ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobce: **Š. N., IČO X**
sídlem X
zastoupený advokátem Mgr. Jiřím Schüllerem, LL.D., MBA
sídlem U Sluncové 666/12a, 180 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 6552/21/5300-21441-708460,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 6552/21/5300-21441-708460, se ve výroku 7 ruší a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Ve zbytku se žaloba zamítá.**

III. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 580,50 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jiřího Schüllera, LL.D., MBA, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), dodanou do datové schránky soudu dne 26. 4. 2021, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí"), jehož výroky 1 až 7 byla k odvolání žalobce změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně") ze dne 10. 7. 2019 – dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci jakožto podnikající fyzické osobě doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH") za jednotlivá zdaňovací období od 1. čtvrtletí 2014 až do 4. čtvrtletí 2015 (vyjma 3. čtvrtletí 2015) a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně (dále souhrnně jen „napadené platební výměry").

2. Konkrétně u zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2015 dospěl správce daně (mimo jiné též) k závěru, že žalobce byl povinen podle § 78 odst. 1, odst. 4 písm. a) a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH") v daňovém přiznání za toto zdaňovací období provést úpravu původně uplatněného odpočtu daně ze čtyř přijatých zdanitelných plnění (dodávky týkající se topení, koberce a kamerového systému v jím provozovaném hotelu), jelikož tato plnění bylo třeba považovat nikoliv za opravu, nýbrž za technické zhodnocení budovy hotelu, jenž žalobce následně prodal za cenu bez DPH před uplynutím desetileté lhůty od vynaložení výdajů na technické zhodnocení. K odvolání žalobce pak žalovaný výrokem 7 napadeného rozhodnutí změnil právě i dodatečný platební výměr č. j. 3758006/19/2121-50522-203931 tak, že se žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 doměřuje DPH (pouze) ve výši 313 776 Kč (původně bylo doměřeno 331 640 Kč) a ukládá se mu uhradit penále (pouze) ve výši 62 755 Kč (původně 66 328 Kč), a současně změnil údaje odpovídající řádkům 60, 63 a 66 daňového přiznání. Tato změna byla odůvodněna (mimo jiných, žalobou nerozporovaných položek) tím, že správce daně nesprávně vypočetl úpravu odpočtu daně. U sporných plnění došlo dle str. 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí k následující úpravě:

Dodavatel	DPH celkem	Úprava odpočtu daně dle správce daně (9/10)	Úprava odpočtu daně dle odvolacího orgánu	Rozdíl ve prospěch odvolatele
MULTITECHNIK	31 099,30 Kč	27 989,10 Kč	7/10: 21 769,51 Kč	6 219,86 Kč
[redacted]	12 946,40 Kč	11 651,76 Kč	7/10: 9 062,48 Kč	2 589,28 Kč
Ideafactory	16 950,40 Kč	15 255,36 Kč	8/10: 13 560,32 Kč	1 695,04 Kč
[redacted]	73 596,60 Kč	66 236,94 Kč	8/10: 58 877,28 Kč	7 359,66 Kč
				17 863,84 Kč

3. V prvním okruhu žalobní argumentace žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami vznesenými v odvolání a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nadto má za to, že mu správce daně a žalovaný podstatným způsobem ztížili bránění jeho práv a způsobili mu zbytečné náklady, neboť z důvodu právní jistoty musel podat odvolání proti každému napadenému platebnímu výměru zvlášť. Obsáhlá zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 7. 2019, č. j. 3721304/19/2121-60561-209323, pojednávala jen o letech, nikoliv o jednotlivých čtvrtletích, a pro žalobce tak bylo zmatečné a nesrozumitelné, která zjištění se vztahovala k tomu kterému napadenému platebnímu výměru. Podle názoru žalobce tím správce daně i žalovaný porušili základní zásady správy

daní ve smyslu § 6 odst. 3 a § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád"). V důsledku toho jsou z pohledu žalobce napadené platební výměry i napadené rozhodnutí rozhodnutími nepřezkoumatelnými a nezákonnými.

4. Ve druhém okruhu žalobní argumentace žalobce namítá, že oprava topení, koberců a kamerového systému (dále souhrnně „sporná plnění") nebyla věcně ani časově spojena se stavebními úpravami hotelu ohlášenými Stavebnímu úřadu v Chomutově dne 20. 2. 2013 (osazení oken a odstranění schodiště) a dne 24. 7. 2013 (vybourání nenosných příček a obnovení vyrovnávacího schodiště), a netvořila tak s touto stavební akcí jeden záměr. Žalobce k časovému sledu událostí poukázal na to, že oprava topení byla provedena již v roce 2012 [na základě faktur ze dne 5. 12. 2012, č. R74/12, vystavené obchodní společností Multitechnik spol. s r.o. (dříve " MULTITECHNIK ", spol. s r.o., dále jen „MULTITECHNIK"), a ze dne 21. 12. 2012, č. R81/12, vystavené P. K.] a že oprava koberců byla provedena již v březnu 2013 (na základě faktury ze dne 12. 3. 2013, č. R65/13, vystavené R. P.). Oprava kamerového systému sice byla provedena až po obou ohláškách na stavební úřad (faktura č. R119/13 vystavená společností Ideafactory s.r.o.), ale ani ta neměla věcnou souvislost s vybouráním nenosných příček a obnovením vyrovnávacího schodiště.

5. I kdyby však předmětné opravy se stavební akcí žalobce souvisely, nejednalo by se o technické zhodnocení, nýbrž o prosté opravy, neboť topení, koberec i kamerový systém již v hotelu byly, nebyly nahrazeny vyšší kvalitou ani nebyly nahrazeny zcela, nýbrž byly opraveny pouze jejich nefunkční prvky. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, a tam citovaný rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, což jsou podle názoru žalobce rozhodnutí, která modifikovala starší rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, o který se žalovaný opřel. Žalobce tak žalovanému vyčítá, že nepostupoval v souladu s aktuální rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a zaujal (překonaný) právní názor, že veškeré výdaje musely být technickým zhodnocením (s odkazem na skutečnost, že byly práce prováděny v rámci jedné investiční akce), aniž se zabýval posouzením jednotlivých prací, tedy zjišťováním, zda se skutečně jednalo o technické zhodnocení, nebo o opravu. Žalobce má proto za to, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami a nesprávně nevyhověl jeho návrhu ze dne 9. 2. 2021 na výslech dodavatelů k prokázání oprav topení, koberce a kamerového systému.

6. Žalobce uzavřel, že je přesvědčen, že postupoval v souladu se zákonem, když předmětná plnění považoval za opravu, nikoliv za technické zhodnocení. Napadené rozhodnutí pokládá za nesprávné a nezákonné, neboť je stiženo velkým množstvím hmotněprávních a procesních pochybení.

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poté, co podrobně shrnul dosavadní průběh řízení, setrval na své argumentaci z napadeného rozhodnutí, pročež navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. K námitce, že se nezabýval argumentací žalobce uvedenou v jeho různých podáních, uvedl, že povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou dílčí námitku (k tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9). Oponoval, že žalobci (který byl v odvolacím řízení zastoupen advokátem) nic nebránilo podat odvolání pouze s jedním odůvodněním proti všem napadeným platebním výměrům, byť předmětem zprávy o daňové kontrole byla jak daň z přidané hodnoty (osm zdaňovacích období), tak

daň z příjmů fyzických osob (tři zdaňovací období). Žalovaný je pak dále toho názoru, že on i správce daně dodrželi zásadu poučovací a zásadu hospodárnosti v maximálním rozsahu tak, jak jim ukládá daňový řád. V té souvislosti zdůraznil, že správce daně nemohl vydat jen jeden (dodatečný) platební výměr na různá zdaňovací období (například souhrnně za celý kalendářní rok, jestliže zdaňovacím obdobím na DPH je každé čtvrtletí) a na různé daně (například na daň z příjmů a DPH), a že pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění právě zpráva o daňové kontrole v souladu s § 147 daňového řádu. Žalovaný pak dostál zásadě hospodárnosti a vstřícnosti i tím, že o všech odvoláních rozhodl jedním (napadeným) rozhodnutím, aby žalobce následně mohl podat pouze jednu správní žalobu.

8. K úpravě odpočtu z plnění přijatých od dodavatelů Ideafactory s.r.o., P. K. a R. P. žalovaný uvedl, že není sporné, že žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění z provozu hotelu a v roce 2015 dlouhodobý majetek prodal, přičemž v souladu s § 56 zákona o DPH tento prodej vykázal jako uskutečnění plnění bez nároku na odpočet daně. Z uvedeného tak podle žalovaného vyplývá, že počínaje rokem 2015 došlo ke změně rozsahu použití odpočtu původně žalobcem uplatněného již v letech 2012 a 2013, a že žalobce tudíž byl podle § 78 odst. 1 zákona o DPH povinen provést úpravu původně uplatněného odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění od P. K. (za použití materiálu společnosti MULTITECHNIK) tak, že měl odvést 7/10 z původně uplatněné částky ve prospěch státního rozpočtu (tj. částku 30 832 Kč). Současně byl povinen provést úpravu z původně uplatněného odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění od Ideafactory s.r.o. a R. P. tak, že měl odvést 8/10 z původně uplatněné částky ve prospěch státního rozpočtu (tj. částku 72 438 Kč). Žalovaný vysvětlil, že jelikož správce daně při výpočtu úpravy odpočtu nesprávně stanovil počátek lhůty pro úpravu odpočtu, změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 o 17 864 Kč ve prospěch žalobce.

9. K rozsudku č. j. 2 Afs 335/2019-32 žalovaný uvedl, že se týkal skutkové situace, v níž jak žalovaný, tak krajský soud nezjišťovali technický stav budovy před započetím prací a Nejvyšší správní soud konstatoval, že argumentaci k technickému zhodnocení nelze založit pouze na způsobu účtování (resp. fakturování) předmětných prací. Taková situace však v případě žalobce podle žalovaného nenastala, a proto na něj nelze aplikovat závěry zmiňovaného rozsudku. Přiléhavý podle žalovaného není ani rozsudek č. j. 2 Afs 17/2012-26, neboť v něm bylo žalovanému vytknuto neprovedení znaleckého posudku, který však žalobce v nyní řešené věci nenavrhoval. Žalovaný vyzdvihl, že žalobce v podané žalobě pouze tvrdí, že nešlo o technické zhodnocení, ale o opravy, avšak svá tvrzení nijak neprokázal a ke stavu budovy hotelu před započetím akcí se vůbec nevyjadřuje. Žalovaný proto odkazuje na rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99, který nebyl judikaturou dosud překonán, o čemž svědčí například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40.

10. Žalobcem uplatněná námitka neexistence věcné a časové souvislosti oprav topení a koberců a opravy kamerového systému, tedy plnění přijatých před stavebním ohlášením nebo těsně po něm, není z pohledu žalovaného důvodná. Žalovaný na rozdíl od správce daně zahrnul tyto práce do technického zhodnocení, neboť nepochybně tvořily s dalšími úpravami jeden celek, pročež upravil původně uplatněný odpočet DPH ve prospěch žalobce o téměř 18 000 Kč. Současně ale žalovaný uvedl, že: *„trvá na tom, že všechny úpravy prováděné na budově hotelu, ať už před ohlášením nebo po něm, nejsou* (sic!) *úpravou jednoho celku, tj.*

technickým zhodnocením. Ze Zprávy o daňové kontrole, konkrétně str. 59 a 60 jejích příloh, jasně vyplývá, že k technickému zhodnocení docházelo již v roce 2012."

11. Žalovaný pokračoval, že žalobce zamlčuje stav objektu před započetím rekonstrukce, nicméně že ze zprávy o daňové kontrole plyne, že byl ve stavu dezolátním. Žalovaný je tak přesvědčen, že oprava topení byla provedena v roce 2012 již v rámci započatých prací na celkové rekonstrukci objektu. Oprava koberců pak byla fakturována v březnu 2013, tedy sice krátce po ohlášení prací stavebnímu úřadu, avšak pokládku si žalobce zrealizoval sám a až později. Časová souvislost podle žalovaného nechybí ani u opravy kamerového systému, která byla provedena dne 24. 7. 2013. Žalovaný na tomto základě uzavřel, že zcela jistě nedošlo pouze k opravě stávajícího stavu, nýbrž že došlo k takovým stavebním úpravám, jež odpovídají definici technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů"). To ostatně přímo plyne ze žalobcem předložené technické dokumentace nazvané *„Změna užívání objektu – hotel Evropa se stavebními úpravami"*. Nelze totiž posuzovat jednotlivé úkony každý zvlášť jako jednotlivé opravy elektřiny, plynu, vody, kanalizace, dveří a pokládky koberců a kamerového systému – uvedený zásah je tak rozsáhlý, že je nutno pohlížet na tyto úkony jako na celek zhodnocující celou budovu hotelu.

12. Žalovaný proto považuje všechny žalobní námitky žalobce za nedůvodné, neboť ve světle provedených důkazů a zjištěných skutečností musel být žalobcem původně uplatněný odpočet v souladu s § 78 zákona o DPH upraven.

13. V replice žalobce opětovně odmítl akceptovat právní názory žalovaného. Je přesvědčen, že za řádné odůvodnění nelze považovat to, že napadené platební výměry odkazovaly pouze na zprávu o daňové kontrole, aniž by správce daně odkázal na konkrétní část této zprávy, která sestává ze 156 stran a 86 stran příloh. Žalobce tak nevěděl, jakými konkrétními zjištěními správce daně odůvodňuje ten který konkrétní platební výměr, v čemž spatřuje porušení zásady hospodárnosti ze strany správce daně. K úpravě odpočtu daně žalobce uvedl, že nerozporuje, že v následujícím roce po opravách koberce, topení a kamerového systému prováděl stavební úpravy hotelu, trvá však na tom, že tyto stavební úpravy věcně ani časově nesouvisely se spornými plněními. K prokázání předchozího stavu topení, koberců a kamerového systému žalobce navrhl výslech dodavatelů, ale jestliže mu žalovaný nevyhověl, nemůže mu současně vyčítat, že svá tvrzení neprokázal. Dále žalobce uvedl, že souhlasí s tvrzením žalovaného, že *„všechny úpravy prováděné na budově hotelu, ať už před ohlášením nebo po něm,* ***nejsou*** *úpravou jednoho celku, tj. technickým zhodnocením,"* neboť právě oprava topení, koberců a kamerového systému nebyla jedním stavebním záměrem a nesouvisela s ohlášenými stavebními úpravami, které probíhaly v jiné části hotelu, tedy jinde než v místnostech, kde došlo k opravě topení, koberců a kamerového systému. K ohlášení stavebního záměru nadto došlo až po provedení opravy topení a koberců a po domluvě na opravě kamerového systému. Závěrem žalobce podotkl, že má nyní ztíženou důkazní situaci vzhledem k délce daňového řízení, jehož předmětem je daň z příjmů fyzických osob za roky 2013 – 2015 a daň z přidané hodnoty za roky 2014 – 2016, neboť má prokazovat skutečnosti, které se uskutečnily již v roce 2013, a to za situace, kdy již ani nevlastní nemovitosti, ve kterých byly hotely provozovány.

Podstatný obsah správního spisu

14. Správce daně v rámci daňové kontroly zahájené dne 16. 3. 2017, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 – 2015 a DPH za zdaňovací

období 1. až 4. čtvrtletí let 2014 – 2016, dospěl mj. k závěru, že žalobce porušil § 78 zákona o DPH, jestliže v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 neprovedl úpravu původně uplatněného odpočtu DPH z níže uvedených plnění, která se stala součástí hotelu Evropa (též Chicago), u kterého (coby dlouhodobého majetku) následně došlo ke změně rozsahu použití pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně:

- MULTITECHNIK, předmětem plnění byl nákup materiálu: topení, kotle, radiátory, DPH byla deklarována v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012;
- P. K., předmětem plnění byla oprava topení, DPH byla deklarována v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012;
- R. P., předmětem plnění byl koberec, DPH byla deklarována v daňovém přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013;
- Ideafactory s.r.o., předmětem plnění byla oprava rozvodu kamerového systému, DPH byla deklarována v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013.

Žalobce totiž poté, co provedl stavební záměr (stavební úpravy se změnou užívání hotelu) ohlášený dne 20. 2. 2013 a dne 24. 7. 2013, kupní smlouvou ze dne 7. 9. 2015 převedl vlastnické právo k předmětné nemovitosti (která byla uvedena do stavu způsobilého k užívání od roku 2014) manželům Alexandrovi a Evě Novákovým a manželům Lucii a Danielovi Ježkovým, přičemž z prodeje hotelu nebyla odvedena DPH na výstupu. V důsledku neprovedení úpravy si neoprávněně zvýšil nárok na odpočet daně celkem o 326 758 Kč.

15. Správce daně proto napadeným platebním výměrem ze dne 10. 7. 2019, č. j. 3758006/19/2121-50522-203931, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, provedl úpravu původně uplatněného odpočtu daně s tím, že žalobce prokázal nárok na odpočet daně pouze u 1/10 shora uvedených přijatých zdanitelných plnění.

16. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 7. 2019, č. j. 3721304/19/2121-60561-209323, která se považuje za odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru, vyplývá, že správce daně dospěl k závěru (viz stranu 146), že žalobce neprokázal využití výše uvedených uplatněných odpočtů DPH pouze na opravy a údržbářské práce v hotelu Chicago, tj. že se nejedná o technické zhodnocení budov hotelu Chicago, jelikož k uvedenému sdělení nepředložil žádné další důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně. Konkrétněji stran tvrzené opravy topení rozvedl (viz strany 147 – 148), že i když žalobce podal žádost o ohlášení stavebních úprav až dne 20. 2. 2013 a 24. 7. 2013 a faktury č. R74/12 a R81/12 byly vystaveny ještě před tímto datem,

nejsou ani tyto faktury důkazním prostředkem prokazujícím, že materiál a provedené práce souvisejí pouze s opravou, kterou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení majetku nebo poškození majetku za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Na fakturách totiž není uveden rozpis materiálu či provedených prací a žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, že se jednalo o opravu. Ve vztahu ke kamerovému systému pak správce daně uvedl (viz stranu 148), že lze dovodit, že alarm a kamerový systém nebyl dostatečně nainstalován v celém hotelu, neboť mohl být i z větší části zcizen. Žalobce přitom nepředložil správci daně žádné další důkazní prostředky, kterými by prokázal, že se jednalo o opravu původního alarmu a kamerového systému. A konečně ve vztahu ke koberci správce daně uvedl (viz stranu 148), že žalobce neprokázal, že byl koberec spotřebován na opravu textilní krytiny, dodavatel u položení

koberce nebyl, tudíž správce daně považoval tuto položku za neprokázanou. Správce daně tak uzavřel (viz opět stranu 148 zprávy o daňové kontrole), že na základě jeho zjištění a z předložených důkazních prostředků (zejména z rozhodnutí vydaných stavebním úřadem Magistrátu města Chomutov, ze znaleckých posudků na ocenění a z fotografií budov hotelu) je patrné, že budova hotelu Chicago byla poškozena vandalismem v takovém rozsahu, že nebylo možné ji bezprostředně po zakoupení v roce 2012 použít k ekonomické činnosti. Navržené stavební úpravy byly provedeny v takovém rozsahu, že je není možno považovat pouze za opravy, jelikož z důvodu změny dispozic se jedná o technické zhodnocení. Žalobce přitom neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že se právě u sporných plnění jednalo o přijatá zdanitelná plnění použitá na opravy, správce daně je proto považoval za technické zhodnocení.

17. Správce daně přitom vycházel mj. z obsahu znaleckého posudku ze dne 23. 5. 2012 zpracovaného Ing. Martinem Mandíkem za účelem stanovení tzv. vyhláškové ceny pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí v souvislosti s pořízením hotelu žalobcem. V tomto znaleckém posudku se ke stavu nemovitosti uvádělo, že od roku 2010 je hotel neužíván, „*vandalismem došlo k vážným vadám a poruchám – byly ukradeny dešťové svody, vytrhány parapety, odřezány radiátory, rozvody jsou částečně vysekané ze zdí, byly ukradeny plynové kotle a částečně bojlery a vybavení kuchyně. Z důvodu zatékání došlo k degradaci omítek a zdiva. Jsou poškozené zárubně a dveře do pokojů i vstupní dveře. Místy je poničená podlahová krytina. Vnější omítky jsou částečně opadané, poničené od vzlínání vlhkosti, od povětrnostních vlivů a jsou neudržované (vnější omítky po celém viditelném obvodu budovy). Vnitřní omítky jsou místy opadané, s vlhkostními mapami, místy s trhlinami nezjištěného původu.*“

18. Správce daně měl k dispozici též žalobcem předložené písemné prohlášení R. P. ze dne 11. 4. 2019, který sdělil, že provedl u žalobce v hotelu Evropa ve 2. a 3. nadzemním podlaží zaměření poškozeného koberce o celkové výměře 708 m^2 a následné dodání nového o stejné výměře a stejných technických parametrů. Z kapacitních důvodů ale nemohl v požadovaném termínu provést pokládku, a proto žalobci jen vysvětlil způsob pokládky s tím, že si koberec položí sám. Potvrdil, že vystavil spornou fakturu.

19. Dále správce daně pracoval i s projektovou dokumentací k ohlášeným stavbám, ze které vyplývá, že samotné bourací práce a na ně navazující vybudování nových příček, sociálních zařízení atd. se týkaly pouze části prvního nadzemního podlaží. Ve své podstatě se jednalo o to, že jeden z dosavadních vchodů do zvýšeného přízemí měl být odstraněn včetně předsunutého schodiště k tomuto vchodu, vstup měl být nahrazen oknem, a naopak místo sousedního okna byl vybudován nový vstup s dveřmi v úrovni terénu a za nimi bylo uvnitř budovy odkryto původní vnitřní vyrovnávací schodiště. V návaznosti na tuto změnu došlo v navazující části prvního nadzemního podlaží k vybourání průchodů ve stávajících příčkách, do stávajícího salónku bylo vestavěno sociální zařízení oddělené příčkou a stal se z něj nový apartmán, a na základě obdobné vestavby sociálního zařízení a přičlenění původního prostoru přesunuté recepce došlo v důsledku změn dispozičního uspořádání k vytvoření dvou apartmánů na místo jednoho většího stávajícího. Dílčí úpravou (nový vstup a průchod spolu s přesuny některých umyvadel) byla také v prostoru stávajících toalet vytvořena společná předsíňka. Ve spisovém materiálu stavebního úřadu vyžádaném správcem daně se nehovoří o tom, že by mělo docházet k jakýmkoliv stavebním úpravám ve zbylých částech stavby, např. ve 2. či 3. nadzemním podlaží.

20. I proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, ve kterém

argumentoval v zásadě obdobně jako později v žalobě (s výjimkou chybějícího odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce technického zhodnocení).

21. V rámci odvolacího řízení žalovaný, potažmo správce daně, doplnil spisový materiál o svědeckou výpověď pana J. G., jednatele Ideafactory s.r.o., a o daňové doklady a prohlášení vystavené Ideafactory s.r.o.

22. J. G. v pozici svědka ve vztahu k opravě kamerového systému uvedl, že opravu rozvodu kamerového systému, datového rozvodu a rozvodu DTVB provedl on osobně (nastavoval aktivní prvky a zabezpečení) spolu se zaměstnanci Ideafactory s.r.o., kteří dělali pomocné práce a montáže, a to v hotelu Chicago. V hotelu, který nebyl nějakou dobu používán a v němž občas pobývali bezdomovci, chyběly části technologií a technologie byly zastaralé a nefunkční. Část nefunkčních technologií a rozvodů proto nahradili novými a systém zprovoznili a předali uživateli. Původní kabelový rozvod vedený ve zdech zachovali a měnili pouze poškozené a nefunkční části a také dělali datové zásuvky. Potvrdil, že podepsal prohlášení předložené žalobcem, a k výměně zabezpečovacích kamer neznámého čínského výrobce za značkové uvedl, že byly umístěny totožně jako ty předchozí, měly i stejné rozlišení a lepší byla jen jejich optika.

23. Dne 8. 1. 2021 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ho k vyjádření se v odvolacím řízení. Současně žalobce seznámil s hodnocením obsahu provedené svědecké výpovědi a mj. rovněž se změnou správcem daně provedené úpravy odpočtu daně u technického zhodnocení obchodního majetku.

24. K provedené úpravě odpočtu DPH žalobce v odvolacím řízení uvedl, že správce daně mohl požádat o vyjádření poskytovatelů, aby zjistil, za co konkrétně byly práce fakturovány a jaký materiál byl použit. Konkrétně se měl obrátit na P. K., M. R., R. P. a jednatele společnosti Ideafactory s.r.o. Žalobce je proto navrhl jako svědky za účelem potvrzení jeho tvrzení, že opravy topení, koberce a kamerového systému věcně nesouvisely se stavebními pracemi provedenými dle ohlášení na stavebním úřadě. V této souvislosti žalovanému navrhl, aby odvoláními napadené platební výměry zrušil a daňová řízení zastavil, případně aby dodatečné platební výměry změnil. Ke svému vyjádření nadto žalobce doložil prohlášení M. R. ze dne 15. 2. 2021, který uvedl, že spolu se žalobcem prováděl opravu poškozených koberců v Hotelu Evropa, a to ve 2. a 3. nadzemním podlaží, kde špatné části koberců měnili za nové koberce stejných technických parametrů. Koberec byl zakoupen u pana P. a vyměněno bylo cca 700 m^2 koberce.

25. V napadeném rozhodnutí ze dne 25. 2. 2021 žalovaný shrnul skutkový stav věci, obsah podaných odvolání a právní základ věci. Na tomto základě se následně vypořádal s odvolacími námitkami stran oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH od vybraných dodavatelů a úpravy odpočtu z plnění přijatých od dodavatelů Ideafactory s.r.o., P. K. (za použití materiálu od MULTITECHNIK) a R. P. (viz body 48 – 53 napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že v daném případě není sporu o tom, že k uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech opravdu došlo v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů. Sporná byla pouze otázka, zda se jednalo o opravu, či technické zhodnocení obchodního majetku. V této souvislosti žalovaný popsal, že z dokumentace obsažené ve spisovém materiálu plyne, že v objektu hotelu Evropa (Chicago) nedošlo pouze k opravě stávajícího stavu, ale došlo i k bouracím pracím (např. změna v počtu WC, změna umístění koupelen, změny příček atd.), čímž došlo ke změně celkových dispozic předmětného obchodního majetku žalobce. Podle názoru žalovaného

tedy došlo k takovým stavebním úpravám, jež odpovídají definici technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Proto považoval veškeré výdaje související s rekonstrukcí objektu hotelu za technické zhodnocení, které je dlouhodobým majetkem podléhajícím úpravě odpočtu daně. Z pohledu žalovaného je zřejmé, že i z časového hlediska se jednalo o rozsáhlou rekonstrukci celého objektu v řádu několika let, jejímž výsledkem bylo skutečné zahájení provozu hotelu až v roce 2014. Na podporu svého právního názoru odkázal na rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99. Žalovaný pak konstatoval, že se nemůže ztotožnit s názorem žalobce, že opravy topení, koberců a kamerového systému netvořily se stavebními pracemi, které byly povoleny na základě ohlášení stavebním úřadem v Chomutově, jediný záměr, tedy že nebyly věcně spojeny s touto stavební akcí.

26. Žalovaný navázal, že počínaje rokem 2015 došlo ke změně rozsahu použití odpočtů původně uplatněných již v letech 2012 a 2013, neboť v roce 2015 žalobce předmětný dlouhodobý majetek prodal a v souladu s § 56 zákona o DPH tento prodej vykázal jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Žalovaný dále podrobně rozvedl, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění uskutečněného P. K. a materiálu pořízeného od společnosti MULTITECHNIK byl prokazatelně uplatněn a použit v rámci přípravy na ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně již v roce 2012, takže 3 roky byla předmětná plnění využita pro ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně – v souladu s § 78a zákona o DPH se proto pro úpravu tohoto odpočtu daně použije poměr ve výši 7/10. Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Ideafactory s.r.o. a R. P. byl uplatněn a použit v rámci přípravy na ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně v roce 2013, a v souladu s § 78a zákona o DPH se tak pro úpravu tohoto odpočtu použije poměr ve výši 8/10. Jelikož správce daně nesprávně vypočetl úpravu odpočtu daně ve výši 9/10 (nesprávně totiž vycházel až z roku zahájení provozu hotelu), byly žalobci v rámci odvolacího řízení přiznány ještě 2/10 z původně uplatněného odpočtu daně z přijatého zdanitelného plnění uskutečněného P. K. a společností MULTITECHNIK a ještě 1/10 z původně uplatněného odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Ideafactory s.r.o. a R. P.

27. V závěru napadeného rozhodnutí pak žalovaný k námitce, že správce daně mohl vyslechnout pana K., pana G. a pana P. a že měl vycházet z prohlášení pana P. a pana R., uvedl, že jednatel společnosti Ideafactory s.r.o. byl vyslechnut a opakování jeho svědecké výpovědi by bylo nadbytečné a že prohlášení pana P. a pana R. svědčí toliko o tom, že žalobci byl dodán koberec a že si jej pak svépomocí položil. Žalovaný akcentoval, že žalobce nikdy nespecifikoval, v čem by navržené svědecké výpovědi měly podpořit jeho tvrzení týkající se neprovedení úpravy odpočtu daně. Dospěl proto k závěru, že je možné tyto návrhy na doplnění dokazování odmítnout, jelikož evidentně nejsou potřeba pro zjištění skutkového stavu věci (viz body 66 – 68 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 26. 2. 2021.

Posouzení žaloby soudem

28. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud ve věci nenařizoval jednání, neboť shledal důvody pro zrušení sporné části napadeného rozhodnutí i bez nutnosti nařízení jednání (§ 76 odst. 1 s. ř. s.).

K zásadám správy daní a přezkoumatelnosti rozhodnutí

29. V prvním okruhu žalobní argumentace žalobce namítá, že žalovaný se správcem daně porušili základní zásady správy daní podle § 6 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu a současně že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami. Napadené platební výměry i napadené rozhodnutí žalobce považuje za rozhodnutí nepřezkoumatelná a nezákonná. Tuto argumentaci žalovaný popírá s tím, že platí přesný opak.

30. Zde dává soud za pravdu žalovanému. Správce daně není povinen v rámci společné daňové kontroly vedené na více daní a více zdaňovacích období vydávat zvlášť zprávu o daňové kontrole ke každému platebnímu výměru, který navazuje na výsledky této daňové kontroly, tj. ke každé dani a každému zdaňovacímu období zvlášť. Ostatně bylo by to i nelogické, když se jedná o jedinou daňovou kontrolu. V rámci přehlednosti a srozumitelnosti postačí, pokud je zpráva o daňové kontrole v případě jejího většího rozsahu vnitřně členěna, přičemž ovšem není vadou ani to, pokud odůvodnění příslušné pasáže odkáže na jinou svou pasáž, kde je otázka prolínající se více daňovými obdobími či různými daňovými povinnostmi řešena komplexně. Byť to může někdy snižovat přehlednost, na druhou stranu to přispívá ze zkrácení již tak rozsáhlého textu, neboť díky tomu není nutné totožné odůvodnění opakovat na vícero místech textu. V každém případě platí, že právní úprava předpokládá, že se daňový subjekt seznámí se zprávou o daňové kontrole jako s celkem, přičemž ani to, že s ohledem množství řešených otázek, daní a zdaňovacích období se jedná o text značně rozsáhlý (zde 156 stran bez přílohových tabulek), na tuto procesní odpovědnost daňového subjektu nemá vliv. V tomto případě soud neshledává, že by správce daně formuloval zprávu o daňové kontrole způsobem, který by nadměrně ztěžoval právo žalobce seznámit se s důvody vydání napadených platebních výměrů. Zpráva o daňové kontrole je v rámci možností přehledně rozčleněna podle jednotlivých daní (daň z příjmu fyzických osob a DPH) a v rámci daňové povinnosti k DPH, kterou se soud v tomto řízení zabývá, podle jednotlivých let a v rámci těchto pasáží podle číslovaných bodů věnovaných jednotlivým věcným okruhům, ve vztahu k nimž byl žalobce dříve vyzýván správcem daně k odstranění pochybností. Byť je pravdou, že problematika DPH nebyla podrobněji rozčleněna v rámci kalendářních roků na jednotlivá čtvrtletí jakožto zdaňovací období, takové podrobnější členění by vedlo v podstatě jen k prodloužení textu nebo zvýšení počtu odkazů na odůvodnění obsažené v jiných pasážích, jelikož významná část sporných okruhů se prolínala vícero zdaňovacími obdobími. I když se otázka povinnosti opravy dříve uplatněných odpočtů na DPH, na niž se žalobce omezil ve své žalobě, vztahovala jen ke zdaňovacímu období posledního čtvrtletí roku 2015, zdaleka nešlo o jediný a dokonce ani ne o majoritní sporný okruh, jenž byl zprávou o daňové kontrole řešen. Nelze tedy přehlednost a srozumitelnost zprávy o daňové kontrole hodnotit jen podle okruhu otázek, jež jsou předmětem žaloby. Nadto tytéž sporné faktury byly řešeny také v souvislosti s daňovými povinnostmi žalobce na dani z příjmů, kde se správce daně též ke sporným otázkám, jež jsou vlastně společné pro obě daně, podrobně vyjadřoval. I proto žalobce nemohl svou pozornost omezovat jen na hledání textu věnovaného daňové povinnosti na DPH za 4. čtvrtletí roku 2015.

31. Pokud by se žalobce seznámil se zprávou o daňové kontrole jako celkem, což lze po něm spravedlivě požadovat, nalezl by v ní argumentaci vztahující se ke všem sporným položkám, na niž tak mohl reagovat ve svém odvolání. Nadto, i kdyby snad správce daně na některou z námitek ani nepřímo prezentováním konkurenčního právního či skutkového závěru odpověď neposkytl, nic by to neměnilo na tom, že právě proto je zde

odvolací řízení, v němž žalovaný mohl takovéto nedostatky odůvodnění včetně jeho případné nesrozumitelnosti napravit. Celý tento žalobní bod poukazující na údajné vady řízení před správcem daně tak nemůže být úspěšný, neboť podstatné je, zda případná pochybení správce daně napravil žalovaný. K tomu se však v této souvislosti žalobce nad rámec nijak nekonkretizovaného tvrzení o zmatečnosti a nepřezkoumatelnosti i napadeného rozhodnutí nijak nevyjadřuje.

K úpravě odpočtu daně – oprava vs. technické zhodnocení

32. Ve druhém okruhu žalobní argumentace žalobce namítá, že oprava topení, koberců a kamerového systému nebyla věcně ani časově spojená s ohlášenými stavebními úpravami hotelu, a netvořila tak s touto stavební akcí jeden záměr. Žalovanému vyčítá, že nevyhověl jeho návrhu na výslech dodavatelů k prokázání těchto oprav a že vyšel z překonaného právního názoru, že veškeré výdaje související s rekonstrukcí objektu hotelu jsou technickým zhodnocením, aniž se zabýval posouzením jednotlivých prací. Tuto argumentaci žalovaný odmítá s tím, že není možné posuzovat jednotlivé úkony každý zvlášť, nýbrž je třeba na ně pohlížet jako na jeden celek zhodnocující celou budovu hotelu.

33. Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH, použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně (podle odst. 5 citovaného ustanovení přitom platí, že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1 citovaného ustanovení), tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně **v částečné výši** se stanoví postupem podle § 75 nebo § 76 zákona o DPH.

34. Podle § 78 odst. 1 zákona o DPH **původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.** Obdobně se postupuje v případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určený k použití v rámci ekonomických činností plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně.

35. Případy změn rozsahu použití jsou upraveny v § 78 odst. 4 zákona o DPH. Konkrétně podle písm. a) citovaného ustanovení se změnou rozsahu použití dlouhodobého majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, rozumí případy, kdy **plátce uplatnil původní odpočet daně v plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v částečné výši** nebo nárok na odpočet daně nemá.

36. Podle § 78 odst. 2 zákona o DPH se změny v rozsahu použití dlouhodobého majetku posuzují samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně, a to ve srovnání se skutečnostmi, které plátce zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně nebo při pořízení tohoto majetku, pokud nárok na odpočet daně neměl.

37. Podle § 78 odst. 3 zákona o DPH **lhůta pro úpravu odpočtu daně** činí 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. V případě staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let.

38. Podle § 78 odst. 6 zákona o DPH úpravu odpočtu daně plátce uvede **v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku**, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést tuto úpravu.

39. Protože se úprava odpočtu daně použije jen u odpočtu uplatněného při pořízení dlouhodobého majetku, ustanovení § 78 odst. 5 zákona o DPH výslovně stanoví, že se pro účely úpravy odpočtu daně považuje za samostatný dlouhodobý majetek také **technické zhodnocení**. Jím se pro účely zákona o DPH rozumí technické zhodnocení **podle zákona upravujícího daně z příjmů** [§ 4 odst. 4 písm. d) bod 4 zákona o DPH]. Ten stanoví, co je technickým zhodnocením hmotného i nehmotného majetku.

40. 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. zb) zákona o daních z příjmů.

41. Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se **rekonstrukcí** pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

42. Podle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů se **modernizací** pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

43. Spor o podřazení sporných plnění pod opravu či technické zhodnocení souvisí v projednávané věci především s otázkou výkladu pojmů *technické zhodnocení* a *oprava*. Mezi účastníky řízení totiž není sporné, že některými stavebními úpravami došlo k technickému zhodnocení v minulosti vlastněného hotelu žalobce (žalobce souvislost některých jiných výdajů s technickým zhodnocením v průběhu daňové kontroly uznal), neshodnou se však v tom, zda jen proto, že na budově bylo prováděno technické zhodnocení, musí být za technické zhodnocení považovány i výdaje na jiné práce, jež podle žalobce realizaci technického zhodnocení předcházely, týkaly se jiných částí hotelu a samy o sobě měly povahu prosté opravy. Žalovaný jednak zpochybňuje, že by sporná plnění postrádala časovou a věcnou souvislost se stavebními úpravami hotelu, a jednak se dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu zastávající paušalizující přístup, podle nějž v případě realizace technického zhodnocení nelze jednotlivě u souběžných prací zkoumat, zda ta která z nich náhodou nemá povahu jen opravy.

44. K tomu soud konstatuje, že z dlouhodobě ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že oproti technickému zhodnocení, z jehož definice v zákoně o daních z příjmů vyplývá, že přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Samotný pojem *oprava* však není v zákoně o daních z příjmů ani v žádném jiném daňovém zákoně definován. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že za této situace je namístě vycházet pro daňové účely z definice pojmu oprava podle účetních předpisů (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83).

45. Podle ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“) platí, že se **opravou** 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**.

46. Z uvedeného je tak zřejmé, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením. O opravu se totiž jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení, které tak lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87).

47. 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 dokládajících stav před a po provedení prací, které má povinnost doložit daňový subjekt (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS).

48. Pokud žalovaný s odkazem na obecný popis ve znaleckém posudku vyzdvihuje, že byl hotel v dezolátním stavu, soud musí zdůraznit, že ani havarijní stav nemovitosti sám o sobě nepředurčuje, zda náprava bude zajištěna prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že byl hotel před započetím úprav podle názoru žalovaného jako celek v dezolátním stavu, tak sama o sobě není vůbec relevantní. To jen dokládá nezbytnost realizace oprav, ale nijak to nepředurčuje, zda v rámci opravných prací dojde ke kvalitativnímu posunu nad rámec prosté nápravy stávajících nedostatků. Podstatnou je až povaha výsledné změny na nemovitosti (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41).

49. Žalovaný se ve věci opřel zejména o právní názory Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku č. j. 8 Afs 33/2011-99, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy žalovaný vycházel z toho, že náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.

50. Soud souhlasí se žalovaným potud, že rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99 je třeba v obrysech správního práva považovat za nikoliv jen ojedinělý právní názor a že sám Nejvyšší správní soud na tento rozsudek a v něm vyslovený závěr o nemožnosti vydělování a samostatného

posuzování dílčích stavebních prací z hlediska toho, zda nejsou jen opravami, nadále odkazuje i v aktuální rozhodovací praxi (viz například rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40, či ze dne 31. 1. 2022, č. j. 6 Afs 33/2020-30). Činí tak i přesto, že zmíněná obecná věta byla v souvislosti s opakovanou kasační stížností v téže věci v rozsudku ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41, v bodech 28 a 29 doplněna o individuální vyhodnocení sporné dílčí stavební činnosti (tvrzené opravy střechy), z nějž vyplynulo, že se jednalo i v tomto dílčím případě o technické zhodnocení (došlo k novému konstrukčnímu řešení střechy nezbytnému pro zvýšení světlé výšky nově vybudovaných místností, k posunutí střešní roviny a novému vybudování štítového zdiva). Tento rozsudek tedy nebyl překonán.

51. Na druhou stranu zde však existují rozsudky Nejvyššího správního soudu zmiňované žalobcem, které tento paušální přístup odmítající možnost posouzení dílčích stavebních prací probíhajících v souvislosti s technickým zhodnocením jako oprav výslovně označily za nezákonný. V rozsudku č. j. 2 Afs 17/2012-26 Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že *„některé z prací provedených v rámci stavebních úprav, kterými došlo i ke změně využití budovy a jejich technických parametrů, mohly mít charakter opravy hmotného majetku“* a že *„nebylo namístě odmítat návrhy daňového subjektu – žalobce na provedení dalšího dokazování pouze proto, že měl správce daně postaveno najisto skutečnost, že u předmětné nemovitosti došlo ke změně jejího účelu“*, a protože správce daně odmítl provést navrhovaný důkaz znaleckým posudkem a svědeckými výpověďmi, které by mohly povahu těchto dílčích prací vyjasnit, zrušil jeho rozhodnutí vycházející z toho, že všechny související práce musely být technickým zhodnocením. Ani tento rozsudek Nejvyššího správního soudu přitom nezůstává osamocen v pozici ojedinělého judikatorního excesu, ale v něm vyslovené právní závěry byly zcela vědomě převzaty i v rozsudku č. j. 2 Afs 335/2019-32, kde Nejvyšší správní soud s odkazem na předchozí rozsudek zopakoval, 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 jistě pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní disposice 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 popsanými daňovými konsekvencemi.“* Závěr, že v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení, byl vysloven již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83.

52. Soud tak konstatuje, že ani názor Nejvyššího správního soudu na spornou právní otázku se nejeví jako zcela jednotný. Krajský soud má přitom za to, že správcem daně prosazovaný paušalizující přístup musí mít své hranice a nelze z něj vycházet vždy a za všech okolností. Něco jiného je situace, kdy v souvislosti s výstavbou nové příčky dělící stávající jedinou místnost proběhne i oprava všech omítek v takto nově oddělených místnostech. Byť by v zásadě mohlo stačit napojit omítku nově vzniklých příček na stávající omítky, sjednocení omítek v místnostech dotčených touto změnou dispozice bude spíše pravidlem, přičemž by bylo jen velmi obtížně odlišitelné, jaká část prací je ještě napojením nové omítky a jaká již pouhou opravou omítky stávající. V podstatě lze říci, že provedené stavební úpravy si vyžadují i opravy ostatních stěn místnosti. Oproti tomu pokud při celkové obnově všech vnitřních i vnějších omítek domu, jeho střešní krytiny i oken při zachování stávajících parametrů dojde k jediné výměně jednoho okna za větší (spolu s vybouráním většího otvoru), nebylo by spravedlivé jen kvůli tomu z celkové opravy budovy udělat jediné rozsáhlé technické zhodnocení. Výměna jednoho okna za větší není nutným předpokladem celkových oprav a ani tyto celkové opravy nejsou nutným důsledkem provedeného zvětšení okna. Chybí zde věcná souvislost a potenciálně shodný účel prováděných oprav a technického zhodnocení, přičemž jen z důvodu toho, že bylo praktické toto technické zhodnocení provést v době, kdy probíhaly opravy (byla k dispozici stavební firma, lešení, stavba byla vyklizena apod.), nelze mít za to, že jde o jednolitou stavební úpravu. Pro takovou paušalizaci by nebylo možné najít dostatečný zákonný podklad, neboť v platné právní úpravě není řečeno, že jakékoliv činnosti probíhající na téže nemovitosti ve shodném časovém období jako technické zhodnocení musí být také technickým zhodnocením bez ohledu na jejich povahu.

53. Klíčovým musí být v judikatuře Nejvyššího správního soudu opakovaně zmiňovaný, avšak patrně ne vždy aplikovaný požadavek, aby společně hodnocené výdaje, resp. z pohledu DPH přijatá zdanitelná plnění tvořila jeden logický celek *z hlediska věcného i časového rozsahu i z hlediska jejich účelu*. Jedná se o kumulativní podmínky, tj. nestačí jen časový souběh a shodný účel přijatých zdanitelných plnění, ale vždy musí být splněna i věcná souvislost těchto plnění. Při splnění jen některé z těchto podmínek by totiž mohlo docházet ke spojování reálně nesouvisejících výdajů jen proto, že se náhodou časově překrývá jejich realizace nebo že poslouží shodnému cíli, aniž by ovšem jejich realizace byla vzájemně podmíněná. Pro zahrnutí určitých dílčích činností, jež by izolovaně nazírány měly jen povahu prosté opravy, do jednoho celku technického zhodnocení je tedy třeba, aby takové dílčí činnosti podmiňovaly uskutečnění technického zhodnocení (tak jak to např. fakticky Nejvyšší správní soud vystihl v bodě 29 rozsudku č. j. 8 Afs 65/2012-41, když ve sporném případě tvrzené opravy střechy za klíčové označil, že bez změny konstrukce střechy by ani nemohlo dojít k realizované změně využití stavby v podobě zřízení ordinace) nebo aby tyto bezprostředně navazující dílčí činnosti byly nutným důsledkem technického zhodnocení. Lze jen dodat, že pro posouzení shody účelu i věcné souvislosti posuzovaných plnění je rozhodující objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoliv jen záměr daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87). V tomto smyslu tudíž soud předně považuje za irelevantní odkazy žalovaného na „jeden celkový záměr žalobce“.

54. Žalovaný pokládal za stěžejní (viz bod 4 ve spojení s body 48 – 53 napadeného rozhodnutí), že stavebními úpravami došlo k vybourání nenosných příček společně s výplňovým zdivem původních dveřních otvorů a obnovení vnitřního vyrovnávacího schodiště, že nová dispozice byla vytvořena za pomoci nenosných dělících příček a výplňového zdiva a

že byly provedeny nové povrchové úpravy stěn, podlah a stropů. Změny v užívání se týkaly uspořádání vnitřní dispozice objektu a umístění vstupních dveří do budovy č. p. 2565, čímž bylo změněno užívání dosavadní recepce a salonku na apartmány s vlastním hygienickým zařízením. Popsané práce a změny tak žalovaný vyhodnotil jako rozsáhlou rekonstrukci objektu hotelu trvající několik let (neboť k zahájení provozu hotelu došlo až v roce 2014), která je tak technickým zhodnocením, a tím pádem dlouhodobým majetkem ve smyslu zákona o DPH, který podléhá úpravě odpočtu daně. Právě touto optikou pak odmítl, že by dílčí opravy topení, koberců a kamerového systému netvořily s popsanými stavebními pracemi jeden celek (záměr). Pouze s odkazem na rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99 pak uzavřel, že se nemohlo (ani zčásti) jednat jen o pouhé opravy.

55. Takový závěr žalovaného ale podle soudu nemůže obstát, neboť i kdyby snad sporná plnění týkající se topení, koberců a kamerového systému měla časovou souvislost se stavebními úpravami v prvním nadzemním podlaží hotelu (probíhala současně nebo jim bezprostředně předcházela), neplnila stejný účel a ani neměla věcnou souvislost. Rozhodný čas, účel i věcnou souvislost ve vztahu k souvisejícím zdanitelným plněním vždy určuje technické zhodnocení. Nelze tedy vycházet z účelu celkových oprav, jejichž cílem bylo znovuzprovoznit několik let nepoužívaný hotel, závěr žalovaného totiž není založen na tom, že i stavební úpravy v prvním nadzemním podlaží směřovaly ke zprovoznění hotelu, a tedy je namístě odhlédnout od jejich povahy a *en bloc* je zahrnout mezi opravy. To by ani právní úprava neumožňovala. V tomto případě technické zhodnocení mělo podobu dílčí změny vnitřních dispozic v prvním nadzemním podlaží spojených s přesunem vstupu do budovy, který dispoziční změny podmiňoval, a jeho důsledkem (účelem) bylo rozšíření ubytovacích kapacit hotelu – byly zřízeny dva nové apartmány. Dále pak změnou dispozice toalet vznikla předsíňka u toalet, čímž došlo ke zvýšení komfortu hostů.

56. Soudu ale není jasné, jakým způsobem by opravy topení, koberců a kamerového systému přispívaly k rozšíření ubytovací kapacity hotelu či zvýšení komfortu hostů vytvořením předsíňky u toalet. Nelze sice vyloučit, že určitá menší část prací na topení mohla přispívat k těmto účelům, respektive, že měla věcnou souvislost, neboť mohla být vynucena změnou vnitřních dispozic stavby v prvním nadzemním podlaží (pak by odpovídající část, v případě nemožnosti průkazného rozdělení např. v určitém poměru, mohla být přiřazena k provedenému technickému zhodnocení), avšak ze všeho, co doposud bylo zjištěno, plyne, že v převážné části (ne-li zcela, pokud při změně vnitřních příček nebylo třeba vůbec měnit dispozice topného systému) práce na topení a související dodávky materiálu cílily na opravy a zprovoznění stávajícího topného systému v celé budově. Skutečnost, že mnohá topná tělesa byla podle znaleckého posudku na ocenění nemovitosti odřezána a ukradena, nic nemění na tom, že jde o opravu směřující k dosažení původního stavu před zpustošením budovy, kdy topná tělesa v jednotlivých místnostech patrně byla.

57. V případě kamerového systému bylo zjištěno, že ke změnám jeho dispozic nedošlo, což žalovaný nezpochybňuje. U koberců pak záleží na tom, jak žalovaný vyhodnotí písemné prohlášení M. . který sdělil, že koberce pokládal se žalobcem ve 2. a 3. nadzemním podlaží, tedy tam, kde byly vyměřovány dle prohlášení R. P. a kde podle všeho žádné stavební úpravy neprobíhaly. V každém případě nelze se žalovaným souhlasit, že by z něj neplynulo, kde byly koberce položeny. Tuto výhradu mohl mít správce daně k písemnému prohlášení R. P., který sdělil, že u položení koberce nebyl, M. R. však přímo uvedl, že koberce se žalobcem pokládal a že je všechny položili tam, kde žádné stavební úpravy neprobíhaly. Pokud by tomu tak bylo, také by zde zcela chyběla věcná souvislost

s technickým zhodnocením, neboť to nebylo podmíněno a ani ve svém důsledku nevyžadovalo pokládání nových koberců v jiných podlažích hotelu. Porovnáním údajů o podlahové krytině na výkresech z projektové dokumentace zachycující stav před a po stavebních úpravách (položky 12e a 12f správního spisu) se přitom jeví, že pokud byl použitelný stávající koberec, nemuselo být nezbytné v prvním nadzemním podlaží pořizovat nový, ale stačilo jej na místě ubouraných příček doplnit kobercem odstraňovaným z prostoru nově vybudovaných sociálních zařízení, pokud nebylo zvoleno odlišné jiné řešení (např. práh, lišta aj.).

58. Soud tedy odmítá závěr žalovaného, že není myslitelné, že by v projednávané věci sporná plnění týkající se topení, koberců a kamerového systému mohla být opravou jen proto, že proběhly v blízké časové souvislosti se změnou dispozic v prvním nadzemním podlaží hotelu. Provedená změna dispozic nebyla podmíněna předchozí opravou topení a kamerového systému v celé budově ani obnovou koberců ve 2. a 3. nadzemním podlaží a stejně tak ani takové opravy nebyly jejím nutným důsledkem. Ve skutečnosti mezi nimi nelze spatřovat jakoukoliv věcnou souvislost. Sporná plnění mohla proběhnout zcela nezávisle na tom, zda proběhnou stavební úpravy, nebo ne. A platí to i obráceně, byť bez oprav nutných ke zprovoznění hotelu by taková investice nedávala ekonomický smysl. S ohledem na uvedené tedy žalovaný byl povinen zhodnotit, zda sporná plnění sama o sobě naplňovala definici opravy.

59. Protože důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda se u sporných plnění jednalo skutečně o opravu, leželo na žalobci, bylo na něm, aby nejen tvrdil, ale i náležitě prokázal, že sporná plnění týkající se topení, koberců a kamerového systému neměla sama o sobě povahu technického zhodnocení, popřípadě že ani z části neměla věcnou, časovou a funkční spojitost s dalšími stavebními pracemi, které byly správcem daně a žalovaným posouzeny v jejich souhrnu jako technické zhodnocení. Za tím účelem měl proto žalovaný, pokud by přetrvávaly jeho pochyby v tomto směru, zejména provést žalobcem navržené důkazy namísto toho, aby je lakonicky odmítl jako nadbytečné nebo nepotřebné pro zjištění skutkového stavu věci (viz body 66 – 68 napadeného rozhodnutí). Žalobci v důsledku toho nebylo umožněno vyvrátit názor žalovaného, že sporná plnění jako celek souvisela s technickým zhodnocením a tvořila jeho součást. Žalobce v důsledku postupu žalovaného nedostal reálnou příležitost prokázat, že tato sporná plnění přijal zcela nezávisle na stavebních úpravách.

60. Nezbytné přitom bylo prokázat technický stav majetku před úpravou (právě a pouze) v tom rozsahu a detailech, které jsou nutné pro funkční posouzení, zda se jednalo o opravu (uvedení do původního stavu), či technické zhodnocení (nové zvýšení hodnoty věci). Za tím účelem ovšem správce daně, potažmo žalovaný, musí daňovému subjektu umožnit tyto rozhodné skutečnosti prokázat, ledaže jím navržené důkazy jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované 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 (viz například

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, či ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014-32).

61. Žalobcův návrh na doplnění dokazování výslechy svědků byl proto z pohledu soudu (s výjimkou opakování výslechu jednatele společnosti Ideafactory s.r.o., který již k tomuto tématu vypovídal) opodstatněný a žalovaný byl povinen tyto výslechy provést, pokud hodlal setrvat na svém názoru. Navrhovaní svědci jakožto zhotovitelé totiž byli velmi pravděpodobně schopni podat kvalifikované svědectví o původním stavu opravované věci (a jejích základních funkčních parametrech) před zahájením prací a o tom, jakým způsobem a kde opravu provedli. Platí přitom, že oprava musí být vždy pojímána především z funkčního hlediska; jedná se totiž o udržení věci v řádném stavu (případně znovuuvedení do řádného stavu), a to bez podstatné změny jejích funkčních parametrů. Zde soud apeluje na žalovaného, že je ovšem logické a že není překážkou posouzení prací jako opravy, pokud nové či opravené díly budou do jisté míry „lepší“ než ty původní (staré, jež byly vyměněny či vyspraveny), neboť právě uvedení do perfektního (bezvadného) stavu, byť funkčně původního, je smyslem opravy (k tomu srov. rozsudek č. j. 2 Afs 335/2019-32).

62. Žalovaný tak zcela předčasně přistupoval k posouzení charakteru vykonaných prací paušálně, aniž se náležitě vypořádal s argumentací žalobce, že sporná plnění nelze za zjištěného skutkového stavu považovat za technické zhodnocení, jelikož to bylo provedeno v rámci odlišného komplexu stavebních prací na hotelu.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Jelikož tedy v řízení před žalovaným, potažmo správcem daně, došlo k vadám, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného ve výroku 7, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na DPH za 4. čtvrtletí 2015, zrušil pro podstatnou vadu řízení spočívající v nezákonném odmítnutí provedení žalobcem důvodně navržených důkazních prostředků podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Zároveň podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, který v něm bude ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán shora konstatovanými právními závěry soudu, zejména tím, že i při jedné stavební akci může být část souběžně uskutečněných prací opravou a jiná část technickým zhodnocením, jestliže vedle podmínky časové souvislosti není naplněna podmínka jednotného účelu a věcné souvislosti takových prací s technických zhodnocením. Pokud žalovaný bude mít nadále u některého ze sporných plnění pochybnosti o tom, zda přece jen netvoří celek s technickým zhodnocením, bude povinen provést žalobcem navržené výslechy svědků za účelem zjištění skutečné povahy a rozsahu sporných plnění.

64. Vzhledem k tomu, že však žalobce požadoval zrušení napadeného rozhodnutí jako celku, ačkoliv obsahově jeho námitky směřovaly do problematiky řešené jen jedním z dílčích výroků, soud ve zbytku žalobu zamítl.

65. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Byť formálně vzato žalobce uspěl se svou žalobou jen proti jednomu ze sedmi výroků napadeného rozhodnutí, obsahově jeho žaloba směřovala jen proti tomuto výroku. Materiálně vzato tedy byl žalobce úspěšný zcela, a má tedy právo na plnou náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacené soudní poplatky ve výši 4 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměnu soud

stanovil za tři úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby a repliky) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč a za jeden úkon právní služby (samostatný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě) dle § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu ve výši 1 550 Kč za úkon, v obou případech s přihlédnutím k § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. K tomu přistupuje náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 12 050 Kč, ve výši 2 530,50 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 18 580,50 Kč je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 a 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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 21. listopadu 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu