



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně

Grandi Stazioni Česká republika, s.r.o., IČ: 27088715

sídlem Žitná 52, Praha 2

zastoupená advokátem JUDr. Zbyškem Kordačem, LL.M. et LL.M.

proti

sídlem Na Florenci 15, Praha 1

žalovanému

Odvolacímu finančnímu ředitelství

sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7667/21/5200-11433-710862,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správní orgán“ nebo „správce daně“) ze dne 27. 1. 2020 č. j. 560102/20/2002-52521-109829; č. j. 561254/20/2002-52521-109829; č. j. 569072/20/2002-52521-109829 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“ nebo „dodatečné platební výměry“), jimiž byla z moci úřední dle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPP“) za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 249 850 Kč a penále ve výši 49 970 Kč; od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daň vyšší o částku 279 870 a penále ve výši 55 974 Kč, a od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 daň nižší o částku 12 160 Kč.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně se ve zdaňovacích obdobích 2013, 2014 a 2015 zabývala revitalizací železniční stanice Praha hlavní nádraží. Majetek byl žalobkyni svěřen Českými drahami, a.s. na základě tří nájemních smluv uzavřených dne 17. 12. 2003, jejichž předmětem byl dlouhodobý nájem obchodních prostor v železničních stanicích Praha hlavní nádraží (dále jen „nájemní smlouva Praha“), Karlovy Vary - horní nádraží (dále jen „nájemní smlouva KV“) a Mariánské Lázně (dále jen „nájemní smlouva „ML“). Podnikatelský záměr žalobkyně spočíval v dosažení nejvýnosnějšího komerčního využití budov a zlepšení podmínek pro cestující a pro pronajímatele. K dosažení tohoto podnikatelského záměru měla žalobkyně zajistit na vlastní náklady provedení revitalizace.
4. Revitalizace železniční stanice v Mariánských Lázních byla ukončena v roce 2009. Revitalizace železniční stanice Praha hlavní nádraží se týkala nové odbavovací haly (inventární č. 10ST00001, 10ST00002, revitalizace ukončena v roce 2011) a Fantovy budovy (nemovité kulturní památky, inventární č. 10ST00003), jejíž revitalizace nebyla dokončena kvůli ukončení nájemní smlouvy ke dni 16. 10. 2016. Nájemní smlouva týkající se revitalizace železniční stanice Karlovy Vary horní nádraží byla zrušena v roce 2011 zaplacením odstupného ve výši 46 500 000 Kč (dále jen „odstupné“). Před zrušením této nájemní smlouvy žalobkyně odděleně účtovala ve svém účetnictví náklady související s přípravnými pracemi na revitalizaci železniční stanice Karlovy Vary horní nádraží ve výši 5 723 793 Kč (dále jen „ostatní náklady“).
5. Správce daně obdržel dne 27. 6. 2014 daňové přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, dne 26. 2. 2016 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2014, a dne 9. 3. 2017 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2015.
6. Podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů byly závěry daňové kontroly provedené u žalobkyně dne 13. 3. 2017 Finančním úřadem pro Karlovarský kraj. O daňové kontrole byl sepsán protokol ze dne 13. 3. 2017, č. j. 208585/17/2401-60562-402319 (dále jen „protokol o kontrole“).
7. Předmětem sporu mezi žalobkyní a správcem daně byla částka odstupného a dalších nákladů v celkové výši 52 223 793 Kč. Správce daně měl za to, že žalobkyně tuto částku

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

v rozporu s § 29 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), § 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“) zahrnuje do pořizovací ceny technického zhodnocení vztahujícího se na revitalizaci železniční stanice Praha hlavní nádraží, ačkoli sporná částka přímo nesouvisela s touto revitalizací. Ostatní náklady se vztahovaly k nezahájené revitalizaci železniční stanice Karlovy Vary - horní nádraží a měly být z hlediska věcného a časového zahrnuty do daňově účinných výdajů (nákladů) zdaňovacího období, v němž byla zrušena nájemní smlouva a bylo rozhodnuto o ukončení revitalizace železniční stanice Karlovy Vary - horní nádraží.

8. Správce daně dále konstatoval nesprávný postup při odpisování technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce (Fantova budova), protože žalobkyně v rozporu s § 29 odst. 3 ZDP několikrát zvýšila zůstatkovou cenu o další provedená technická zhodnocení a tato zhodnocení samostatně neevidovala a neodepisovala podle § 30 odst. 6 ZDP.
9. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 10155/20/2401-60562-402319 k závěru, že žalobkyně neprokázala daňovou relevantnost nákladů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP (správnost daňových odpisů) u hmotného majetku evidovaného pod inventárním č. 10ST00001 – TZ – Praha Hlavní nádraží – Etapa 2-3, I. část; č. 10ST00002 – TZ – Praha Hlavní nádraží – Etapa 2-3, hl. část; č. 10 ST00003 – TZ- Praha Fantova budova – Etapa 2-3.
10. Správce daně proto vydal prvostupňová rozhodnutí, kterými zvýšil základ daně o částku odpovídající rozdílu mezi žalobkyní uplatněnými daňovými odpisy předmětného hmotného majetku a odpisy stanovenými ze vstupní ceny snížené o odstupné a ostatní náklady.
11. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání.
12. Žalovaný potvrdil závěr správce daně ohledně nesouvislosti odstupného a ostatních nákladů s pořízením technického zhodnocení nové odbavovací haly Hlavního nádraží v Praze a Fantovy budovy. Dle žalovaného byly předmětem nájemních smluv tři různé stavby, u kterých měla být provedena revitalizace. Přestože jednotlivé nájemní smlouvy byly uzavřeny jako nedělitelný soubor smluv, konkrétní náklady vzniklé při revitalizaci měly být z hlediska zákona o účetnictví a vyhlášky posuzovány a účtovány podle své povahy a vazby ke konkrétní stavbě. Odstupné představovalo smluvní poplatek za ukončení nájemní smlouvy Karlovy Vary, který nebyl vynaložen na pořízení konkrétního majetku, ale za účelem zajištění možnosti pokračovat v technickém zhodnocení Hlavního nádraží Praha a možnosti pronajímání revitalizovaných prostor třetím stranám, tj. za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zaplacení odstupného nepodmiňovalo funkci a užívání stavby hlavního nádraží v Praze, jednalo se pouze o finanční vyrovnání mezi smluvními stranami při zrušení jedné z nájemních smluv. Podle § 47 odst. 2 písm. d) vyhlášky nejsou sankce ze smluvních vztahů, mezi které náleží i odstupné, součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení, pročez se neodráží ve vstupní (pořizovací) ceně technického zhodnocení.
13. Ostatní náklady souvisely s revitalizací železniční stanice Karlovy Vary - horní nádraží. Kvůli zrušení nájemní smlouvy zaplacením odstupného a trvalému zastavení této revitalizace měly být ostatní náklady účetně odepsány do nákladů v souladu s § 47 odst. 1 písm. k) vyhlášky a žalobkyně je mohla uplatnit jako daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ZDP ve zdaňovacím období, v němž došlo k zastavení revitalizace železniční stanice Karlovy Vary - horní nádraží.

14. Žalovaný upozornil, že správné přiřazení každého nákladu ke konkrétní stavbě podmiňuje stanovení vstupní ceny majetku dle ZDP, a taktéž výpočet odpisů, které slouží k určení základu daně a výše daně. Z tohoto důvodu provedl správce daně opravu daňových odpisů a o zjištěné rozdíly zvýšil základ DPPO.
15. Žalovaný se dále zabýval postupem při odepisování technického zhodnocení Fantovy budovy. Ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 ZDP stanovují postup při odepisování každého provedeného technického zhodnocení na nemovité kulturní památce. Technické zhodnocení vymezuje § 33 odst. 1 ZDP. U předmětné stavby nabyl kolaudační souhlas právní moci dne 24. 11. 2010. Pojem „dokončené“ lze vykládat jako ukončení stavebních úprav, které nevyžadují stavební povolení či oznámení stavebnímu úřadu.
16. Dle žalovaného není sporu o tom, že žalobkyně provedla v roce 2010 technické zhodnocení nemovité kulturní památky Fantova budova, které se na základě pravomocného kolaudačního souhlasu stalo hmotným majetkem ve smyslu § 26 odst. 10 ZDP. Spornými naopak zůstávají následně provedené stavební úpravy a práce, konečné dělení stavebních nákladů a dorovnání fakturace, a to v pořizovací ceně 2 971 445 Kč (rok 2011), 50 752 900 Kč (rok 2013) a 3 051 103 Kč a 109 085 Kč (rok 2014). Souvislost a povaha navazujících úprav dokládají, že tyto úpravy vykazují znaky technických zhodnocení dle § 33 odst. 1 ZDP, která měla být evidována a odpisována samostatně.
17. Žalovaný konstatoval, že § 145 odst. 2 daňového řádu nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt za všech okolností o možnosti podat dodatečné daňové přiznání. Poučovací povinnost se uplatní v případě, že správce daně disponuje skutečnostmi, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Ve výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí správce daně uvést nové skutečnosti nebo důkazy, které je rovněž povinen daňovému subjektu zpřístupnit.
18. Správce daně z výročních zpráv zjistil, že žalobkyně zaplatila poplatek za odstoupení od závazku. Tato skutečnost však sama o sobě nezakládá důvodný předpoklad týkající se doměření daně. Shodný závěr platí pro výroční zprávu 2011, v níž je uvedeno, že poplatek za odstoupení je součástí záloh za nájemné, protože žalobkyně účtuje o všech nájemních vztazích jako o vzájemně propojených transakcích. Žádná okolnost nepoukazuje na chybné daňové uplatnění zaplaceného odstupného a nevypovídá o zahrnutí odstupného a dalších nákladů do vstupní ceny technických zhodnocení Hlavního nádraží v Praze a Fantovy budovy, což bylo zjištěno až následně při daňové kontrole. Ve výroční zprávě nejsou vůbec zmíněny ostatní náklady, ani způsob jejich zúčtování při ukončení nájemní smlouvy Karlovy Vary.
19. K návrhu žalobkyně na doplnění dokazování žalovaný uvedl, že správní spis neobsahuje záznamy o interní komunikaci správce daně a GFŘ, které mělo dle žalobkyně disponovat poznatky o sporných částkách. Nicméně i kdyby GFŘ mělo nějaké informace o odstupném, např. z veřejného rejstříku nebo civilního sporu žalobkyně se Správou železniční dopravní cesty, nebylo by možné bez úzké součinnosti s žalobkyní (např. předložení účetnictví, registru majetku, karet majetku, smluv atd.) posoudit, jakým způsobem daňově naložila se zaplaceným odstupným. Správce daně nemohl provést žalobkyní navrhované výslechy úředních osob, protože žalobkyně neoznačila konkrétní osoby.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

20. Žalovaný proto vydal napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

II.

Argumentace účastníků

21. Žalobkyně v žalobě vznesla celkem čtyři žalobní body:

1) Žalovaný pochybil, když žalobkyni neumožnil zahrnout odstupné do vstupní ceny technického zhodnocení Hlavního nádraží v Praze. Odstupné nebylo smluvní sankcí ve smyslu § 47 odst. 2 písm. d) vyhlášky, nýbrž nákladem souvisejícím s pořízením technického zhodnocení Hlavního nádraží v Praze. Odstupné směřovalo k zachování nájemní smlouvy Praha. Původní znění nájemní smlouvy KV neobsahovalo povinnost zaplatit odstupné, ta byla do smlouvy vtělena až následně čl. 3.1 Dohody o některých ujednáních. Dle nového ustanovení čl. 18.2 smlouvy o KV byl nájemce v souladu s § 355 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „ObchZ“), oprávněn zrušit smlouvu zaplacením odstupného v konečné výši 46 500 000 Kč. Odborná literatura také považuje odstoupení od smlouvy za smluvní institut (právo odstoupivší strany), nikoli sankční. Soudní dvůr EU rozhodl v rozsudku C-295/17 MEO ze dne 22. 11. 2018, že částka hrazená v případě předčasného ukončení smlouvy není pro daňové účely považována za sankční plnění. Žalobkyně neporušila žádnou povinnost z nájemní smlouvy KV, ukončila závazek zaplacením odstupného. Odstupné bylo úplatou za příležitost pokračovat v realizaci technického zhodnocení Hlavního nádraží v Praze. Kdyby jej žalobkyně nezaplatila, pak by k technickému zhodnocení nedošlo pro zánik smlouvy Praha, tj. odstupné ekonomicky souvisí s pořízením majetku (technické zhodnocení etap 3 a 4 Hlavního nádraží v Praze). Žalobkyně proto dle § 25 odst. 1 písm. a) a odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví ve spojení s § 47 odst. 1 vyhlášky (svým účelem se odstupné blíží nákladům na zprostředkování či zabezpečení a přípravu pořizovaného majetku) zahrнула odstupné do pořizovací ceny technického zhodnocení železniční stanice Praha hlavní nádraží. Žalobkyně tvrdila, že odepisování majetku po dobu 30 let je pro daňové příjmy státu výhodnější než přímé zahrnutí odstupného do jednorázových nákladů žalobkyně, které by způsobilo daňovou ztrátu.

2) Žalovaný nesprávně uzavřel, že navazující úpravy Fantovy budovy provedené žalobkyní v letech 2011, 2013 a 2014 představují technická zhodnocení podléhající samostatné evidenci a odepisování dle § 30 odst. 6 ZDP. Úpravy v roce 2011 doplňovaly úpravy z roku 2010 a spočívaly v drobnějších stavebních úpravách, které byly součástí již zařazeného technického zhodnocení. Úpravy v roce 2013 spočívaly v dokončení stavebních úprav, na které bylo dne 17. 12. 2013 vydáno kolaudační rozhodnutí, a také byly úzce spojeny s úpravami z roku 2010. Navazující úpravy v roce 2014 byly pouze úpravami provedenými v důsledku konečného dělení stavebních nákladů a dorovnání fakturace stavebních prací, které již byly součástí technického zhodnocení. V roce 2014 neproběhly žádné stavební práce ani nevznikly náklady související s pořízením majetku, které by dle § 33 ZDP mohly být hodnoceny jako samostatné dokončené technické zhodnocení. ZDP neupravuje situaci, kdy je stávající technické zhodnocení na nemovité kulturní památce postupně upravováno zásahy, které na sebe navazují a které nelze od technických zhodnocení oddělit, nebo dochází pouze k administrativní úpravě již vynaložených nákladů v důsledku zpřesnění fakturace. Žalobkyně proto zvolila postup podle § 29 odst. 7 ZDP, který umožňuje zvýšení vstupní ceny majetku z jiného důvodu, než je technické zhodnocení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

- 3) Správce daně měl žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně byl obeznámen s obsahem výročních zpráv žalobkyně, v nichž žalobkyně jednoznačně deklarovala (např. str. 27 a 28 výroční zprávy za rok 2011) zahrnutí odstupného a dalších nákladů do vstupní ceny technických zhodnocení. Správce daně proto mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně. Kdyby správce daně vyzval žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení, pak by žalobkyni nemusela vzniknout povinnost platit penále.
- 4) Výslech úředních osob z Oddělení řízení rizik GFŘ měl být proveden, protože žalobkyně přesně označila pokyn, který vedl k zahájení daňové kontroly (pokyn z 22. 2. 2017, č. j. 153624/17/2400-00490-400698). Žalovaný má k tomuto pokynu přístup a mohl z něj odpovědnou osobu identifikovat.
22. Žalobkyně požadovala též zrušení prvostupňových rozhodnutí podle § 78 odst. 3 soudního řádu správního, protože měla za to, že vykazovala stejné vady jako napadené rozhodnutí.
23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě připomenul, že konkrétní náklady vzniklé při revitalizaci nádraží měly být z hlediska zákona o účetnictví a vyhlášky účtovány podle vazby ke konkrétní stavbě. Odstupné bylo vynaloženo za účelem zajištění možnosti pokračovat v technickém zhodnocení a pronajímání hlavního nádraží v Praze, nikoli na pořízení určitého majetku. Zaplacení odstupného nepodmiňovalo funkci nebo užívání stavby hlavního nádraží v Praze. Odstupné je sankcí, která není dle § 47 odst. 2 písm. d) vyhlášky součástí technického zhodnocení hmotného majetku.
24. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (č. j. 8 Afs 65/2005-79 nebo č. j. 3 Afs 1/2003-101) je daňový subjekt navrhuující výslech svědka povinen svědka přesně označit a uvést, co má být jeho výpověď prokázáno. Žalobkyně neuvedla, která konkrétní úřední osoba pracující na Oddělení řízení rizik GFŘ měla být vyslechnuta, jaké dosud sporné skutečnosti měly být výsledkem prokázány, ani jaký vliv mělo neprovedení výslechu na napadené rozhodnutí.
25. Ve zbytku žalovaný shrnul odůvodnění napadeného rozhodnutí.
26. Žalobkyně v replice konstatovala, že se žalovaný nijak nevypořádal s její argumentací týkající se povahy odstupného. Žalovaný sice se shodě s žalobkyní uvedl, že šlo o smluvní poplatek vynaložený za účelem zajištění možnosti pokračovat v technickém zhodnocení a pronajímání prostor, ale vzápětí bez dalšího uzavřel, že odstupné bylo smluvní sankcí. Žalovaný se stejným způsobem opomenul vypořádat s odkazem žalobkyně na údaje uvedené ve výroční zprávě z roku 2011.
27. Žalobkyně dodala, že pouze správce daně má přístup k interním dokumentům. Dle rozumného výkladu práva zohledňujícího tuto informační nerovnoměrnost nelze po žalobkyni požadovat uvedení konkrétního jména pro účely výslechu. Dostačuje, že žalobkyně určila osobu odkazem na pokyn GFŘ. Účel výslechu byl od počátku nepochybný a spočíval v prokázání, že správci daně byly známy skutečnosti odůvodňující doměření daně.

III.

Posouzení žaloby

28. Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez jednání, protože s tímto postupem oba účastníci řízení vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 soudního řádu správního).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

29. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
30. **Ad 1)** Mezi účastníky soudního řízení správního bylo sporné, zda mohla žalobkyně zahrnout odstupné do vstupní ceny technického zhodnocení Hlavního nádraží v Praze podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP ve spojení s § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví.
31. Podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP se vstupní cenou hmotného majetku rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně.
32. Podle § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví se pořizovací cenou rozumí pro účely tohoto zákona cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.
33. Je otázkou, zdali lze smluvené odstupné považovat za „náklad související s pořízením hmotného majetku.“ Nejvyšší správní soud tuto podmínku vyložil v nedávném rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 10 Afs 346/2020-43, bod 24: „NSS již ve věci *Správa pohledávek OKD uvedl, že účetní předpisy blíže neozřejmují pojem „souvislost“ předpokládaný § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví. Výkladem uvedeného ustanovení nelze dospět k jinému závěru než, že mezi vynaložením nákladů a pořízením hmotného majetku musí existovat přímá příčinná souvislost. Tato souvislost přitom musí být jednoznačná.*“ To znamená, že nepostačuje jakákoli souvislost mezi odstupným a technickým zhodnocením, ale je zapotřebí souvislost přímá. Aby bylo odstupné součástí pořizovací ceny, muselo by být jednoznačně vynaloženo bezprostředně za účelem zhodnocení Hlavního nádraží Praha.
34. Žalobkyně na str. 44 žaloby uvedla, že „zaplacení odstupného představovalo specifický náklad, který byl zcela zjevně vynaložen pouze za účelem zajištění možnosti pokračovat v realizaci technického zhodnocení Hlavního nádraží Praha.“ Žalobkyně měla za to, že odstupné bylo možno podřadit pod § 47 odst. 1 písm. a) vyhlášky, který stanovuje, že součástí ocenění technického zhodnocení jsou mj. náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce.
35. Jednotlivé nájemní smlouvy byly vzájemně propojeny, což vyplývá jak z jejich preambulí, tak z čl. 13.5 a 14.5. Smlouvy měly být plněny současně a výpověď jedné z nich umožňovala výpověď zbylých smluv. Smluvní strany následně uzavřely Dohodu o některých ujednáních, která v čl. 7.1 stanovila, že zrušení nájemní smlouvy KV zaplacením odstupného dle čl. 18.2 nájemní smlouvy nemá vliv na trvání nájemní smlouvy Praha. Žalobkyně ukončila nájemní smlouvu KV zaplacením odstupného v ujednané výši 46 500 000 Kč, čímž zachovala nájemní smlouvu Praha týkající se předmětu technického zhodnocení.
36. Dle městského soudu to znamená, že odstupné bylo v první řadě zaplaceno za účelem pokračování nájemní smlouvy Praha, která by jinak zanikla z důvodu provázanosti účelu předmětných smluv. Uhrazení odstupného bezprostředně nesměřovalo k technickému zhodnocení ve smyslu § 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví, pouze vynaložení takového nákladu umožňovalo, protože nájemní smlouva Praha žalobkyni ukládala povinnost, a tedy i právo, revitalizovat předmět nájmu. K vynaložení nákladu přímo

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

souvisejícího s technickým zhodnocením však v důsledku zaplacení odstupného vůbec dojít nemuselo. Odstupné nelze z téhož důvodu podřadit ani pod náklady demonstrativně uvedené v § 47 odst. 1 vyhlášky. Městský soud proto uzavřel, že zaplacení odstupného bylo sice příčinou technického zhodnocení Hlavního nádraží Praha, ale nikoli příčinou přímou ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

37. Je pravda, že žalovaný nesprávně podřadil odstupné pod „jiné sankce ze smluvních vztahů“, které dle § 47 odst. 2 písm. d) vyhlášky nejsou součástí technického zhodnocení. Odstoupení od smlouvy je právem smluvní strany, které je v tomto případě podmíněno zaplacením odstupného. Nejedná se o sankci za porušení smluvní povinnosti (v podrobnostech viz odbornou literaturu uvedenou v bodě 23 žaloby). Tato skutečnost však nepůsobí nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože nešlo o jediný argument žalovaného. Žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí předně konstatoval, že „zaplacením odstupného nebyla podmíněna funkce a užívání stavby hlavního nádraží v Praze, ale došlo pouze k finančnímu vyrovnání mezi smluvními stranami při zrušení jedné z nájemních smluv.“ Žalovaný neuznal odstupné jako náklad související s technickým zhodnocením, neboť dle jeho mínění nešlo o náklad bezprostředně související s pořízením technického zhodnocení nové odbavovací haly Hlavního nádraží v Praze a Fantovy budovy. Žalovaný, shodně jako Nejvyšší správní soud, požadoval přímou příčinnou souvislost mezi vynaloženým nákladem a technickým zhodnocením.
38. Městský soud žalobnímu tvrzení nepřisvědčil.
39. **Ad 2)** Žalobkyně namítala, že navazující úpravy Fantovy budovy provedené v letech 2011, 2013 a 2014 nepředstavují technická zhodnocení podléhající samostatné evidenci a odepisování dle § 30 odst. 6 ZDP. Technické zhodnocení na nemovité kulturní památce Fantova budova bylo postupně v letech 2011 a 2013 upravováno navazujícími stavebními zásahy, které nebylo možné od technického zhodnocení oddělit. Tímto způsobem došlo ke zvýšení vstupní ceny již odepisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, a proto žalobkyně postupovala dle § 29 odst. 7 ZDP. V roce 2014 neproběhly žádné stavební práce ani nevznikly náklady související s pořízením majetku, které by dle § 33 ZDP mohly být hodnoceny jako samostatné dokončené technické zhodnocení. Šlo pouze o administrativní úpravu již vynaložených nákladů v důsledku zpřesnění fakturace.
40. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobkyně v roce 2010 provedla technické zhodnocení Fantovy budovy, které se právní mocí kolaudačního rozhodnutí (24. 11. 2010) stalo hmotným majetkem podle § 26 odst. 5 ZDP. Sporná je povaha navazujících stavebních úprav v letech 2011 a 2013, a konečného dělení stavebních nákladů a dorovnání fakturace v roce 2014.
41. Podle § 33 odst. 1 ZDP 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.
42. Výdaj se stává technickým zhodnocením dle § 33 odst. 1 ZDP za současného splnění podmínky věcné a hodnotové: 1) musí jít o výdaj na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku; 2) takový výdaj musí u jednotlivého majetku převýšit v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Městský soud posuzoval splnění věcné a hodnotové podmínky pro náklady v roce 2011, 2013 a 2014.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

43. V roce 2011 představovaly stavební práce dílčí část nákladů, a to konkrétně ve výši 940 482 Kč podle faktur vystavených společností Metrostav a doložených žalobkyní pomocí podkladů k registru majetku. Šlo o stavební náklady za měsíc únor (faktura č. 91150052), březen (faktura č. 91150140) a duben (faktura č. 91150203) roku 2011, tj. po dokončení prvního technického zhodnocení třetí etapy revitalizace Fantovy budovy, k němuž došlo právní mocí kolaudačního rozhodnutí č. j. DUCR-58810/10/Nk dne 24. 11. 2010. Z listiny týkající se rozdělení věcného nájemného č. j. 871495/17/2401-60562-402319 vyplývá, že tyto náklady byly vynaloženy jako stavební náklady na druhou a třetí etapu revitalizace Fantovy budovy (v podrobnostech viz s. 21 zprávy o daňové kontrole). Náklad překročil částku 40 000 Kč za zdaňovací období roku 2011. Obě podmínky byly splněny.
44. V roce 2013 byly na Fantově budově dokončeny pokračující stavební úpravy v rozsahu čtvrté etapy, které sice navazovaly na úpravy provedené v roce 2010, ale byly zvláště zkolaudovány rozhodnutím č. j. DUCR-70390/13/Nk dne 17. 12. 2013. K navýšení vstupní ceny o 50 752 901 Kč účetním zápisem ze dne 31. 12. 2013 došlo v důsledku dokončení čtvrté etapy revitalizace Fantovy budovy a tento náklad překročil částku 40 000 Kč pro zdaňovací období roku 2013, protože byl ve smyslu § 33 odst. 1 ZDP technickým zhodnocením.
45. Podle tvrzení žalobkyně byla v listopadu roku 2014 zvýšena vstupní cena Fantovy budovy kvůli úpravě věcného nájemného, k níž došlo konečným dělením stavebních nákladů (3 051 103 Kč) a dorovnáním fakturace stavebních prací (109 085 Kč). Dělení stavebních nákladů představovalo dle dobropisu vystaveného žalobkyní společností České dráhy, a.s. změnu stavebních nákladů v průběhu čtvrté etapy revitalizace. Skutečnost, že šlo o účetní operaci a nikoli o faktickou stavební úpravu, není rozhodná, protože technické zhodnocení je souhrnem výdajů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008-52). K dorovnání fakturace došlo (viz podklady ke vstupním cenám jednotlivého majetku evidovaného v registru majetku) kvůli stavebním pracím za měsíc únor roku 2014 ve výši 652 852 Kč (faktura č. 91450087) a 210 000 Kč (faktura č. 400097), a za měsíc březen roku 2014 ve výši 21 237 Kč (faktura č. 91450177). Celková částka ve výši 884 089 Kč byla žalobkyní snížena o 775 004 Kč, zůstatek proto činil 109 085 Kč. Tyto náklady byly vynaloženy po právní moci kolaudačního rozhodnutí pro čtvrtou etapu revitalizace Fantovy budovy. V obou případech zvýšení vstupní ceny se jednalo o technické zhodnocení, protože náklady směřovaly na dokončené stavební úpravy a převyšovaly částku 40 000 Kč.
46. Skutečnost, že obecně šlo o výdaje na drobnější stavební úpravy doplňující technické zhodnocení z let 2010 a 2013, nic nemění na jejich povaze jako samostatného technického zhodnocení Fantovy budovy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 8 Afs 15/2008-139). Pro vznik technického zhodnocení je nezbytné splnění podmínek podle § 33 odst. 1 ZDP, které v těchto případech byly splněny.
47. Při účtování technického zhodnocení se obecně postupuje podle § 29 odst. 3 ZDP tak, že technické zhodnocení zvýší vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklého užívání. To však neplatí u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6. Povinnost zvýšit vstupní cenu samostatně evidovaného a odpisovaného technického zhodnocení o každé další technické zhodnocení dokončené na

původním majetku se nevztahuje na technické zhodnocení provedené na nemovitě kulturní památce, které se odpisuje podle § 30 odst. 6 vždy samostatně.

48. Výše uvedené znamená, že navazující technická zhodnocení provedená v letech 2011, 2013 a 2014 v podobě revitalizace nemovité kulturní památky Fantova budova se odpisují vždy samostatně postupem dle § 30 odst. 6 ZDP, protože jsou pro účely ZDP považována za samostatný majetek. Žalovaný nepochybil, když tento postup po žalobkyni požadoval.
49. Žalobní námitka proto neobstojí.
50. Ad 3) Žalobkyně byla přesvědčena, že ji správce daně měl vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ze str. 27 a 28 výroční zprávy z roku 2011 bylo patrné, že žalobkyně zaplatila poplatek za odstupné, který považovala za součást záloh na nájemné. Výroční zpráva uvádí, že zálohy za nájemné obsahují mj. náklady na výstavbu a další náklady přímo přiřaditelné k renovacím, pročež dle pojmosloví českých předpisů šlo o náklady odpovídající technickému zhodnocení.
51. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
52. Předmět soudního přezkumu spočívá ve vymezení sousloví „*důvodný předpoklad pro doměření daně*“ a zjištění, zda jej správce daně v tomto případě měl před zahájením daňové kontroly dne 13. 3. 2017.
53. Dosavadní judikatura týkající se výkladu § 145 odst. 2 daňového řádu je uceleně shrnuta v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, body 19 a 20: „*V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, bod 14, uvedl, že „[...] není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.“*
54. Stěžejní otázkou proto je, zdali mohl správce daně před zahájením daňové kontroly na základě výroční zprávy z roku 2011 důvodně předpokládat, že žalobkyní tvrzená daň z příjmů bude následně doměřena pro nesprávné zahrnutí odstupného do vstupní ceny

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

technického zhodnocení, tj. kvůli snížení základu daně v důsledku neoprávněného navýšení výdajů.

55. Ze str. 27 a 28 výroční zprávy za rok 2011 vyplývá, že náklady vykázané jako zálohy na nájemné zahrnují především náklady na výstavbu, architektonické náklady, stavební pojištění a jiné náklady, které se dají přímo přiřadit k renovacím, například určité manažerské služby, poplatky za postoupení, poplatky za záruku, náklady na úvěry a skutečné poplatky placené společnosti České dráhy, a.s. během doby renovace a doby nájmu. Dále je zde uvedeno, že poplatek za odstoupení od smlouvy KV je aktivován v plné výši jako součást záloh na nájemné, neboť nájemné smlouvy na vlaková nádraží jsou navzájem propojené a nelze je posuzovat odděleně. Výroční zpráva se nevěnovala jiným nákladům vynaloženým při přípravě revitalizace železniční stanice Karlovy Vary – horní nádraží.
56. Z výše uvedeného je patrné, že žalobkyně považovala odstupné za součást záloh na nájemné, protože jednotlivé nájmy vlakových nádraží byly vzájemně podmíněné. Samotné zálohy na nájemné pak vymezila mj. jako náklady na výstavbu a další náklady přímo přiřaditelné k renovacím, tj. obdobně jako součásti technického zhodnocení dle § 47 odst. 1 vyhlášky. Podřazení odstupného pod zálohy na nájemné a vymezení těchto záloh jako náklady, které jsou přímo přiřaditelné k renovacím, nepředstavuje důvodný předpoklad pro doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť bez dalšího nevypovídá o tom, že žalobkyně bude tento náklad odepisovat jako součást technického zhodnocení železniční stanice Praha hlavní nádraží.
57. Městský soud nad rámec této úvahy upozorňuje, že správce daně nemohl na nesprávné (viz první žalobní bod) mínění žalobkyně reagovat výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu, protože se o něm prokazatelně dozvěděl až v rámci daňové kontroly, a to nejdříve okamžikem doložení přílohy č. 1 podkladů k daňové kontrole č. j. 635404/17, evidované pod pořadovým č. 18 v první části kontrolního spisu. Z výzev k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPPO za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 (č. l. 74 až 76 kontrolního spisu) plyne, že správce daně pojal pochybnost o správnosti účtování nákladů až na základě bližšího vymezení jejich povahy jako odstupného a s ním spojené neuskutečněné revitalizace.
58. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici daňová tvrzení žalobkyně za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015, z nichž nebylo možné bez dalšího dovodit, že odstupné bylo odepisováno chybně. Totéž platí pro přílohy č. 2 těchto daňových tvrzení, které řadí mezi náklady „úpravu účetních odpisů“, bez jejich bližšího vymezení. Z otázek správce daně obsažených ve zprávě o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 3. 2017 č. j. 208585/17/2401-60562-402319 nevyplývá, že měl správce daně důvodné podezření na nesprávné zahrnutí odstupného do vstupní ceny technického zhodnocení; správce daně se zabýval zejména postoupením smlouvy o nájmu, činnostmi žalobkyně, vlivem mezinárodních účetních standardů při vedení účetnictví, vztahem žalobkyně a společnosti Grandi Stazioni S.p.A. apod. Skutečnost, že první otázka správce vycházela z údajů uvedených „ve výročních zprávách zveřejněných ve Sbírce listin v části III. v bodě 5.1.1.“, sama o sobě nevypovídá o znalosti účtování odstupného, protože tento údaj je obsažen nejen ve výroční zprávě pro rok 2011, která obsahuje žalobkyní citovanou pasáž týkající se odstupného, ale také v části III, bodu 5.1.1. výročních zpráv za rok 2013, 2014 a 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

59. Městský soud pro úplnost dodává, že nemohl ověřit, zda vědomost správce daně o účtování odstupného vyplývala z pokynu GFŘ ze dne 22. 2. 2017, č. j. 153624/17/2400-00490-400698, protože žalobkyně tuto písemnost soudu nepředložila a ve správním a kontrolním spisu založena není.
60. Žalobní námitka není důvodná.
61. 4) Žalobkyně požadovala provedení výsledku úřední osoby, která dne 22. 2. 2017 vydala pokyn GFŘ č. j. 153624/17/2400-00490-400698. Správce daně má k této písemnosti přístup v rámci své úřední činnosti, pročež mohl úřední osobu identifikovat a vyslechnout.
62. Žalobkyně poprvé odkázala na pokyn GFŘ v bodě 18 doplněného odvolání ze dne 7. 10. 2020, kde uvedla, že daňová kontrola nebyla zahájena náhodně, ale na základě pokynu Oddělení řízení rizik ze dne 22. 2. 2017, č. j. 153624/17/2400-00490-400698. GFŘ měla dle žalobkyně disponovat informacemi o zahrnutí odstupného do vstupní ceny technického zhodnocení, protože o tom měla být zpravena Správou železniční dopravní cesty, která byla s žalobkyní v civilním sporu.
63. Žalobkyně nedoložila správci daně předmětný pokyn GFŘ, pouze uvedla, že na základě civilního sporu věděla úřední osoba vydávající pokyn o pochybení žalobkyně při účtování odstupného a následně o této nesrovnalosti vyrozuměla správce daně. Jednalo se tedy o pouhou domněnku žalobkyně, která nevypovídala o způsobilosti pokynu GFŘ prokázat vědomost správce daně. Soud upozorňuje, že z vyrozumění o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2017 č. j. 160713/17/2401-60562-401356 nevyplývá, že důvodem zahájení daňové kontroly byl právě pokyn GFŘ. Kromě toho, kdyby hlavní důvod vedení daňové kontroly spočíval v nesprávném započtení odstupného do vstupní ceny technického zhodnocení, pak by se správce daně nepochybně žalobkyně na tuto věc dotázal. Taková otázka ve zprávě o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 3. 2017 č. j. 208585/17/2401-60562-402319 chybí, což vypovídá o tom, že v okamžiku zahájení daňové kontroly neměl správce daně pochybnosti o účtování odstupného.
64. Nebyl-li přesvědčivě doložen důvod pro provedení dokazování pokynem GFŘ, tím spíše nebylo potřebné vyslyšet úřední osobu, která pokyn vydala. Správce daně sice dle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, to ale neznamená, že je povinen provádět každý navržený důkaz.
65. Žalobní námitka je proto nedůvodná.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Městský soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
67. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. května 2022

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, PhD. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.