



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **RT, spol. s r.o.**, se sídlem Sokolohradská 645, Chotěboř, zastoupená JUDr. Milanem Wachtlem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 1279, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 28941/17/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 10. 2019, č. j. 30 Af 61/2017 – 71,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 10. 2019, č. j. 30 Af 61/2017 – 71, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 28941/17/5200-11435-710862, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti částku 28 570 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Milana Wachtla, advokáta se sídlem Masarykovo nám. 1279, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 28941/17/5200-11435-710862 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územního pracoviště v Chotěboři (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr ze dne 2. 9. 2015, č. j. 1393976/15/2905-50523-602809

(dále jen „prvostupňové správní rozhodnutí“ nebo „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 125 590 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 25 118 Kč. Správce daně totiž dospěl k závěru, že práce spočívající ve vícepracích na akci „*Oprava komunikace nádvoří*“ (tvrzené úpravy na kanalizaci, septiku a oplocení) vyúčtované daňovými doklady č. 121064 a č. 121071 od zhotovitele L. D. nebyly z hlediska daňového práva opravami (tedy výdaje v souvislosti s nimi vynaložené nesplňují podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), nýbrž se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala zrušení obou správních rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Jestliže po ní správce daně požadoval důkazy, které by srovnávaly stav kanalizace před opravou a po ní, pak připustila, že přímá dokumentace z postupu prací pořizována nebyla. Dle projektu však byla plánována jen prostá výměna kanalizačního potrubí a nešlo tedy o žádné technické vylepšení či zhodnocení; neměla v úmyslu ani zvyšovat kapacitu potrubí či kanalizace jako celku. U septiku účtovala většinu prací jako technické zhodnocení a pouze určitou malou část prací (nazvanou ne zcela přesně „vícepráce“) vykazovala jako opravu. Čištění septiku a provedení izolačního nátěru přitom bylo zcela jistě prací údržbovou, nikoli technickým zhodnocením; původní stav septiku přitom doložila již v daňovém řízení fotodokumentací pořízenou při provádění oprav. Ani v případě oplocení nádvoří orgány finanční správy neakceptovaly jí předložené důkazy; důvodnost účtování provedené činnosti jako opravy přitom prokazovala shodnou výškou opraveného plotu i použitím obdobného pletiva, vyjádřením zhotovitele, položkovým rozpočtem i fotografiemi opraveného plotu. Doložila tedy, že část víceprací bylo třeba považovat za opravu, neboť řada činností byla prostou výměnou anebo nutným zprovozněním v důsledku havarijního stavu věcí. Byla též přesvědčena, že žalovaný se v rozporu s § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neoprávněně omezil pouze na přímé důkazní prostředky, neboť v odvolacím řízení nevyhověl jejímu návrhu na provedení výsledku svědků J. V. a F. M.; svědecké výpovědi přitom mají z pohledu dokazování stejnou hodnotu jako správcem daně preferované fotografie.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2019, č. j. 30 Af 61/2017 – 71 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Nejprve obecně předeslal, že pro daňové účely je třeba vycházet z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů; rozumí se jí odstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Naproti tomu za technické zhodnocení jsou považovány nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce znamenající změnu účelu nebo technických parametrů, či modernizace ve smyslu rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti; technické zhodnocení lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Poukázal, že při hodnocení charakteru realizované úpravy není primárně důležitý její důvod či původní cíl. Vůbec proto nemůže být

pokračování

rozhodné to, jak výsledek původně očekávaného cíle daňový subjekt subjektivně hodnotil, neboť určující je pouze objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu. Povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit.

[4] Krajský soud nepopřel, že žalobkyně k prokázání svých tvrzení předložila správci daně, resp. žalovanému, celou řadu důkazních prostředků; správní orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o jejich průkaznosti. Žalobkyně totiž neměla k dispozici dostatečné důkazy prokazující počáteční stav objektů před provedením prací; jí zdůrazňovaný havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. Krajský soud přitom zcela souhlasil s hodnocením důkazů učiněným správcem daně a žalovaným; byl dle něj dostatečně zjištěn skutkový stav věci (dokazování provedeno v potřebném rozsahu), přičemž zaujaté závěry měly v provedených důkazech logickou oporu. Pod podmínkou přesného zaznamenání technického stavu věci před stavebním zásahem nelze rozumět navržení výpovědi dvou svědků v rámci doplnění odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, a to navíc v době, kdy od provedení tvrzených zásahů uplynulo přibližně pět roků. Žalobkyně však byla ze strany správce daně řádně seznámena s problematikou důkazního břemene přibližně dva roky předtím, než byli tito svědci navrženi. Na daňovém subjektu přitom leží povinnost pečlivě zdokumentovat technický stav věci před příslušným zásahem, přičemž se musí jednat o dostatečně průkazné prostředky, které specifikují přesný technický stav dotčených věcí tak, aby mohl být porovnán se stavem po zásahu; typicky se vyžaduje technická dokumentace nebo z ní vycházející znalecký posudek. Vyjádření firmy L. D. obsahuje pouze tvrzení, že rozsah a charakter všech prací uvedených ve fakturách č. 121064 a 121071 s výjimkou zámečnických konstrukcí (oplocení) přímo souvisí s opravou kanalizace; dále je zde potvrzeno, že oplocení bylo provedeno ve stejném rozsahu (tj. délce i výšce) jako u původního oplocení. Taktéž předložená projektová dokumentace či fotografie z opravy kanalizace nedokládají nic o přesných technických parametrech a specifikaci původní kanalizace a septiku tak, aby jejich stav mohl být porovnán se stavem po stavebním zásahu. Za této situace závěr žalovaného, že žalobkyní navrhované výpovědi svědků by nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah úprav, je správný a logický. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobkyně prováděli (J. V.), či byli přítomni při realizaci původních objektů (F. M.), jejich svědecké výpovědi by nemohly prokázat, že zmiňované stavební úpravy byly z daňového hlediska skutečně opravami. Ze stejných důvodů krajský soud nepřistoupil k provedení výslechu svědka J. V. (výslech svědka F. M. by již nebyl možný z důvodu jeho úmrtí).

[5] Z dalších žalobkyní doložených důkazních prostředků [Smlouva o dílo na akci „Oprava komunikace nádvoří“ ze dne 7. 9. 2011; dílčí faktura č. 121068 ze dne 24. 8. 2012 a č. 121078 ze dne 25. 9. 2012, obě s přehledem fakturace podle jednotlivých položek rozpočtu díla] dle krajského soudu vyplynul jasný záměr žalobkyně provést úpravu nádvoří včetně kanalizace; sjednanou smluvní cenu za celé dílo (tj. i za kanalizaci) přitom

zaúčtovala jako technické zhodnocení hmotného majetku s názvem „komunikace asfaltové“. O tom, že se v případě sporných faktur jednalo o vícepráce, jež byly v průběhu akce provedeny na zpevněných plochách, budově i kanalizaci nad rámec sjednané Smlouvy o dílo, svědčí i specifikace prací uvedených v položkových rozpočtech přiložených ke sporným fakturám (např. pokládka vodovodního potrubí, přeložení kabelů u vrátnice nebo bourání betonu v úseku patky od jeřábu, která je zcela mimo trasu kanalizace, případně zazdění vrat na budově či úpravy soklu). Z žalobkyní předložených důkazních prostředků (především ze stavebního deníku) tedy vyplynulo, že veškeré práce (vč. těch na kanalizaci, septiku a oplocení) byly prováděny v rámci jedné stavební akce „*Oprava komunikace nádvoří*“ a tvořily z hlediska věcného, časového i účelového jeden celek. Není přitom sporu o tom, že v případě nádvoří došlo k technickému zhodnocení, neboť byly provedeny takové zásahy do majetku, jejichž hodnota převyšuje zákonný limit 40 000 Kč a jež mají za následek změnu jeho technických parametrů, rozšíření vybavenosti a použitelnosti.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

Kasační stížnost žalobkyně

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Poukázala na to, že v průběhu odvolacího řízení (po seznámení s právním názorem odvolacího orgánu na základě § 115 odst. 2 daňového řádu) navrhla pro prokázání svých tvrzení důkaz svědeckou výpovědí J. V. (vedoucího stavební divize firmy D., která prováděla předmětnou stavbu); ten byl schopen potvrdit, že kapacita septiku se nezměnila, a že potrubí bylo nahrazeno novým stejného průměru vedeného ve stejné dráze. Dále navrhla výslech F. M. (bývalého správce budov, pamětníka původního stavu nádvoří i plotu a účastníka stavby kanalizace v roce 1977), který byl schopen přesně popsat historii a vývoj částí nemovitostí, které byly dotčeny opravami. Zdůrazňuje, že výzva dle § 115 odst. 2 daňového řádu jí byla zaslána až 22. 5. 2017; časová prodleva s navržením svědků jí však byla krajským soudem přičtena k tíži s tím, že svědci by si po pěti letech od sporné stavby stejně nic nepamatovali. Žalovaný přitom odmítl provést jí navrhované důkazy s odůvodněním, že tvrzení svědků by nebylo možné konfrontovat s žádným objektivním podkladem k posouzení charakteru předmětných stavebních prací; právě výpovědi obou svědků však směřovaly k prokázání původního stavu inkriminovaných zařízení. Podle stěžovatelky neexistuje žádné omezení ohledně použitelnosti důkazních prostředků, ani není předem stanovena jejich důkazní síla; požadavek žalovaného na zcela konkrétní (zřejmě obrazovou) dokumentaci výchozího stavu opravované věci jako podmínka realizace výslechu svědků je proto nezákonný. Svědek totiž popisuje skutečnost tak, jak ji vnímal svými smysly a nezprostředkovaně; musí proto být zcela legitimním zdrojem informací o skutečném stavu věci, jak to vyžaduje § 93 daňového řádu. Teprve hodnocením svědecké výpovědi by bylo možné posoudit věrohodnost a kvalitu takto získaného důkazu. Žalovanému navíc nic nebránilo tyto dva výsledky provést; nebyly dány ekonomické ani časové problémy (ostatně délku řízení ovlivnil výhradně odvolací správní

pokračování

orgán). Stěžovatelka v tomto kontextu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, dle něž je svědka třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Snažila se shromáždit všechny možné důkazní prostředky, které měla k dispozici a které by umožnily zjistit skutečný stav věci; bohužel neexistují fotografie, a tak nabídla výše popsané svědecké výpovědi.

[7] Stěžovatelka je přesvědčena, že původní stav opravovaných věcí je možné dedukovat i z popisu provedených prací a jejich konfrontací s výsledným stavem. U septiku krajský soud namítá, že ve stavebním deníku není uvedena demontáž starého potrubí, nýbrž jen pokládka nového; poukazuje taktéž na to, že byly vybourány příčky a byl vyfrézován otvor pro nové potrubí. Je však zřejmé, že nešlo o rekonstrukci či technické zhodnocení, protože byly provedeny jen takové práce, které obnovily funkčnost zarostlé kanalizace, a to v minimálním rozsahu. Staré potrubí bylo ponecháno a nové bylo položeno v souběhu s ním; toto nové potrubí bylo nutno zaústit do septiku, a jelikož nebylo bezpečné vybourat zaústění starého potrubí (septik by se mohl rozpadnout), bylo nové potrubí připojeno do vyfrézovaného otvoru. Septik sám byl opraven (k tomu bylo třeba samozřejmě demontovat jeho strop, který se rozpadal, a zhotovit nový), polorozpadlé a nefunkční vnitřní příčky byly vybourány a septik byl znovu zaizolován a sestaven. Nebylo ovšem provedeno nic, co by zvýšilo kapacitu kanalizace nad původní úroveň. Totéž je možno konstatovat i o plotu, který byl postaven ve shodné výšce i délce a ze stejné kombinace materiálů. Jeho vlastnosti nejsou v ničem lepší než vlastnosti původního plotu; z fotografií nového plotu je zřejmé, že jde o stejný typ pletiva, jaké se vyrábělo v době, kdy byl stavěn původní plot.

[8] Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Afs 37/2008 – 79, v němž byl z pohledu technického zhodnocení řešen případ odstranění bahna z rybníka, v důsledku čehož mělo dojít ke změně sklonu břehů, hloubky rybníka a ke zvýšení jeho kapacity, tedy v rámci plánované činnosti bylo přímým záměrem daňového subjektu změnit vlastnosti věci, nikoli ji pouze opravit. To však dle stěžovatelky není její případ, neboť sama neměla záměr žádnou věc (kanalizaci ani plot) zlepšit či změnit její technické parametry. Proti paušální a jednotné klasifikaci prací, které jsou součástí jedné akce (tj. vše bude zařazeno buď jako oprava nebo jako technické zhodnocení) dle ní vystoupil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26, který přestože byl stěžovatelkou citován v odvolání, byl žalovaným (a následně krajským soudem) bez dostatečného zdůvodnění prohlášen za nepřipadný pro rozdílnost skutkových okolností. V daném případě šlo o opravu haly, kde bylo realizováno jak technické zhodnocení, tak i oprava určitých jejích prvků. Soud tehdy naznal, že i v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava, a to pokud nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby. Jejím záměrem byla akce „*Oprava komunikace nádvoří*“, která přestože byla nazvána opravou, byla daňově považována za technické zhodnocení. Výjimkou jsou činnosti, se kterými se předem nepočítalo a jež s vlastní komunikací (tj. povrchem nádvoří) nijak nesouvisely, avšak musely být opraveny; není přitom pochyb o tom, že oprava podzemního odpadového vedení (kanalizace, septik) ani oprava plotu nijak technicky nesouvisí s kvalitou komunikace nádvoří.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve svém vyjádření předně namítá, že v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, Nejvyšší správní soud vyslovil, že není v rozporu se zákonem, pokud správce daně neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Krajský soud přitom naznal, že správní orgány rozhodovaly na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu, a že tedy nepochybily, když navržené důkazní prostředky neprovedly. Žalovaný k tomu nepřistoupil z důvodů, které řádně uvedl v bodech [81] a [82] napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka totiž nepředložila žádný důkazní prostředek o původním stavu a technických parametrech kanalizace a septiku; tvrzení svědků by tak nebylo možné konfrontovat s žádným objektivním podkladem ohledně posouzení charakteru předmětných stavebních prací a žalovaný tak dospěl k závěru, že by jejich výsledk nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit. Pokud stěžovatelka navrhovala výsledk svědka M., který měl přinést důkazy o rozsahu a kapacitě původní kanalizace, pak žalovanému není zřejmé, proč tyto důkazy k majetku stěžovatelky byly v dispozici bývalého správce budov a proč si je od něj sama stěžovatelka nevyžádala a nepředložila je žalovanému v rámci daňového řízení.

[10] Důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že se jednalo o opravy, nese stěžovatelka; k tomu, aby jej unesla, je povinna prokázat původní stav hmotného majetku před provedenými stavebními zásahy a jeho nový stav po provedení stavebních úprav tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Žádný z předložených důkazních prostředků však není způsobilý prokázat stav a technické parametry kanalizace a septiku (tj. délku, světlost, způsob uložení trubního vedení, kapacitu jímky) před provedením stavebních úprav a výsledný stav, bez jejichž znalosti nelze zhodnotit provedené změny. Shodnost trasy potrubí na výkresech není důkazem o zachování technických parametrů, neboť byly zpracovány za účelem úpravy nádvoří a případnými úpravami kanalizace a septiku se vůbec nezabývaly. Zápisy ve stavebním deníku neobsahují konkrétní technické údaje o použitých materiálech ani záznamy o tom, že by bylo původní kanalizační potrubí demontováno a nahrazeno novým (pouze z nich vyplývá, že byla provedena pokládka nového potrubí). Totéž lze konstatovat o septiku, který sice zůstal původní, ale podle zápisu ve stavebním deníku v něm byly vybourány příčky a vyfrézován minimálně jeden otvor pro nové potrubí. Ani předložená fotodokumentace nedokládá konkrétní technické parametry původní kanalizace. Stěžovatelka neprokázala své tvrzení, že septik byl pouze opraven, a že staré nefunkční potrubí bylo nahrazeno novým o shodné světlosti (tedy že výsledkem provedených prací byla oprava výměnným způsobem). Naopak, v kasační stížnosti sama přiznává, že se nejednalo o náhradu potrubí ve stejné dráze, ale že staré potrubí bylo ponecháno (tedy nikoliv opraveno) a nové bylo položeno v souběhu s ním.

[11] Jestliže stěžovatelka tvrdí, že jejím záměrem nebylo septik, kanalizaci a plot zlepšit či změnit jejich technické parametry, pak žalovaný zdůrazňuje, že je nerozhodné, zda byly provedené práce motivovány zlepšením, či nikoliv; pro posouzení, zda došlo k technickému zhodnocení, je totiž rozhodný skutečný následek změny. Kromě toho z důkazních prostředků zcela jednoznačně vyplývá, že práce na kanalizaci probíhaly jako součást rekonstrukce nádvoří. Pokud byly práce dle Smlouvy o dílo samotnou

pokračování

stěžovatelkou posouzeny jako technické zhodnocení hmotného majetku, a takto o nich bylo i účtováno, mají vícepráce provedené v rámci téže akce stejný charakter a účtování víceprací by mělo sledovat osud smluvní ceny.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů *„za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.“*

[16] Důvodem, proč nelze technické zhodnocení uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je to, že částka odpovídající technickému zhodnocení má jiné daňové účinky. Daňový subjekt neuplatňuje technické zhodnocení jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů). Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady. Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 zákona o daních z příjmů. Samotný pojem „oprava“ není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) již ve své dřívější judikatuře dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu „oprava“ podle účetních předpisů (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83, věc LAGAD). Vyhláška č. 500/2002 Sb. definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravu takto: *„Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.“* Z uvedeného je zřejmé, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu jde pouze tehdy,

pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“. Odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, věc A-21). Daňový subjekt si pochopitelně nemůže volně určovat, zda určité plnění naplňuje znaky opravy, která je výdajem jednorázově odečitatelným ze základu daně z příjmů, anebo je technickým zhodnocením, na které musí uplatňovat režim odpisů. Ani havarijní stav hmotného majetku sám o sobě nepředurčuje, zda bude odstraněn prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů (k celému odstavci srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS).

[17] Již v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, publikovaném pod č. 2506/2012 Sb. NSS, přitom Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše a způsob jejího používání. Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách je tedy povinen rovněž prokazovat, že předpokládané práce nemají charakter technického zhodnocení, ale že se prokazatelně jedná o opravy, což je základní předpoklad či podmínka (condicio sine qua non) pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. V předmětném daňovém řízení však tato podmínka naplněna nebyla, neboť stěžovatel před zahájením tvorby rezervy nedisponoval takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku.*“ Následně v rozsudku ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008 - 57, publikovaném pod č. 2561/2012 Sb. NSS, pak naznal, že „*pokud daňový subjekt zahrne v plné výši do základu daně z příjmů náklady vynaložené na stavební práce na určitém objektu, a to ve zdaňovacím období, kdy je vynaložil, je povinen prokázat, že se skutečně jednalo o náklady na opravu objektu, a nikoli o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které je možné zahrnovat do daňově uznatelných nákladů pouze postupně formou daňových odpisů. Daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu.*“ Platí tedy, že „*povinnost prokázat oprávněnost zahrnutí vynaložených výdajů pod § 24 zákona o daních z příjmů leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit* (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018 - 40).

[18] Nejvyšší správní soud se, ve shodě s výše citovanou judikaturou, ztotožňuje s krajským soudem i se žalovaným v tom, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno k prokázání stavu majetku (kanalizace, septiku a oplocení) před započítáním stavebních prací. Stejně tak lze přisvědčit tomu, že pro hodnocení povahy stavební úpravy z hlediska dichotomie oprava či technické zhodnocení není důležitý důvod její realizace či jí zamýšlený cíl (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87); v projednávaném případě proto nemůže být rozhodné to, jaký záměr stěžovatelku

pokračování

k uskutečnění prací vedl, ani jak jejich výsledek subjektivně hodnotí ona, neb skutečně určující je pouze objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu. Její tvrzení, že předmětné stavební práce pouze odstraňovaly havarijní stav věcí nebo měly za cíl obnovit jejich plnou funkčnost, stejně jako to, že nebyla zvýšena kapacita kanalizace a septiku či že nový plot byl postaven z kombinace totožných materiálů jako ten původní, samo o sobě nedokládá, že výsledkem těchto prací byla skutečně oprava; to však ještě neznamená, že od této argumentace lze zcela odhlédnout a ignorovat ji, nýbrž je namístě ji komparovat s dalšími stěžovatelkou označenými důkazy.

[19] Stěžovatelka v daňovém řízení předložila řadu důkazních prostředků [srov. Smlouvu o dílo na akci „*Oprava komunikace nádvoří*“ ze dne 7. 9. 2011, fakturu č. 121064, vč. položkového rozpočtu, fakturu č. 121071, vč. položkového rozpočtu, své vyjádření k věci ze dne 14. 8. 2015, vyjádření firmy L. D. k předmětným fakturám ze dne 1. 9. 2015, cenovou nabídku č. NA11/104 ze dne 12. 8. 2011 na akci „*Oprava komunikace nádvoří*“, vč. výkresů A/2 a A/3, stavební deník vedený od 4. 6. 2012 do 23. 8. 2012 stavbyvedoucím Z. B., fotodokumentaci zjištěnou v archivu dodavatele stavby „*1-Oprava kanalizace1*“, „*2-Oprava kanalizace2*“, „*3-Septik1*“, „*4-Septik2*“, „*5-Septik2*“], přičemž lze souhlasit s žalovaným, že žádný z těchto podkladů sám o sobě dostatečně neprokazuje podobu a alespoň základní technické parametry předmětného majetku před příslušným stavebním zásahem. Nelze však již aprobovat kategorický závěr žalovaného, že z porovnání podkladů dokládajících proběhnuvší práce (resp. předložených dílčích záznamů o jejich realizaci představovaných stavebním deníkem, položkovými rozpočty - názvy jednotlivých účtovaných položek či fotografiemi) a výsledného stavu majetku není možné minimálně v základních rysech logicky usuzovat na předcházející podobu věcí dotčených popisovanými úpravami. Žalovaný proto již z těchto podkladů nutně musel mít alespoň elementární přehled o podobě daných věcí (tj. kanalizace, septiku a oplocení) před opravami; stěžovatelka se přitom mohla oprávněně domnívat, že jí předložené (byť nepřímé) důkazní prostředky k prokázání původního stavu majetku budou pro daňové orgány dostatečné.

[20] Jakmile v průběhu odvolacího řízení (po seznámení se s právním názorem žalovaného na základě postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu) zjistila, že žalovaný stále nepovažuje důkazní břemeno k prokázání původního stavu majetku z její strany za unesené, přiznala, že nemá k dispozici žádnou další listinnou (projektovou či obrazovou) dokumentaci explicitně zachycující výchozí stav daných objektů; navrhla však žalovanému k prokázání svých tvrzení důkaz dvěma svědeckými výpověďmi (J. V. a F. M.). Tomuto důkaznímu návrhu však nevyhověl žalovaný ani následně krajský soud, který k tomu uvedl: *„pokud tedy nebyl doložen předchozí stav, tak závěr žalovaného, že žalobcem navrhované výpovědi svědků by nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah úprav, je správný a logický. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobce prováděli (J. V.), či byli přítomni při realizaci původních objektů (F. M.), jejich svědecké výpovědi by nemohly z důvodů shora uvedených (nedoložení přesného technického stavu věci před stavebním zásahem) prokázat, že svědky zmiňované stavební úpravy byly z daňového hlediska skutečně opravami. Ze stejných důvodů pak ani krajský soud nepřistoupil k provedení výsledku svědka J. V., jak žalobce navrhoval rovněž v podané žalobě. (Výslech svědka F. M. již není možný z důvodu jeho úmrtí, jak uvedl u jednání zástupce žalobce).“* Závěr krajského soudu i žalovaného o neprovedení důkazu výpovědí těchto svědků totiž stojí na názoru, že

stav majetku před stavebními pracemi je (za účelem posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení) nezbytné prokázat v tak vysoce odborné, technické a detailně přesné kvalitě, že tohoto standardu nejsou navržení svědkové *a priori* v žádném případě schopni dosáhnout. V tomto ohledu lze odkázat na partii z odůvodnění napadeného rozsudku, v níž krajský soud naznal: „*stav kanalizace vč. septiku a oplocení nebyl ze strany žalobce objektivně doložen, přičemž pod podmínkou přesného zadefinování technického stavu věci před stavebním zásahem nelze rozumět např. navržení výpovědi dvou svědků (...) leží zcela na žalobci jakožto daňovém subjektu povinnost pečlivě zadokumentovat technický stav věci před příslušným zásahem, přičemž se musí jednat o dostatečně průkazné prostředky, které specifikují přesný technický stav dotčených věcí tak, aby mohl být porovnán se stavem po zásahu. (...) Kromě podrobné dokumentace se typicky vyžaduje pro uznání vynaložených výdajů jako daňově účinných v obdobných případech technická dokumentace nebo znalecký posudek znalce z příslušného oboru z technické dokumentace vycházející.*“

[21] Nejvyšší správní soud však předně konstatuje, že se nemůže ztotožnit s krajským soudem předestřeným standardem prokazování výchozího stavu posuzovanou stavební úpravou dotčené věci. Nepopírá samozřejmě dřívější judikaturu pojednávající pouze o tom, že je to právě daňový subjekt, kdo je povinen tento stav prokázat; tato judikatura však nestanoví, co všechno a jakými důkazními prostředky je nezbytné doložit. Takový rozsah důkazního břemene daňového subjektu, jak jej v projednávané věci vyžaduje žalovaný a krajský soud, je však natolik extrémní a v praxi běžných daňových subjektů natolik obtížně splnitelný a administrativně zatěžující, že jej nelze akceptovat. Daňový subjekt je vždy povinen (a to libovolnými důkazními prostředky) ohledně původního stavu prokázat základní funkční parametry zařízení, které má být dotčeno úpravami (resp. opraveno). V případě kanalizace tedy musí prokázat její povahu (např. z jakých komponentů je složena – zda zahrnuje i septik či čističku; jaká je spádová oblast potrubí, tedy odkud vede a kam ústí; jakým způsobem je řešeno zasakování apod.), dále rámcovou kapacitu septiku a nástin způsobu technického řešení celé kanalizace. Jsou však (za účelem posouzení, zda se jedná o opravu) nerozhodné detaily, jako např. zda starý septik měl kapacitu 2000 litrů a nový ji má 1950 litrů nebo 2100 litrů či kanalizační potrubí před stavební úpravou z oceli mělo průměr 10 cm a nové otrubí je z plastu a má průměr 12 cm. Oprava totiž musí být vždy pojmána především z funkčního hlediska; jedná se o udržení věci v řádném stavu (případně znovuvvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejích funkčních parametrů. Je přitom logicky zřejmé a není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou „lepší“ než ty původní (staré, jež byly vyměněny či vyspraveny), neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného), byť funkčně původního, stavu je smyslem opravy.

[22] Právě tímto prizmatem (akcentováním funkčního hlediska opravy) je třeba nahlížet taktéž na důkazní břemeno daňového subjektu uplatňujícího určitý svůj náklad jako opravu, resp. na důkazní standard prokázání stavu věci před stavební úpravou. Nezbytné je tedy prokázat technický stav majetku před úpravou právě (a tedy zároveň pouze) v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jedná o opravu (uvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci). Není proto namístě vyžadovat po daňovém subjektu přesné popsání a doložení technického stavu věci v úplně všech detailech; naprosto nepřiměřené a neakceptovatelné je pak obecně (krom výjimečných specifických případů) požadovat standard odpovídající předložení

pokračování

znaleckého posudku znalce z příslušného oboru vycházejícího z komplexní listinné technické dokumentace, jak naznačuje krajský soud v napadeném rozsudku.

[23] S ohledem na výše vyslovený názor k rozsahu důkazního břemene daňového subjektu proto nelze dle Nejvyššího správního soudu akceptovat postup žalovaného ani krajského soudu, kteří neprovedli stěžovatelkou navrhané výslechy svědků. Byť by tito skutečně velmi pravděpodobně nebyli schopni popsat původní stav předmětných věcí v podrobnosti a technických detailech, které (neoprávněně nadbytečně) vyžadoval žalovaný, rozhodně ovšem nelze vyloučit, že jejich výpověď mohla být (minimálně ve vzájemné souvislosti) dostatečná pro prokázání základních funkčních parametrů daných objektů (kanalizace, septiku i oplocení), což by, dle výše nastíněných závěrů, mohlo postačovat pro usnesení stěžovatelčina důkazního břemene.

[24] Dále musí Nejvyšší správní soud odmítnout argument žalovaného (implicitně aprobovaný krajským soudem), že výpověď navržených svědků by nebylo možné konfrontovat s jakýmkoli jiným objektivním podkladem týkajícím se charakteru předmětných stavebních prací. Naopak je třeba přisvědčit stěžovateli, že provedení důkazního prostředku (byť i výslechu svědka) není v žádném případě možné podmiňovat tím, zdali lze z něj seznat informace porovnat s dalším (listinným) důkazním prostředkem. Je nadto namístě podotknout, že žalovaný mohl výpovědi navržených svědků uspokojivě komparovat s důkazními prostředky označenými v bodě [19] tohoto rozhodnutí, jimiž je dokládán průběh předmětných stavebních prací a jejich výstup. Stejně ovšem je, že *„správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. (...) Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhané důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 – 145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80). Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba*

provádět z důvodů (výše) popsaných shora, nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 – 68). Postup stěžovatelky v projednávaném případě rozhodně nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, nýbrž reagoval na její důkazní nouzi při unesení důkazního břemene; její návrh na doplnění dokazování výsledky svědků proto byl zcela opodstatněný a žalovaný byl povinen je provést. Krajský soud pochybil, pokud postup žalovaného akceptoval.

[25] Svědek M. (jakožto tvrzený bývalý správce budov, pamětník původního stavu nádvoří i plotu a účastník stavby kanalizace) mohl být, s ohledem na svůj osobní vztah k danému objektu, i přes dlouhý časový odstup od stavby kanalizace v roce 1977 schopen popsat základní funkční parametry původního kanalizačního zařízení: zda a kde byl septik umístěn; jak byl asi velký, či zhruba jaké, odkud a kudy do něj vedlo kanalizační potrubí; stejně tak mohl pojednat o povaze plotu - z jakého byl materiálu, jak byl ukotven k zemi, kudy vedl apod. Jelikož však tento svědek zemřel (srov. odst. [48] napadeného rozsudku), jedná se o zmařený důkazní návrh, který již nelze provést; pakliže se tak stalo až po vydání napadeného rozhodnutí, jde tato skutečnost k tíži žalovaného. Ten v tom případě, s ohledem na své pochybení, musí odpovídajícím způsobem snížit nároky na unesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky, neboť tato situace nemůže jít k její tíži. Co se týče navrhovaného svědka V. (tvrzený vedoucí stavební divize firmy D., která prováděla předmětnou stavbu), ten jakožto odpovědná osoba zhotovitele byl velmi pravděpodobně přítomen při samotných stavebních pracích ve všech jejích fázích (resp. minimálně v jejich rozhodujících okamžicích); nejspíše tedy také osobně viděl stav kanalizace i septiku po odkrytí zeminy – tzn. v jejich výchozí podobě bezprostředně před zahájením prací. Také on proto (navíc jako člověk s pravděpodobně dlouhodobou praxí ve stavebnictví) může podat velmi kvalifikované svědectví o základních funkčních parametrech původního kanalizačního zařízení; nelze přitom rozhodně předjímat, zdali (a jak konkrétně) si po takovém časovém odstupu od realizace předmětné zakázky na její detaily vzpomene. Časová mezera mající vliv na přesnost v paměti uchovávaných informací, která vznikla nezákonným nevyhověním důkazním návrhům v době, kdy byly učiněny, ovšem nemůže jít pouze k tíži stěžovatelky.

[26] Žalovaný se tedy dopustil vady řízení, když neprovedl výslech stěžovatelkou navržených svědků, v důsledku čehož nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci, resp. stěžovatelce nebylo umožněno unést své důkazní břemeno; krajský soud se pak aprobaací tohoto postupu správního orgánu, resp. nenapravením daného pochybení provedením důkazního návrhu v řízení před soudem, dopustil vady dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro niž je namístě napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušit. Žalovaný proto v dalším řízení provede výslech svědka V. Zároveň při hodnocení důkazů patřičně zohlední to, že výslech svědka M. již není možné realizovat, a to z důvodu pochybení na straně žalovaného; stejně tak vyjde ze standardu prokázání výchozího stavu majetku dotčeného stavební úpravou, jenž byl naznačen v tomto rozhodnutí.

[27] S ohledem na skutečnost, že v daňovém řízení dosud nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se Nejvyšší správní soud věcně zabývat kasačními námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů. Přesto však předesílá, že (na rozdíl od krajského soudu) považuje pro posouzení provedených prací jako opravy za zcela nerozhodné, že staré kanalizační potrubí nebylo demontováno (srov. stavební deník

pokračování

a argumentaci stěžovatelky), nýbrž vedle něj bylo položeno nové potrubí sloužící totožnému účelu a vedené ve stejné trase; stejně tak případný závěr o opravě jistě nevylučuje pouze to, že v septiku byly vybourány příčky a vyfrézován otvor pro nové potrubí. Dále Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 – 26 (na nějž odkazovala taktéž stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti), ve kterém vyslovil, že „nelze však již souhlasit s kategorickým stanoviskem správce daně, potažmo stěžovatele, že v případě, měli-li za prokázané, že došlo ke změně účelu využití nemovitosti, bylo nutné žalobcem uplatněné výdaje, jakožto výdaje na opravu hmotného majetku, neuznat en bloc. Takový postup totiž přehlíží, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, bývá v praxi často nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení. Není jisté pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té doby (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly, apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (příkladmo výměna střešní krytiny za novou, stejného typu) bude případem „prosté“ opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu „vyšší kvality“, která by současně pro objekt představovala jistou „přidanou hodnotu“. I v rámci jedné investiční akce, jejímž cílem je změna ve způsobu užívání stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako oprava. Pokud tyto práce nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení původní funkčnosti stavby, lze je nepochybně jako opravu (a nikoliv technické zhodnocení) akceptovat, a to s výše popsány daňovými konsekvencemi.“ V rozhodnutí žalovaného i napadeném rozsudku přitom shledal kasační soud zcela nedostatečně zdůvodněné, proč by výše citovaný právní názor neměl být aplikovatelný též na nyní projednávanou věc. Při jedné stavební akci totiž klidně může být část provedených zásahů opravou a jiná část technickým zhodnocením; argumentace založená pouze na způsobu účtování (resp. fakturování) předmětných prací přitom nemůže obstát.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy pro výše uvedené zrušil jak napadený rozsudek, tak rozhodnutí žalovaného, a věc mu vrátil k dalšímu řízení [srov. § 110 odst. 1 a 2 písm. a) s. ř. s.]. Ten je v něm vázán právním názorem, který Nejvyšší správní soud vyslovil v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[29] Protože je Nejvyšší správní soud posledním soudem, který se věcí zabýval, rozhodl jak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, tak také o žalobě; při posouzení práva účastníků na náhradu nákladů řízení přitom vyšel z přiměřeného užití § 60 odst. 1 s. ř. s. (v souladu s § 120 téhož zákona), které spojuje právo na náhradu nákladů řízení s kritériem procesního úspěchu účastníka ve věci samé. Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, vyhověl stížnímu petitu stěžovatelky a zároveň zrušil i předtím žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, nelze než uzavřít, že stěžovatelka zaznamenala úspěch ve věci, a to jak v řízení o kasační stížnosti, tak *de facto* i v řízení před krajským soudem; za obě soudní řízení jí proto náleží náhrada účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady sestávají ze zaplacených soudních poplatků a z nákladů zastoupení. Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve výši 3 000 Kč [položka

18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků, jenž je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v rozhodném znění]; soudní poplatek zaplatila rovněž za řízení o kasační stížnosti, a to ve výši 5 000 Kč (položka 19 téhož Sazebníku). Pokud jde o náhradu nákladů jejího zastoupení advokátem, tato spočívá v částce odpovídající mimosmluvní odměně za celkem pět úkonů právní služby: příprava a převzetí zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], 3x písemné podání ve věci, tj. žaloba proti napadenému rozhodnutí (č. l. 1 – 6 spisu krajského soudu), replika k vyjádření žalovaného (č. l. 54 – 57 spisu krajského soudu), kasační stížnost (č. l. 1 – 6 spisu NSS) [§ 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky], účast na jednání před krajským soudem nepřesahující dvě hodiny (srov. záznam o jednání dle č. l. 68 spisu krajského soudu) [§ 11 odst. 1 písm. g) téže vyhlášky]; to vše v hodnotě 3 100 Kč za každý úkon právní služby [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky], včetně pěti paušálních částek náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 vyhlášky]. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, protože se náhrada zvyšuje o 21%. Celkem tedy, včetně soudního poplatku, je žalovaný povinen nahradit stěžovateli na účelně vynaložených nákladech řízení o žalobě a kasační stížnosti částku ve výši 28 570 Kč, a to k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Milana Wachtla, advokáta se sídlem Masarykovo nám. 1279, Hradec Králové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 27. listopadu 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu