strany správce daně. Za rozhodující z hlediska procesních práv stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že pro rozhodnutí správce daně I. stupně i žalovaného byly použity pouze výpovědi obou svědků, které byly pořízeny jejich řádným výslechem za účasti stěžovatele dne 16. 2. 2005 (jedná se o protokoly č. j. 33822/05/303932/3262 a č. j. 33824/05/303932/3262). Stěžovateli byla dána možnost v průběhu těchto výslechů klást svědkům otázky a této možnosti rovněž plně využil. Za těchto okolností považuje Nejvyšší správní soud i tuto námitku za nedůvodnou.

III. e)

Námítka brojící proti nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

Ve čtvrté skupině námitek stěžovatel krajskému soudu vytýká, že je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

V prvé řadě stěžovatel namítá, že krajský soud nevzal v potaz některé další důkazy, a to zejména výslech svědka S., vyjádření Ing. H., nedostatečně odůvodnil své závěry k posudku Ing. S. a nevysvětlil rozpory ve výpovědích svědků P. a P. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Krajský soud se z celkového hlediska dostatečně vypořádal s příslušnou

žalobní námitkou směřující do skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení, jejíž jádro spočívalo v tvrzené nepřezkoumatelnosti skutkových závěrů finančních orgánů, a zdůvodnil, proč uvedené námitce nepřisvědčil. Krajský soud však neměl povinnost reagovat na každou dílčí úvahu či tvrzení, které stěžovatel v žalobě v rámci této žalobní námitky uváděl. K výsledku svědka S. a k nízké důkazní hodnotě jeho výpovědi se již Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Pokud jde o tvrzený rozpor ve výpovědích svědků Pražana a Plachého, jenž má dle stěžovatele spočívat v tom, že v předmětné hale, jež podle uvedených svědků nebyla zateplena, v zimě voda nezamrzla, zatímco v jiné hale, která zateplena byla, zamrzlo topení v opláštění, byl tento rozpor takto konkretizován skutečně až v kasační stížnosti, žaloba na tyto údajné rozpory ve svědeckých výpovědích poukazovala jen zcela obecně a dále odkazovala na odvolání, což ovšem není dle ustálené judikatury přípustný způsob formulace žalobního bodu. Lze navíc souhlasit s finančními orgány, že namítaný rozpor je pouze zdánlivý, neboť v nezateplené části předmětné haly se nacházel požární hydrant, přičemž tyto hydranty jsou konstruovány tak, aby z nich bylo možné v zimě vodu vypustit a tudíž aby nezamrzly, uvedené tvrzení stěžovatele tedy nemůže zpochybnit výpověď jmenovaných svědků. Ovšem pokud jde o dodatečně vyjádření Ing. H. z 10. 12. 2005, v němž tento znalec srovnal své původní hodnocení opláštění předmětného objektu „F“ s opláštěním objektu „B“, který v té době zateplen byl, je třeba dát stěžovateli za pravdu, že toto vyjádření do značné míry relativizuje závěry finančních orgánů týkající se tohoto znaleckého posudku. Nicméně tento posudek byl pouze jedním ze čtyř klíčových důkazních prostředků, kterými správce daně zpochybnil tvrzení stěžovatele. Výpovědi svědků P. a P. i posudek Ing. S. jsou jednoznačné a žalovaný (resp. správce daně) by tedy unesl své důkazní břemeno i bez znaleckého posudku Ing. H.

Zde Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že správce daně nemusí prokázat, že údaje o určitém účetním případě *jsou v rozporu se skutečností zaznamenanou v účetnictví daňového subjektu*, nýbrž mu postačí „pouze“ prokázat, že o souladu se skutečností *existují vážné a důvodné pochyby*; Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že své důkazní břemeno správce daně unesl [viz bod III. b) výše]. Pokud jde o námitku, že znalecké posudky neměly dostatečnou vypovídací hodnotu o situaci před stavebními úpravami (tj. v roce 2000), neboť byly zpracovány v roce 1996, resp. 1998, Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně přesvědčivě doložil, že do srpna 1999 nebyly provedeny bývalým nájemcem žádné stavební úpravy směřující k zateplení dotčeného objektu (z výpovědí jednatelů bývalého nájemce S. P. a Z. P.) a v účetnictví stěžovatele nejsou žádné doklady o tom, že by tak následně učinil stěžovatel. Naopak stěžovatel nepředložil jediný důkaz, že by došlo k zateplení předmětné budovy v období od znaleckého posudku Ing. S. do započetí stavebních prací v roce 2000.

Pokud jde o námitku, že krajský soud neprovedl navržené důkazy, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud neměl povinnost takové důkazy bezpodmínečně provést, pokud se však rozhodl tyto důkazy neprovádět, měl povinnost svůj postup zdůvodnit. Této povinnosti krajský soud dostal na straně 6 přezkoumávaného rozsudku (nepřistoupil k navrhaným výsledkům svědků, neboť považoval za dostatečná pro své rozhodnutí vyjádření těchto osob obsažená ve správním spise), nejedná se tedy o opomenuté důkazy ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že na jedné straně nelze akceptovat další část zdůvodnění neprovedení důkazů krajským soudem, podle níž *„při přezkoumávání napadeného rozhodnutí je soud vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu“*, a tudíž by krajský soud tyto důkazy s odkazem právě na § 75 odst. 1 s. ř. s. ani provést nemohl. Nejvyšší správní soud toliko konstatuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je založeno na principu plné jurisdikce, v rámci dokazování tedy může krajský soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.), přičemž samozřejmě takové dokazování směřuje ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, jinými slovy, ke skutečnostem, které nastaly později (byť

by i byly nesporné a nebylo by tedy třeba je dokazovat), se nepřihlíží. Na straně druhé, pokud jde o návrh stěžovatele na výslech Ing. H. jako svědka, je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Jak bylo již podrobně vysvětleno výše, daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, je tedy povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy tak jako v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svou povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Tak tomu je i v případě navrhovaného výslechu Ing. H., neboť stěžovatel byl nejpozději ve zprávě o daňové kontrole seznámen s tím, že správce daně opírá své skutkové závěry mimo jiné o posudek tohoto znalce, stěžovatel měl tedy možnost navrhnout jeho výslech v řízení odvolacím, ovšem neučinil tak.

Dále stěžovatel namítal, že se krajský soud nezabýval namítaným porušením řady obecných zásad daňového řízení, přičemž samotná argumentace krajského soudu má být v rozporu zejména se zásadou „co nejmenšího zatěžování daňového subjektu“, a zdůraznil, že není jeho chybou, že při koupi objektu nedostal stavební dokumentaci a že tato dokumentace nebyla uložena ani u stavebního úřadu. K tomu je třeba uvést, že žaloba neobsahovala samostatnou námitku vytykající finančním orgánům porušení základních zásad daňového řízení, jak jsou uvedeny v § 2 daňového řádu, stěžovatel se na zásady uvedené v § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolával v souvislosti s výše zmíněnými námitkami procesních pochybení správce daně a žalovaného zejména při provádění důkazů a dále při jejich hodnocení, s těmito konkrétně namítanými procesními pochybeními finančních orgánů se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal.

Pokud jde o respektování zásady, že správce daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu), vyplývá již z dikce tohoto ustanovení, že takto formulovaná zásada nemůže být vykládána tak, aby činnost správce daně zcela paralyzovala a znemožňovala tak cíle daňového řízení dosáhnout. Jak bylo již podrobně vysvětleno výše, správce daně v daném případě svým postupem rozhodně nevybočil z rámce § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. V otázce chybějící projektové dokumentace Nejvyšší správní soud přitakává stěžovateli, že nebylo jeho chybou, že při koupi objektu neobdržel stavební dokumentaci a že tato dokumentace nebyla uložena ani u stavebního úřadu. Tyto skutečnosti ho ale nezabavují povinnosti odůvodněné pochybnosti správce daně vyvrátit, tj. doložit, že přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, a to případně i jinými důkazy než projektovou dokumentací. Jak uvádí zdejší soud již pod bodem III. b) tohoto rozsudku, stěžovatel mohl předložit řadu důkazů ze sféry mimo účetnictví (např. fotodokumentaci objektu, soupis prací a dodávek potvrzující, že v průběhu stavebních prací byla z obvodového pláště či střechy odstraňována izolace apod.), nicméně tak neučinil, a pokud věděl, že nemá k dispozici projektovou dokumentaci (a tuto si nenechal ani dodatečně zpracovat), mohl a měl zdokumentování prováděných stavebních úprav věnovat takovou pozornost, aby tento nedostatek byl v budoucnu schopen nahradit důkazy jinými.

Ani čtvrtou skupinu námitek tudíž neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

IV.

Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení

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 12. února 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu