



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Š. N.**, zastoupený Mgr. Jiřím Schüllerem, LL.D., MBA, advokátem, sídlem U Sluncové 666/12a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 6552/21/5300-21441-708460, o kasační stížnosti žalovaného proti výrokům I a III rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2022, č. j. 59 Af 7/2021-102,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám zástupce žalobce Mgr. Jiřího Schüllera, LL.D., MBA, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Rozhodnutím žalovaného označeným v záhlaví tohoto rozsudku byla výroky 1 až 7 k odvolání žalobce změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci jako podnikající fyzické osobě doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období od 1. čtvrtletí 2014 do 4. čtvrtletí 2015 (vyjma 3. čtvrtletí 2015) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Konkrétně u zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2015 dospěl správce daně mj. 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 (dále jen „zákon

o DPH“), v daňovém přiznání za toto zdaňovací období provést úpravu původně uplatněného odpočtu daně ze čtyř přijatých zdanitelných plnění (dodávek týkajících se topení, koberce a kamerového systému v žalobcem provozovaném hotelu). Žalovaný dospěl k závěru, že tato plnění bylo nutno považovat nikoli za opravu, ale za technické zhodnocení budovy hotelu, kterou žalobce následně prodal za cenu bez DPH před uplynutím desetileté lhůty od vynaložení výdajů na technické zhodnocení.

[2] Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil žalobou, v níž mj. namítal, že sporná plnění spočívající v opravě topení, koberců a kamerového systému nebyla věcně ani časově spojena se stavebními úpravami hotelu ohlášenými stavebnímu úřadu, a tedy s touto stavební akcí netvořila jeden celek (stavební úpravy spočívaly v osazení oken, odstranění schodiště, vybourání nenosných příček a obnovení vyrovnávacího schodiště). Avšak i v případě shledané souvislosti by se dle žalobceva názoru u sporných plnění nemohlo jednat o technické zhodnocení, ale o opravy, a sice z toho důvodu, že topení, koberce a kamerový systém se již v budově nacházely a byly pouze opraveny jejich nefunkční prvky. Žalobce v této souvislosti namítal také vadu řízení, neboť žalovaný nevyhověl jeho návrhům na provedení důkazů výslechy dodavatelů, které žalobce navrhoval právě za účelem prokázání toho, že se v případě sporných plnění jednalo o opravy.

[3] Krajský soud v Praze rozsudkem označeným v záhlaví podané žalobě vyhověl, výrokem I rozhodnutí žalovaného ve výroku 7 (tj. ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2015) zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení; výrokem II podanou žalobu ve zbytku zamítl a výrokem III uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

[4] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku odmítl paušální aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu žalovaným, že veškeré výdaje, které jsou prováděny v rámci jedné investiční akce, musejí být vždy a za všech okolností posouzeny jako technické zhodnocení (s odkazem žalovaného na skutečnost, že jsou prováděny v rámci jedné investiční akce). Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, že za technické výdaje musejí být vždy považovány i výdaje na jiné práce, které investiční akci předcházely, které se v daném případě týkaly jiných částí rekonstruovaného hotelu a samy o sobě měly povahu prosté opravy. K argumentaci žalovaného, že se hotel před započítáním prací nacházel v neutěšeném stavu, krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které ani havarijní stav nemovitosti sám o sobě nepředurčuje, zda náprava bude zajištěna prostou opravou nebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. Dle krajského soudu havarijní stav pouze dokládá nezbytnost realizace prací, z hlediska posouzení jejich povahy je však podstatnou až povaha výsledné změny. Z tohoto hlediska pak krajský soud považoval za podstatné prokázání technického stavu nemovitého majetku před a po úpravě, a tedy pokládal za klíčové provedení žalobcem navržených výslechů svědků, kteří dle žalobceva zdůvodnění měli podat svědectví o původním stavu opravovaných věcí, včetně toho, zda došlo k jejich změně z funkčního hlediska.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stěžovatel setrval na svém názoru, že sporná plnění bylo nutno posoudit jako technické zhodnocení dlouhodobého obchodního majetku, u kterého v případě změny

pokračování

použití pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, měla být v daňovém přiznání provedena úprava původně uplatněného odpočtu DPH. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že v nyní posuzované věci absentovala věcná souvislost prací. Naopak se domníval, že byl dán shodný účel prací prováděných na objektu hotelu, kterým byla jeho rekonstrukce a opětovné zprovoznění. Stěžovatel upozornil na dva odlišné přístupy v judikatuře Nejvyššího správního soudu stran posouzení otázky, zda dílčí stavební práce probíhající v souvislosti s technickým zhodnocením je nutno vždy *en bloc* podřadit pod technické hodnocení (byť by samostatně byly opravou), anebo lze v rámci jedné investiční akce část dílčích prací podřadit pod opravy a část posoudit jako technické zhodnocení. Navrhl proto, aby věc byla předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[6] Dle stěžovatele žalobce v předchozím řízení neprokázal, že se v případě topení a kamerového systému jednalo o pouhou opravu, při níž nedošlo k podstatným změnám technických parametrů. Dle stěžovatele žalobce neprokázal ani to, k jakému jinému záměru měla směřovat sporná plnění a z jakého jiného důvodu (než právě z důvodu rekonstrukce a uvedení hotelu do provozuschopného stavu) byla sporná plnění realizována. Stěžovatel proto trval na správnosti svého závěru, že rekonstrukce představovala jednu stavební akci, a to jednak z hlediska věcného i časového rozsahu prací, jednak z hlediska účelu těchto prací směřujícímu k technickému zhodnocení celé nemovitosti. Stěžovatel se domníval, že provedená rekonstrukce byla natolik rozsáhlá, že bylo nutno veškeré provedené práce *en bloc* považovat za technické zhodnocení, byť by je samostatně bylo možno považovat za opravu.

[7] Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu stran nutnosti provedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí za účelem objasnění původního stavu objektu hotelu. Stěžovatel považoval provedení těchto důkazů za nadbytečné, dle jeho názoru byl skutkový stav věci dostatečně zjištěn. Stěžovatel měl za to, že náležitě a srozumitelně objasnil, proč navržené výslechy neprovedl a z jakých konkrétních důvodů.

[8] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Měl za to, že sporná plnění netvořila se stavebními pracemi ohlášenými stavebnímu úřadu jeden celek (a tedy jednu investiční akci). Dle jeho názoru v případě sporných plnění absentovala nejen časová, ale i věcná souvislost. Žalobce připomněl, že na nemovitosti (objektu hotelu) prováděl v průběhu let řadu prací, přičemž některé z nich byly technickým zhodnocením, jiné pouhými opravami. V souvislosti s topením, koberci a kamerovým systémem zdůraznil, že tyto se v nemovitosti nacházely, nebyly nahrazeny vyšší kvalitou, došlo pouze k opravě jejich nefunkčních prvků, navíc o rok dříve, než byly započaty vlastní stavební úpravy. Ani po změně dispozic nebylo topení přidáno a instalováno na místa nově vzniklá v důsledku stavebních úprav. V případě opravy kamerového systému žalobce uvedl, že k realizaci vlastního plnění sice došlo již během provádění stavebních úprav, i tato oprava však byla provedena v jiné části nemovitosti (nedotčené stavebními úpravami) a byla dohodnuta ještě před ohlášením stavebních prací. Za účelem prokázání stavu před opravou žalobce navrhoval provést výslech svědků, ty však nebyly žalovaným připuštěny. Žalobce nezpochybnil, že nemovitost se nacházela ve velmi špatném stavu, nicméně trval na tom, že provedené stavební práce, které měly charakter technického zhodnocení, sporná plnění nepodmiňovaly, ani jimi nebyly vyvolány. Dle žalobce nelze přijmout paušální závěr stěžovatele, že veškeré práce, které byly na nemovitosti prováděny v průběhu několika let,

je nutno bez dalšího zahrnout pod jednu investiční akci a považovat je za technické zhodnocení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Předmětem sporu v nyní souzené věci je úprava uplatněného odpočtu DPH, provedená stěžovatelem ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2015 ve smyslu § 78 odst. 1 a odst. 5 zákona o DPH ze sporných plnění (týkajících se koberců, kamerového systému a topení), a sice z důvodu podřazení těchto plnění pod technické zhodnocení obchodního majetku. V souvislosti s tím je tedy nutno řešit otázku, zda sporná plnění měla být podřazena pod opravu (jak namítá žalobce), či pod technické zhodnocení obchodního majetku žalobce (jak se domnívá stěžovatel). S uvedeným souvisí i stěžovatelova námitka zpochybňující závěr krajského soudu, že se stěžovatel v předchozím řízení dopustil vady spočívající v odmítnutí provedení žalobcem navržených výsledků svědků.

[11] 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 případech, 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.* Případy změn rozsahu použití upravuje odst. 4 téhož ustanovení zákona, podle jehož písm. a) 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.*

[12] Vzhledem k tomu, že podle § 78 odst. 1 zákona o DPH úpravě podléhá odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku, odst. 5 téhož ustanovení výslovně upravuje, že se *pro účely úpravy odpočtu daně technické zhodnocení podle § 4 odst. 4 písm. d) bodu 4 považuje za samostatný dlouhodobý majetek.*

[13] V souzené věci není mezi účastníky řízení sporné, že některými provedenými stavebními úpravami došlo k technickému zhodnocení hotelu, který byl v minulosti ve vlastnictví a v obchodním majetku žalobce. Shoda však mezi účastníky řízení nepanuje na tom, zda jen z toho důvodu, že na budově hotelu bylo provedeno technické zhodnocení, musejí být za technické zhodnocení považovány veškeré další výdaje (náklady), tj. i výdaje (náklady) vynaložené na jiné práce, jež realizaci technického zhodnocení předcházely, týkaly se jiných částí hotelu a samy o sobě měly povahu prosté opravy.

[14] Pokud se jedná o obecná východiska dané problematiky, krajský soud správně vycházel z toho, že oproti technickému zhodnocení, z jehož definice obsažené 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. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Krajský soud také správně upozornil, že hranice mezi tím, co je pouhou opravou,

pokračování

a tím, co je již technickým zhodnocením, je mnohdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je tedy nutno tuto hranici určovat pomocí dostatečně průkazných prostředků dokládajících stav před a po provedení prací (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, č. 2653/2012 Sb. NSS).

[15] Stran posouzení charakteru prováděných prací stěžovatel v dané věci zdůrazňoval, že se hotel nacházel v neutěšeném stavu (byl zdevastován). K tomu je však nutno ve shodě s krajským soudem konstatovat, že ani havarijní stav nemovitosti sám o sobě nepředurčuje, zda náprava bude zajištěna prostou opravou, anebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. Skutečnost, že se hotel před započítím úprav nacházel v havarijním stavu, pouze dokládá nezbytnost realizace prací. Z toho však nelze bez dalšího usuzovat na to, zda jimi dojde ke kvalitativnímu posunu nad rámec prosté nápravy stávajících nedostatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41).

[16] Obecně platí, že jsou-li stavební úpravy prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci komplexně prováděných stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného a časového i z hlediska účelu jeden celek), a směřují-li ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, není nutné u každé dílčí úpravy zkoumat její charakter (tj. zda by mohla být oproti technickému zhodnocení opravou), a z tohoto důvodu výdaje (náklady) vynaložené na tyto dílčí práce vyčleňovat jako výdaje (náklady) přímo daňově uznatelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, nebo rozsudek ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40).

[17] Krajský soud však správně zdůraznil, že k citované judikatuře nelze přistupovat paušalizujícím způsobem a vykládat ji mechanicky. Klíčový je v tomto ohledu judikaturou opakovaně zmiňovaný požadavek, aby společně hodnocené výdaje (náklady), resp. v daném případě z pohledu DPH přijatá zdanitelná plnění, tvořila logický celek z hlediska věcného i časového rozsahu a z hlediska účelu. K zahrnování určitých dílčích činností (jež by nazírány izolovaně měly povahu prosté opravy) do jednoho celku posuzovaného jako technické zhodnocení totiž dochází z toho důvodu, že tyto dílčí činnosti buď podmiňují uskutečnění technického zhodnocení, anebo jsou nutným důsledkem technického zhodnocení. Krajský soud v této souvislosti nabídl přílehlavý praktický příklad, kdy ve spojitosti s výstavbou nové příčky dělicí stávající místnosti proběhla i oprava omítek v místnostech. Vzhledem k tomu, že je obtížně odlišitelné, jaká část prací představuje pouhou opravu stávajících omítek a jaká již realizaci omítek nových, judikatura pro takové a obdobné případy dovodila, že není účelné rozlišovat, co je ještě opravou a co již technickým zhodnocením. Zbývá pouze doplnit, že pro posouzení shody účelu i věcné souvislosti posuzovaných plnění je rozhodující objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli subjektivní záměr daňového subjektu (viz k tomu již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87).

[18] S výše uvedenými závěry pak nejsou v rozporu stěžovatelem odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, a ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32. Oba tyto rozsudky jsou reakcí na kategorické závěry daňové správy, že byla-li prokázána změna účelu využití nemovitosti, je nutno výdaje vynaložené daňovým subjektem na tvrzenou opravu hmotného majetku vždy neuznat *en bloc*. Stěžovatel se mylí v tom, že v takových případech je nutno vždy vyloučit posouzení konkrétních dílčích prací jako oprav a považovat všechny práce bez dalšího za technické zhodnocení. V rozsudku

č. j. 2 Afs 335/2019-32 Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*takový postup přebliží, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou (...) a co je již technickým zhodnocením (...), bývá v praxi často nezřetelná a v rámci rozsáhlejší investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení. Není jisté pochyb o tom, že dojde-li například ke změně vnější či vnitřní dispozice stavby, k jejímu zateplení, provedení instalací, které do té doby (minimálně v tomto rozsahu) na objektu nebyly apod., jde o případy technického zhodnocení, neboť objekt tím získává nové vlastnosti, kterými do té doby nedisponoval. Na straně druhé však například nahrazení nefunkčních prvků stavby (...) bude případem ‘prosté’ opravy, která pouze koriguje špatný technický stav objektu; nejde o opravu ‘vyšší kvality’. 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 nikoli jako technické zhodnocení) akceptovat, a to se všemi daňovými konsekvencemi“.* Závěr, že v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně opravy a může docházet i k technickému zhodnocení, byl vysloven např. již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007 - 83, přičemž hranici mezi opravou a technickým zhodnocením je nutno v každém jednotlivém případě určit za pomoci dostatečně průkazných důkazních prostředků (viz rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-58, a ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 24/2011-107).

[19] Z hlediska podřazení určité práce pod opravu či technické zhodnocení je tedy nutno vždy pečlivě hodnotit konkrétní skutkové okolnosti, které se případ od případu odlišují. Nelze tedy zaujímat paušalizující závěry, které stěžovatel v daném případě opírá toliko o jednotný záměr prováděných prací (v širším smyslu), kterým bylo opětovně zprovoznění hotelu; ale je nutno hodnotit vzájemnou podmíněnost a časovou souslednost prací, včetně případné nemožnosti je od sebe oddělit.

[20] V nyní posuzované věci probíhaly stavební práce většího rozsahu v prvním nadzemním podlaží hotelu, které byly stavebnímu úřadu ohlášeny dne 20. 3. 2013 (osazování oken a odstranění schodiště) a dne 24. 7. 2013 (vybourání nenosných příček společně s výplňovým zdivem původních dveřních otvorů a obnovení vnitřního vyrovnávacího schodiště). Samotné bourací práce a na ně navazující vybudování nových příček a sociálního zařízení spočívalo v tom, že jeden z dosavadních vchodů do zvýšeného přízemí byl odstraněn včetně předsunutého schodiště k tomuto vchodu, tento vstup byl nahrazen oknem a namísto sousedního okna byl vybudován nový vstup s dveřmi v úrovni terénu a za nimi uvnitř budovy bylo odkryto původní vnitřní vyrovnávací schodiště. V návaznosti na tuto změnu pak došlo v další části prvního nadzemního podlaží k vybourání průchodů ve stávajících příčkách, do stávajícího salonku bylo vestavěno sociální zařízení oddělené příčkou, z něhož se stal nový apartmán, a na základě obdobné vestavby sociálního zařízení a přičlenění původního prostoru přesunutého recepce došlo změnou dispozičního uspořádání k vytvoření dvou apartmánů namísto jednoho většího (stávajícího). Dílčí úpravou (novým vstupem a průchodem spolu s přesuny některých umyvadel) byla také v prostoru stávajících toalet vytvořena společná předsínka. Ve zbylých částech hotelu k žádným stavebním úpravám nedocházelo. V případě stavebních úprav, které měly za následek změnu vnitřní dispozice objektu a změnu dosavadního užívání místností na apartmány s vlastním sociálním zařízením, přitom panuje mezi účastníky řízení shoda, že odpovídaly definici technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů.

pokračování

[21] S poukazem na rozsáhlou rekonstrukci objektu hotelu nicméně stěžovatel současně odmítl, že by dílčí opravy topení, koberců a kamerového systému netvořily s popsányými stavebními pracemi jeden investiční celek. Krajský soud však správně dovodil, že tento závěr stěžovatele neobstojí, neboť na základě skutkových okolností souzené věci neměla sporná plnění časovou ani věcnou souvislost s technickým zhodnocením. Stavební úpravy charakteru technického zhodnocení nebyly podmíněny těmito dílčími pracemi; a sporná plnění nevznikla ani jako důsledek prováděného technického zhodnocení, naopak na něm byla zcela nezávislá, tedy s ním neměla věcnou souvislost, a také proběhla (v případě pokládky koberce a opravy topení) časově dříve, než došlo k ohlášení stavebních úprav na stavebním úřadu a jejich vlastnímu provedení.

[22] S odkazem na obsah spisového materiálu a provedených důkazů krajský soud správně nepřehlédl, že z písemného prohlášení R. P. vyplynulo, že ve 2. a 3. nadzemním podlaží žalobcova hotelu provedl zaměření poškozeného koberce a že následně žalobci dodal koberec o stejné výměře a stejných technických parametrech. Z kapacitních důvodů nicméně nemohl v požadovaném termínu provést jeho pokládku, a proto žalobci vysvětlil, jakým způsobem pokládku provést s tím, že ji žalobce provede sám. Jmenovaný také potvrdil vystavení sporné faktury (daňového dokladu). Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalobce na podporu svých tvrzení dále doložil písemné prohlášení M. R., v němž jmenovaný potvrdil, že spolu se žalobcem provedl opravu poškozených koberců v hotelu, a sice ve 2. a 3. nadzemním podlaží, kde poškozené a špatné části koberců vyměnili za nové stejných technických parametrů. Jmenovaný současně potvrdil zakoupení koberce u dodavatele R. P.

[23] Krajský soud dále s odkazem na obsah výpovědi svědka J. G., který společně s dalšími zaměstnanci dodavatele – společnosti Ideafactory s.r.o. – prováděl montážní práce kamerového systému v hotelu, správně upozornil, že původní kabelový rozvod vedený ve zdech budovy hotelu zůstal zachován, došlo pouze k výměně jeho poškozených a nefunkčních částí, včetně doplnění datových zásuvek. K vlastní výměně zabezpečovacích kamer pak svědek potvrdil obsah svého dřívějšího písemného prohlášení, že kamery byly umístěny na totožných místech jako kamery předchozí, měly stejné rozlišení, lepší byla pouze jejich optika. Rovněž práce realizované již v roce 2012 na topném systému, doložené fakturami od společnosti Multitechnik spol. s r.o., cílily na opravu a jeho zprovoznění, včetně doplnění chybějících (odřezaných a ukradených) topných těles, která se v hotelu dříve nacházela.

[24] Ve shodě s krajským soudem tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že nelze vyloučit, že cílem provedených prací bylo odstranění fyzického opotřebení či poškození majetku za účelem jeho uvedení do předchozího či provozuschopného stavu. Protože důkazní břemeno ohledně skutečností, zda se u sporných plnění skutečně jednalo o tvrzenou opravu, leželo na žalobci, a tedy bylo na něm, aby nejen tvrdil, ale také prokázal, že sporná plnění týkající se topení, koberců a kamerového systému neměla povahu technického zhodnocení, měl stěžovatel přistoupit k provedení žalobcem navržených důkazů a umožnit mu tvrzení prokázat namísto toho, aby je lakonicky odmítl s tím, že je jako nadbytečné ke zjištění skutkového stavu věci nepotřebuje.

[25] Žalobce konkrétně navrhoval výslech svědků M. R., R. P. a P. K., a sice za účelem zjištění, za co konkrétně (za jako konkrétní práce) byla sporná plnění fakturována a jaký

materiál byl v případě sporných plnění použit. Postupem stěžovatele však bylo žalobci znemožněno zpochybnit či vyvrátit závěry o povaze sporných plnění a jejich posouzení jako součásti technického zhodnocení. Žalobce nedostal reálnou příležitost prokázat technický stav majetku před úpravou a po ní v tom rozsahu a detailech, které jsou klíčové pro posouzení, zda se jednalo o opravu, anebo o technické zhodnocení; ani to, že sporná plnění přijal zcela nezávisle na stavebních úpravách. Tato možnost byla žalobci upřena s ohledem na nesprávný paušalizující přístup stěžovatele opírající se o argumentaci jediným investičním záměrem, aniž jím byla hodnocena časová, věcná a účelová souvislost (v úzkém smyslu) sporných plnění se stavebními úpravami provedenými v prvním nadzemním podlaží, včetně jejich provázanosti či vzájemné podmíněnosti.

[26] Žalobcův návrh na doplnění dokazování výslechy svědků byl proto krajským soudem správně vyhodnocen jako opodstatněný (s výjimkou opakování výslechu jednatele společnosti Ideafactory s.r.o., který k dané problematice již dříve vypovídal), a pokud je stěžovatel odmítl v předchozím řízení provést jako nadbytečné, zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí. Obdobně ostatně Nejvyšší správní soud otázku neprovedení důkazů v podobě výslechu svědků, kteří se měli vyjádřit k původnímu stavu nemovitosti pro účely hodnocení povahy dílčích prací jako opravy, posoudil také v již zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 335/2019-32.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný (stěžovatel) neměl ve věci neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobce měl ve věci plný úspěch, náleží mu tedy náhrada důvodně vynaložených nákladů. Žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem, který učinil jeden úkon právní služby - vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobce je plátcem DPH, odměna a náhrada hotových výdajů se proto zvyšují o tuto daň. Celkem je tedy žalovaný povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 4 114 Kč. Ke splnění této povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu