



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **Lékárna Petrovice s.r.o.**, IČO: 27288790
sídlem Petrovice 18, 403 37 Petrovice
zastoupená advokátem Mgr. MUDr. Zdeňkem Kubicou
sídlem Soukenická 1090/14, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2023, č. j. 188/23/5200-11431-713115,

takto:

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

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 2. 9. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 2076328/19/2501-50523-508225 (dále též „platební výměr“), jímž žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 3 153 028 Kč, doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1 458 630 Kč a uložil povinnost uhradit související penále ve výši 291 726 Kč z doměřené daně a ve výši 31 530 Kč ze zrušené ztráty. Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2023, č. j. 188/23/5200-11431-713115, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedený platební výměr. Proti danému rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), podala žalobkyně nyní posuzovanou žalobu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žaloba

2. Žalobkyně předeslala, že důvodem pro zrušení daňové ztráty a doměření daně byl odlišný názor správce daně a žalovaného na kvalifikaci nákladů, jež žalobkyně v daném zdaňovacím období vynaložila na stavební materiál a práce na objektu X (dále též „objekt“). Orgány finanční správy totiž považovaly žalobkyní prováděné práce za technické zhodnocení ve smyslu § 33 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), zatímco žalobkyně dříve v řádném daňovém tvrzení uplatnila náklady spojené s těmito pracemi jako náklady na opravy, které jsou dle žalobkyně považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jež se pro zjištění základu daně odečtou.
3. Žalobkyně dále rozvedla, že v dotčeném zdaňovacím období (kalendářní rok 2014) proběhnuvší práce spočívaly v uvedení objektu do původního funkčního stavu, a to bez změny účelu, technických parametrů, využitelnosti či vybavenosti majetku; nešlo o rekonstrukci, modernizaci, nástavbu ani přístavbu. Došlo pouze k opravě objektu tak, aby sloužil původnímu účelu. Žalobkyně dokonce ještě v roce 2014 opravený objekt začala využívat, přičemž v něm plnili své pracovní úkoly její zaměstnanci. Žalobkyně připustila, že v následujícím zdaňovacím období (kalendářní rok 2015) pak probíhaly na objektu jiné práce, které již měly charakter technického zhodnocení, a žalobkyně o nákladech s nimi spojenými účtovala a deklarovala je způsobem tomu odpovídajícím. Práce provedené v roce 2015 totiž již směřovaly k rekonstrukci objektu na domov seniorů. Naproti tomu orgány finanční správy považovaly práce provedené v obou zmíněných zdaňovacích obdobích za součást jednoho celku, tj. práce prováděné v rámci jedné stavební akce, a to právě zbudování domova seniorů, jež kvalifikovaly celkově jako technické zhodnocení.
4. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítla, že při tvoření závěru o skutkovém stavu vyšel správce daně výlučně ze zprávy o daňové kontrole [ze dne 29. 8. 2019, č. j. 1781479/19/2501-60562-501039 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“)] jako jediného důkazu, aniž se vypořádal s námitkami a důkazními návrhy, jež žalobkyně uplatnila v rámci daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole. Pro účely bližšího objasnění skutkového stavu žalobkyně navrhovala v průběhu kontroly i po projednání zprávy o daňové kontrole svědecké výsledky zaměstnanců HZ Plus spol. s r. o., kteří se podíleli na příslušných stavebních pracích v letech 2014 a 2015 (konkrétně R. F., M. Ž. a J. K.). Dále navrhovala svědecké výsledky svých zaměstnankyň, které již od roku 2014 působily v opraveném objektu (I. B. a Bc. J. K.). Rovněž navrhla svědecký výsledek Ing. M. V. (jednatel za insolvenčního správce VRŠANSKÝ a spol., v. o. s.), P. H. (zájemce o koupi objektu), M. S. (pracovnice stavebního úřadu Dubí), dodavatelů M. Z., P. Z., J. Š. a KP TOP s. r. o. (IČO 25420089), či opakované výsledky Ing. M. S. a Ing. J. S. Vedle toho žalobkyně navrhovala k důkazu opatřit fotografie z roku 2013 u insolvenčního správce VRŠANSKÝ a spol., v. o. s. a/nebo u Ing. J. L., rovněž provést důkaz souborem 20 fotografií od insolvenčního správce, fotografiemi z oprav objektu, fakturou od Ing. S. č. 1515 z 11. 5. 2015, a místním ohledáním objektu za přítomnosti zaměstnanců HZ Plus a dodavatelských firem (k tomu, které práce a kdy prováděli, a v jakém stavu objekt byl před provedením jednotlivých prací). Žalobkyně v žalobě dodala, že uvedené pochybení správce daně namítala již v odvolání proti platebnímu výměru, avšak žalovaný, byť odvolací řízení doplňoval, k této námitce nepřihlédl a důkazy z většiny neprovedl. Nadto žalovaný neprovedl některé další důkazy z těch, jež žalobkyně navrhla v podání ze dne 24. 10. 2022.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. V druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že pokud již správce daně v rámci daňové kontroly některé z žalobkyní navržených důkazů provedl, nepřihlédl k nim. Žalobkyně příkladmo uvedla výpovědi svědků, Ing. S. a Ing. S., jež orgány finanční správy v rozporu s obsahem příslušných protokolů označily za nekonkrétní, případně k nim nepřihlédly pro údajnou nepřijatelnost otázek, jež žalobkyně uvedeným svědkům při výsleších pokládala. Podle žalobkyně bylo věcí správce daně, aby vedl výslech, případně aby rozhodl o tom, které otázky žalobkyně v rámci svědeckých výslechů připustí.
6. Navíc za nesprávnou a se zásadou volného hodnocení důkazu zcela rozpornou označuje žalobkyně argumentaci žalovaného pod body [112] až [120] žalobou napadeného rozhodnutí, tj. vysvětlení údajné nadbytečnosti provedení žalobkyní navržených důkazů se zdůvodněním, že skutkový stav je dostatečně prokázán z fotografií objektu a z účetních dokladů. Správní orgány si podle žalobkyně toliko vybraly některé důkazy, avšak odmítly je konfrontovat s jinými navrženými důkazy. Žalobkyně podotkla, že správními orgány vybrané (provedené) důkazy nevypovídaly ničeho o tom, zda práce provedené v letech 2014 a 2015 byly jedním stavebním počinem, anebo (jak tvrdila žalobkyně) dvěma oddělenými stavebními akcemi, z nichž první (2014) měla povahu opravy, zatímco druhá (2015) měla povahu technického zhodnocení. Žalobkyně tak v žalobě namítla, že správní orgány měly vést dokazování za účelem porovnání stavu objektu před započítáním jakýchkoli prací se stavem na konci roku 2014, a konečný stav v roce 2014 dále znovu porovnat se stavem objektu na konci roku 2015; v opačném případě nemohly vyloučit tvrzení žalobkyně o oddělenosti stavebních akcí konaných v jednotlivých letech, a nemohly tak ani paušálně veškeré práce konané od počátku roku 2014 kvalifikovat jako technické zhodnocení objektu.
7. Žalobkyně spatřuje v uvedených pochybeních porušení § 5 odst. 3, § 6 odst. 2 až 4 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Navrhla proto, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, případně aby též zrušil vydaný platební výměr.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 27. 4. 2023 s tím, že ji považuje za nedůvodnou.
9. Ve vztahu k obsahu žaloby nejprve žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že s obdobnými (odvolacími) námitkami se v něm náležitě vypořádal, přičemž na tam vyjádřeném názoru setrvává. Poukázal na nekonkrétnost žalobní námítky, podle níž měly být žalovaným opomenuty některé skutečnosti či důkazní prostředky.
10. Žalovaný ve vyjádření připomenul, že žalobkyně dne 13. 11. 2013 koupila pozemek s daným objektem za 3 550 000 Kč od insolvenčního správce VRŠANSKÝ a spol., v.o.s., přičemž dle znaleckého posudku byla porovnávací hodnota stanovena na částku 5 570 000 Kč, tj. jako rozdíl hodnoty pozemku 8 170 000 Kč a předpokládaných nákladů na odstranění stavby ve výši 2 600 000 Kč. Podle znaleckého posudku nebylo objekt možné pro velkou míru poškození užívat bez provedení zásadní modernizace, jejíž náklady by se pohybovaly v rozmezí 20 až 25 milionů Kč.
11. Argumentaci žalobkyně, že objekt byl v roce 2014 opravou toliko uveden do původního stavu, aniž došlo k jeho přeměně na domov seniorů, označil žalovaný za nepodloženou. Podle žalovaného si navíc žalobkyně nyní protiřečí, neboť v daňovém řízení tvrdila jen to, že v roce 2014 byl objekt vybaven, a pouze část zařizovacích předmětů chyběla, resp. že po

celý rok 2015 probíhalo vybavování a zařizování objektu vč. změny protipožární bezpečnosti objektu a vybudování systému EPS. Žalovaný dále podotkl, že v době koupě nemovitosti byla tato nevyužívána, částečně vyhořelá a poškozená sběrači kovů tak, že bylo nutné pořídit statický posudek. Ačkoli žalobkyně započala se stavebními úpravami nemovitosti již v roce 2014, dodatečné stavební povolení získala až v roce 2015, poté, co byla stavebním úřadem upozorněna na nepovolenost stavby; již z žádosti žalobkyně o stanovisko k projektové dokumentaci, podané dne 15. 12. 2014, však vyplýval její úmysl přestavět objekt původního hotelu na dům sociální péče. Rovněž, pokud žalobkyně vynaložila v roce 2014 na stavební práce na daném objektu 10 830 384,13 Kč, šlo dle žalovaného o technické zhodnocení majetku dle § 33 ZDP, a nikoli o pouhou opravu. Žalobkyně totiž provedla stavební úpravy velkého rozsahu, s náklady převyšujícími trojnásobek pořizovací ceny objektu vč. pozemku, a těmito stavebními pracemi navíc objekt teprve uvedla do provozuschopného stavu.

12. Dle žalovaného je technické zhodnocení možné obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“, což dovozuje z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, a ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139. S odkazem na rozsudky téhož soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40, žalovaný dodal, že směřují-li veškeré stavební úpravy prováděné v rámci jedné stavební akce 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. Žalovaný má za zřejmé, že žalobkyně zbudovala dům pro seniory a jednalo se o jeden investiční záměr, jak plyne z projektové dokumentace z listopadu 2014 a z dokumentace žádosti o úvěr (nadepsané „Dům sociálních služeb“). Žalovaný se domnívá, že s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 104/2018-40, není přípustné, aby posuzoval jednotlivé stavební zásahy zvláště a rozhodoval, zda ten či onen dílčí zásah je opravou či technickým zhodnocením.
13. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobkyní akcentované podání ze dne 7. 7. 2019, obsahující nové námítky ohledně nesprávnosti kontrolních zjištění a důkazní návrhy, bylo žalobkyní učiněno ve 21:58 hodin dne bezprostředně předcházejícího termínu projednání zprávy o daňové kontrole; nadto byl uvedený termín projednání zprávy správcem daně stanoven již na základě dřívější žádosti žalobkyně o změnu termínu. Na to žalobkyně hned dne 8. 7. 2019 vyjádřila nesouhlas s projednáním zprávy o daňové kontrole ve sjednaném termínu, který odůvodnila poznámkou, že nebyly vypořádány všechny námítky a vyhodnoceny všechny důkazy. V důsledku toho nedošlo dne 8. 7. 2019 k projednání zprávy, a nový termín projednání byl stanoven na 29. 8. 2019. Žalovaný tento postup žalobkyně označil za obstrukci. Připomněl, že projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází kontroly a prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt již od okamžiku seznámení s výsledkem kontrolního zjištění; navíc se uplatní koncentrační princip dle § 88 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020; pozn. soudu). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námítky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy nebo k tomu, že správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, se kterými předtím daňový subjekt neseznámil.
14. Žalovaný ve vyjádření dále zdůraznil, že v bodech [112] až [120] žalobou napadeného rozhodnutí se s důkazními návrhy žalobkyně vypořádal, a to v míře odpovídající jejich „relativní obecnosti“. Výslech zaměstnanců společnosti HZ Plus spol. s r. o. by byl

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nadbytečný, neboť by tím byly pouze potvrzeny deklarované práce dle faktur, případně stav před zahájením či po ukončení stavebních úprav. Tyto skutečnosti však měl žalovaný za dostatečně zjištěné již z účetních dokladů a fotografií obsažených ve spisu. Totéž dle žalovaného platí pro navržený výslech jednatele společnosti VRŠANSKÝ a spol., v o. s., a dalších dodavatelů žalobkyně (M. Z., P. Z., J. Š. a společnosti KP TOP s. r. o.). Žalobkyně pak navrhla výslech svých zaměstnankyň, I. B. a Bc. J. K., v souvislosti s dokončením stavebních prací; podle žalovaného však přesné určení okamžiku ukončení prováděných prací nemělo vliv na určení jejich konkrétního rozsahu ani změnu účelu využívání objektu, a proto by provedení jejich výslechu směřovalo k prokazování skutečnosti, jež neměla relevantní souvislost s předmětem řízení. Žalovaný nevyhověl návrhům na opětovný svědecký výslech Ing. M. S. ani Ing. J. S., neboť podle žalovaného byly již zjištěny informace dostačující k posouzení sporné otázky opravy či technického zhodnocení; opětovné výslechy by tak byly nadbytečné. Stejně tak by dle žalovaného byl nadbytečný výslech pracovnice stavebního úřadu, M. S., k charakteru stavebních prací či k postupu v technické zprávě; žalovaný byl toho názoru, že Ing. S. vycházel z původního stavu nehledě na to, že již některé stavební úpravy byly v té době hotovy. Otázka postupu v technické zprávě navíc neměla vliv na posouzení, zda se jednalo o opravu či o technické zhodnocení, nadto charakter provedených prací v roce 2014 byl již dostatečně zjištěn z účetních dokladů a fotografií. Rovněž pro nadbytečnost nebylo provedeno žalobkyní navržené místní šetření v objektu za přítomnosti zaměstnanců společnosti HZ Plus spol. s r. o. a dodavatelských firem, stejně jako bylo nadbytečné provést důkaz žalobkyní doloženým souborem fotografií k prokázání stavu objektu, jenž měl být opravami teprve uveden do původního stavu. Na posouzení sporné otázky pak dle žalovaného nemělo vliv ani případné pozdější datum vyhotovení projektové dokumentace Ing. S.

15. Žalovaný uzavřel, že v případě nákladů zúčtovaných žalobkyní na účtu 511 000 v celkové výši 10 830 384,13 Kč žalobkyně neprokázala, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, tj. že provedené stavební práce jsou opravami nebo udržováním. Veškeré stavební úpravy objektu byly prováděny v rámci jedné stavební akce za účelem změny účelu užívání objektu a vzhledem k původnímu stavu objektu se nemohlo jednat o pouhé opravy. Zásahy do majetku provedením stavebních úprav, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, jsou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 ZDP. Předmětné náklady proto dle žalovaného nebylo s ohledem na § 25 odst. 1 písm. p) ZDP možné uznat jako daňové účinné, a postup správce daně, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, byl dle žalovaného souladný se zákonem.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

16. V reakci na vyjádření žalovaného se žalobkyně replikou ze dne 23. 5. 2023 (téhož dne podanou a doručenou soudu prostřednictvím systému datových schránek) nejprve vymezila vůči konstatování žalovaného, že podanou žalobou nebrojila proti názoru, že stavební úpravy byly prováděny za účelem jedné stavební akce, že byly prováděny za účelem užívání objektu a že vzhledem k původnímu stavu objektu se nemohlo jednat o pouhé opravy a udržování. Žalobkyně totiž v žalobě jako jeden z žalobních důvodů uvedla „nesprávnost rozhodnutí I. a II. stupně“, přičemž v čl. IV bodech 2 až 7 žaloby vyjádřila, v čem jejich nesprávnost spatřuje. Žalobkyně tak nejen v rámci správního řízení, ale také v žalobě sporovala orgány finanční správy vyslovený právní názor o povaze provedených prací.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

17. Obdobně žalobkyně uvedla, že není pravdou, že se v žalobě nevymezila vůči přílehavosti závěrů soudních rozhodnutí, která žalovaný citoval v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobkyně totiž od počátku tvrdila a nadále tvrdí, že práce provedené v roce 2014 nesměřovaly ke změně účelu užívání objektu, na rozdíl od prací konaných v roce 2015; nepřipadné je proto užití judikatury, jež se zabývá posuzováním prací v celkovém rámci jedné stavební akce. Žalovaný pak dezinterpretoval také judikaturu týkající se důkazního břemene daňového subjektu.
18. Žalobkyně dále rozvedla, že ve správním řízení předložila řadu důkazů, dle nichž původním účelem užívání stavby bylo poskytování ubytování, a dokonce i bydlení seniorů; daňové orgány proto měly tyto důkazy provést a ve zprávě o daňové kontrole či v žalobou napadeném rozhodnutí se s nimi vypořádat. Žalobou napadené rozhodnutí však na jednu stranu žalobkyni vytýká, že práce provedené v roce 2014 směřovaly ke změně užívání, na druhou stranu ale správní orgány neprovedly žalobkyní navržené důkazy směřující k prokázání, že k ubytování či bydlení seniorů byl objekt užíván již dříve. Žalobkyně dále argumentovala, že stavba poškozená požárem může být nezpůsobilá k původnímu užívání, avšak neznamená to, že její uvedení do původního stavu není pouhou opravou a nejedná (správně patrně „jedná“; pozn. soudu) se o změnu užívání. Podle žalobkyně sice žalovaný některé navržené důkazy provedl, jak plyne z bodů [122] až [126] žalobou napadeného rozhodnutí, ale ani tyto důkazy fakticky nehodnotil, neboť v rozhodnutí se nepodává hodnocení každého z těchto důkazů zvlášť, ani jejich hodnocení v souvislostech s jinými důkazy.
19. Ve vztahu k hodnocení důkazů žalovaným žalobkyně namítla, že žalovaný dospěl k nesprávnému skutkovému závěru o tom, že práce provedené na objektu v letech 2014 a 2015 byly součástí jedné stavební akce. Žalovaný nesprávně hodnotil úvěrovou žádost (hodnotil pouze označení přílohy této žádosti, aniž posoudil obsah žádosti jako celku), stejně jako projektovou dokumentaci (opět hodnotil pouze název s datací „listopad 2014“, a nezohlednil, že většina stavebních prací byla provedena před vznikem této listiny). Další žalovaným či správcem daně provedené důkazy (znalecký posudek Ing. Laibla z roku 2013, fotografie pořízené před kolaudací v roce 2015) nevypovídají dle žalobkyně ničeho o tom, zda práce provedené v roce 2014 a v roce 2015 byly součástí jedné, nebo více stavebních akcí. Zbytek žalobkyní navržených důkazů, jež však nebyly provedeny, tyto skutečnosti naopak prokázat mohl.
20. Ve vztahu k žalovaným zmiňovanému znaleckému posudku Ing. Laibla z roku 2013 žalobkyně podotkla, že dle jeho závěrů objekt vykazoval „velkou míru poškození, jež neumožňuje objekt bez zásadní modernizace užívat“, z čehož žalobkyně vyvozuje, že znalec konstatoval poškození, tj. škodu na původním objektu oproti jeho původnímu stavu, a tu je možno opravit. Znalcem užitý termín „modernizace“ naopak nelze dle žalobkyně bez dalšího spojovat s definicí modernizace pro účely daňových předpisů (rozšíření vybavení nebo použitelnosti majetku).
21. Žalobkyně shrnula, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy ani jednotlivě, ani ve vzájemných souvislostech, a nadto nedůvodně odmítl provést žalobkyní navržené důkazy k prokázání relevantních skutečností (zda práce v letech 2014 a 2015 byly součástí jedné akce a zda práce v roce 2014 měly za výsledek změnu způsobu využití objektu), na nichž ostatně žalovaný postavil odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Rovněž neprovedení navrhovaného opětovného výslechu svědků Ing. S. a Ing. S. znamená pochybení žalovaného, neboť uvedení svědci nebyli dříve vyslýcháni k těmto dvěma rozhodným skutečnostem; dle

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně tak nemůže obstát zdůvodnění žalovaného, že z jejich výsledku již byl získán dostatek informací pro řádné a objektivní rozhodnutí.

Doplňující vyjádření žalovaného

22. Žalovaný reagoval na repliku žalobkyně podáním ze dne 22. 9. 2023, přičemž poukázal na záměnu slov „žalobce“ a „žalovaný“, na které žalobkyně mylně postavila jednu z výtek uplatněných v replice. Žalovaný setrval na názoru, že vyjma námitek „nezákonného neprovedení důkazů“ žalobkyně konkrétním způsobem neprovedla proti hodnocení důkazů, resp. proti jednotlivým „dílčím“ závěrům žalovaného, na jejichž základě bylo uzavřeno, že veškeré stavební úpravy objektu byly prováděny v rámci jedné stavební akce za účelem změny účelu jeho užívání, a že vzhledem k původnímu stavu objektu se nemohlo jednat o pouhé opravy a udržování, neboť zásahy do majetku provedením stavebních úprav, jež mají za následek změnu jeho účelu či technických parametrů, jsou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 ZDP.

Jednání

23. Při jednání konaném dne 12. 8. 2025 zástupce žalobkyně předně odkázal na obsah podané žaloby. Setrval na tom, že náklady vynaložené na stavební práce na objektu v roce 2014 byly daňově účinnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a nešlo o technické zhodnocení (modernizaci ani rekonstrukci); objekt byl toliko uveden do původního, provozuschopného, stavu. Rovněž zopakoval, že tyto práce nebyly součástí jedné akce s pracemi prováděnými v následujícím zdaňovacím období roku 2015. Dle jeho názoru měli správce daně a žalovaný provést veškeré důkazy, které k prokázání těchto tvrzení žalobkyně ve správním řízení navrhla. Podle zástupce žalobkyně nelze přípustně na jednu stranu neprovést daňovým subjektem navržené relevantní důkazy, a přitom konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Žalobkyně tak setrvala na žalobním návrhu, jímž požadovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
24. Pověřená pracovnice žalovaného při jednání odkázala na učiněná písemná vyjádření, stejně jako na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole. Poznamenala, že dle již dříve specifikované judikatury Ústavního soudu lze za určitých podmínek neprovést daňovým subjektem navržené důkazy, přičemž tyto podmínky byly v nyní posuzované věci splněny. Žalobkyní provedené stavební práce v roce 2014 vedly k technickému zhodnocení objektu, a proto žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit je jako náklady dle § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž je měla uplatňovat postupně formou daňových odpisů v následujících zdaňovacích obdobích. Žalobu tak žalovaný i nadále považoval za nedůvodnou.

Posouzení věci soudem

25. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

26. Žalobkyně předně namítala pochybení správce daně a žalovaného spočívající v neprovedení žalobkyní navržených důkazů. Těmito důkazy žalobkyně zamýšlela prokázat nesourodost (oddělenost) stavebních prací realizovaných na dotčeném objektu ve zdaňovacím období roku 2014 se stavebními pracemi uskutečněnými až ve zdaňovacím období následujícím. Návazně žalobkyně argumentovala, že práce provedené v roce 2014 byly toliko nezbytnými opravami k obnovení využitelnosti objektu pro jeho původní účel, zatímco práce vykonané v roce 2015 již skutečně směřovaly k přípravě objektu na změnu využití (dům pro seniory).
27. Žalobkyně v žalobě konkrétněji namítla, že žalovaný v řízení o odvolání nepřihlédl k námitce pochybení správce daně, jež mělo spočívat v neprovedení důkazů, které žalobkyně navrhla v rámci daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole (srov. výčet důkazů v odst. 4 odůvodnění tohoto rozsudku). Soud tuto námitku shledal nedůvodnou, neboť je vyvrácena samotným obsahem odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z bodu [17] písm. b) a e) rozhodnutí žalovaného, stejně jako z jeho bodu [19], je zřejmé, že si žalovaný byl dané odvolací námitky vědom. Že k dané námitce žalovaný přihlédl, je pak očividné z bodu [60] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl: „*Správce daně zaslal dne 13. 6. 2019 daňovému subjektu e-mail s návrhem termínu projednání Zprávy na termín 26. 6. 2019. Zplnomocněný zástupce požádal dne 17. 6. 2019 o změnu termínu, upřesněno dne 24. 6. 2019, na nový termín 8. 7. 2019. Požadovaný termín správce daně potvrdil dne 26. 6. 2019 a zároveň zaslal závěrečné hodnocení provedené daňové kontroly. Dne 7. 7. 2019 v 21:58 zaslal (zplnomocněný zástupce; pozn. soudu) písemnost nazvanou: „Předběžné vyjádření k zaslanému dokumentu nazvanému jako zpráva o daňové kontrole podle ustanovení § 88 DŘ označenému č. j. 0000000/19/2501-60562-501039“ ve které se daňový subjekt vyjadřuje k hodnocení správce daně a navrhuje dodatečné výsledky již vyslechnutých svědků a výsledky nových svědků a předkládá fotografie oprav objektu v elektronické formě, č. j. 1782567/19. Dne 8. 8. 2019 (správně patrně 8. 7. 2019; pozn. soudu), tj. druhý den po zaslání písemnosti, bylo zahájeno jednání v 10:00 v sídle správce daně. Daňový subjekt nesouhlasil s projednáním zprávy o daňové kontrole a předkládal písemnost zaslanou předchozí den s argumentací, že nebyly vypořádány všechny námitky, zhodnoceny všechny důkazy a že nesouhlasí s projednáním zprávy o daňové kontrole. S ohledem na výše uvedené vyjádření daňového subjektu a na skutečnost, že správce daně neměl možnost se do zahájení jednání dne 8. 7. 2019 seznámit s došlou písemností daňového subjektu vzhledem k datu jejího doručení, zpráva nebyla s daňovým subjektem projednána a jednání bylo ukončeno, ačkoli správce daně několikrát upozornil daňový subjekt na ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu (viz bod [22]), nedojde-li na základě návrhu prvního doplnění daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Odvolací orgán hodnotí takové jednání jako obstrukční, neboť daňový subjekt musel vědět, že správce daně nemá dostatečný čas k seznámení se s došlou písemností“.* Dle soudu je zjevné, že žalovaný byl toho názoru, že podání žalobkyně ze dne 7. 7. 2019, učiněné ve 21:58 hodin dne předcházejícího sjednanému termínu projednání zprávy o daňové kontrole, bylo (krom svého obstrukčního načasování) podáno v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020); tj. že důkazní návrhy uplatněné žalobkyní v tomto podání byly navrženy až poté, co na základě prvního návrhu žalobkyně na doplnění nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Soud tedy uzavírá, že z rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, proč žalovaný nepovažoval za pochybení to, že správce daně neprovedl důkazy navržené v podání žalobkyně ze dne 7. 7.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2019; žalobkyně ostatně v žalobě tento právní názor žalovaného nespороvala. Bylo věci žalobkyně, aby se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila ve správcem daně stanovené lhůtě, nikoli dvanáct hodin a dvě minuty před sjednaným časem zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně ostatně svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění již dříve využila – učinila tak podáním ze dne 20. 12. 2018, doplněným podáním ze dne 21. 12. 2018, poté, co jí správce daně dne 22. 11. 2018 seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a vyzval ji k vyjádření (protokol č. j. 2424604/18/2501-60562-501039). Jelikož správce daně ani po provedení důkazů žalobkyní v tomto podání označených nepřistoupil ke změně výsledku kontrolního zjištění, nepochybil, když se již optikou § 88 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) nepřípustnými důkazními návrhy nezabýval. Soud tedy shledává způsob, jakým žalovaný v reakci na příslušnou odvolací námitku posoudil postup správce daně, bezvadným.

28. Nad rámec výše vypořádané dílčí žalobní námitky (že žalovaný nepřihlédl k pochybení správce daně představovanému nevypořádáním důkazních návrhů, jež žalobkyně uplatnila v rámci daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole) žalobkyně také namítla, že žalovaný sám tyto důkazy „z většiny“ neprovedl, a že „neprovedl ani některé další důkazy navržené podáním ze dne 24. 10. 2022“. Podle žalobkyně tak mohly její zaměstnankyně, I. B. a Bc. J. K., svědeckými výpověďmi vrhnout jiné světlo na hodnocení, zda práce z roku 2014 byly jednotnou akcí s pracemi v roce 2015, neboť tyto osoby po provedení prací v roce 2014 působily v objektu až do rekonstrukce v roce 2015. Obdobně pracovníci vykonávající stavební práce na objektu nebo úřednice stavebního úřadu, která rozhodovala ve stavebním řízení, mohli jako svědci přinést relevantní informace o stavu objektu před zahájením prací, jeho stavu na konci roku 2014 a stavu na konci roku 2015, stejně jako o charakteru prováděných prací a zda se jednalo o jednu, či více stavebních akcí. Tyto důkazní návrhy byly dle žalobkyně relevantní, a žalovaný proto pochybil, pokud je neprovedl. Soud se však ani s tímto okruhem žalobních námitok neztotožňuje, a sice z níže podaných důvodů.
29. Dle soudu žalovaný v bodu [34] žalobou napadeného rozhodnutí zcela přiléhavě citoval náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09: „*Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“
30. Soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný záměrně neprovedl důkazní návrhy žalobkyně označené výše v odst. 4 odůvodnění tohoto rozsudku. Ve vztahu ke každému z těchto důkazů přitom v bodech [113] až [120] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl důvod jeho neprovedení. Předně výsledky zaměstnanců dodavatele HZ Plus spol. s r.o. (R. F., M. Ž., J. K.) považoval žalovaný za nadbytečné, neboť by potvrdily deklarované práce na fakturách, případně stav před zahájením nebo po ukončení stavebních úprav; žalovaný však měl za to, že ve správním spisu obsažené účetní doklady s deklarovanými stavebními činnostmi na objektu, fotografie stavu před zahájením stavebních úprav od žalobkyně a fotografie stavu po dokončení stavebních úprav mu postačovaly k náležitému zjištění skutkového stavu, potažmo pro posouzení sporné otázky opravy či technického zhodnocení. Z téhož důvodu neprovedl žalovaný výsledek Ing. M. V. (jednatele

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

insolvenčního správce VRŠANSKÝ a spol., v. o. s.), P. H. (zájemce o koupi objektu), ani dodavatelů stavebních prací (M. Z., P. Z., J. Š. a jednatele společnosti KP TOP s.r.o.). Jako zbytečné pak žalovaný vyhodnotil návrhy výsledků I. B. a Bc. J. K., neboť datum dokončení stavebních prací nemělo vliv na posouzení otázky, zda se jednalo o opravu či technické zhodnocení; dle žalovaného nemělo určení přesného okamžiku ukončení prováděných prací význam pro určení jejich konkrétního rozsahu ani změny účelu využívání. Ve vztahu k návrhům opětovných výsledků svědků Ing. M. S. a Ing. J. S. žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že potřebné informace k posouzení sporné otázky opravy či technického zhodnocení již tito svědci vypověděli, a jejich další výsledky by tak byly nadbytečné; nadto i měl-li by žalovaný přihlídnout k tomu, co vypověděli na návodné otázky žalobkyně, nezměnilo by to nic na závěru o již zjištěném skutkovém stavu. Otázka postupu v technické zprávě neměla dle rozhodnutí žalovaného vliv na posouzení otázky, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení. Stejně tak dle žalovaného neměla otázka postupu v technické zprávě, k níž měla dle návrhu žalobkyně vypovídat jako svědkyně pracovnice stavebního úřadu M. S., vliv na posouzení, zda šlo o opravu či o technické zhodnocení; žalovaný k tomu opět poznamenal, že charakter provedených prací v roce 2014 byl již dostatečně zjištěn z účetních dokladů a fotografií, a proto by byl výslech této svědkyně dle jeho názoru nadbytečný. Rovněž z důvodu dostatečně zjištěného skutkového stavu neprovedl žalovaný navržený důkaz místním šetřením v objektu za přítomnosti zaměstnanců HZ Plus, spol. s r. o., a dodavatelských firem (případně shlednutím virtuální prohlídky objektu nahrané na internetových stránkách provozovatele sociálních služeb Vaše Harmonie o. p. s.), jímž žalobkyně zamýšlela prokázat jaké práce a kdy zaměstnanci prováděli a jaký byl stav objektu před provedením jednotlivých prací. Žalovaný k posledně uvedenému v napadeném rozhodnutí podotkl, že by při místním šetření navíc byl předmětem poznání už jiný stav objektu, než na konci roku 2014. V bodu [120] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný opětovně konstatoval, že otázka postupu v technické zprávě nemá vliv na posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, a že charakter provedených prací v roce 2014 je již dostatečně zjištěn z účetních dokladů a fotografií (v čemž žalovaný odkázal na bod [113] svého rozhodnutí); k žalobkyni opětovně předloženému souboru fotografií uvedl, že je z nich zřejmý stav objektu před započítím stavebních úprav.

31. Z výše uvedeného je soudu zřejmé, že žalovaný neprovedl žalobkyni navržené důkazy dílem proto, že skutečnosti, které jimi žalobkyně zamýšlela prokázat, považoval buďto za dostatečně zjištěné, anebo za nerozhodné pro právní kvalifikaci povahy stavebních úprav, na které žalobkyně v roce 2014 vynaložila celkem částku 10 830 384,13 Kč. Ačkoli je tedy pravdou, jak žalobkyně namítla v žalobě, že žalovaný navržené důkazy „z většiny“ neprovedl, soud zdůrazňuje, že žalovaný tento svůj postup řádně a smysluplně odůvodnil. Ostatně mezi žalobkyní a orgány finanční správy nebylo v průběhu daňového řízení zásadního sporu o tom, které konkrétní práce (resp. které konkrétní žalobkyni vyfakturované výdaje s nimi spojené) byly realizovány na objektu v příslušném zdaňovacím období roku 2014; správce daně ani žalovaný nespороvali fakticitu žalobkyni uplatněných výdajů, nýbrž jejich uznatelnost jakožto výdajů vynaložených dle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.
32. Soud může žalovanému v daném kontextu toliko vytknout, že v žalobou napadeném rozhodnutí užil frázi „*důkazní břemeno ohledně skutečnosti, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu*“ (srov. bod [78] rozhodnutí žalovaného). Je třeba mít totiž na zřeteli, že rozřešení, zda se jednalo o opravu či o technické zhodnocení, není

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

otázkou skutkovou (k níž by bylo možné vést dokazování a ohledně které by snad měl daňový subjekt nebo správce daně nést důkazní břemeno), nýbrž otázkou právní. Žalobkyně tak nemohla jaksi „prokázat skutečnost“, že provedené práce byly opravou; mohla toliko prokazovat tvrzení, která by znemožňovala uplatnění žalovaným aplikovaného § 33 ZDP (tedy tvrzení neslučitelná se závěrem, že provedené práce byly technickým zhodnocením). Žalovaný touto terminologickou nepřesností poněkud zneřehlednil skutečnou podstatu a důvody žalobou napadeného rozhodnutí, kterou ale jinak pregnantně vyjádřil v jeho bodu [73]: „*i v případě, když by daňový subjekt uvedl (objekt; pozn. soudu) stavebními úpravami do stavu způsobilého obvyklému užívání, tak by se jednalo o technické zhodnocení, neboť stavební úpravy byly velkého rozsahu, nikoliv částečného fyzického opotřebení nebo poškození*“. Dle soudu tak bylo nabíledni, že žalovaný nerozhodoval o odvolání (resp. správce daně nevydal platební výměr) ve stavu *non liquet* (tedy na základě neunesení důkazního břemene žalobkyní), nýbrž na základě zjištěného skutkového stavu, přesněji na základě zjištění o rozsahu provedených stavebních úprav v roce 2014, které teprve uvedly objekt do stavu způsobilého obvyklému užívání, a které následně orgány finanční správy posoudily jako technické zhodnocení majetku.

33. Žalobkyně v žalobě projevila povědomost o tom, že žalovaný v bodech [113] až [120] žalobou napadeného rozhodnutí vyjádřil důvody neprovedení žalobkyní navržených důkazů. Žalobkyně ostatně tyto důvody v závěru podané žaloby sporovala v tom smyslu, že závěr žalovaného o nadbytečnosti provedení důkazů je nesprávný a rozporný se zásadou volného hodnocení důkazů. K tomu soud nejprve uvádí, že neprovedení důkazu pojmově nemůže být v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů; neprovedení důkazu totiž znamená, že důkaz nebyl vůbec hodnocen. Volnému hodnocení důkazů z logiky věci podléhají toliko důkazy provedené, nikoli zamítnuté důkazní návrhy. Soud dále poznamenává, že žalobkyně patrně směšuje volné hodnocení důkazů s požadavkem na úplné a řádné zjištění skutkového stavu věci v míře potřebné pro rozhodnutí (v případě daňového řízení konkrétněji v míře potřebné pro správné zjištění a stanovení daně). Orgány finanční správy jsou však dle soudu nejen oprávněny, ale rovněž s ohledem na zásadu procesní ekonomie povinny zamezit zacyklení a průtahům konkrétního daňového řízení přivoleným dokazováním skutečností pro věc nerozhodných či skutečností již zjištěných (případně nesporných). Pokud správní orgány odpovídajícím způsobem zdůvodní neprovedení daňovým subjektem navrženého důkazu (a pokud takové zdůvodnění obстоjí), nebude možné spatřovat v jejich postupu jakoukoli svévoli či nahodilou selektivnost.
34. Dále a konkrétněji žalobkyně v této souvislosti namítla, že žalovaným neprovedené důkazy měly prokázat, zda se jednalo o jednu či dvě stavební akce, resp. přesněji že měly prokázat stav objektu před započítáním jakýchkoli prací k porovnání se stavem na konci roku 2014, a také umožnit porovnání konečného stavu v roce 2014 se stavem objektu na konci roku 2015; a pokud k tomu žalobkyně doplnila, že důkazy provedené žalovaným k takovým porovnáním nepostačovaly, soud se s touto námitkou neztotožnil. Podle soudu totiž žalovaný (byť to z žalobou napadeného rozhodnutí nemusí být na první pohled dobře seznatelné) v napadeném rozhodnutí nepovažoval za rozhodnou samotnou skutečnost, zda se v průběhu let 2014 a 2015 uskutečnila právě jedna ucelená stavební akce. Naopak, žalovaný konstatoval, že i pokud by práce provedené žalobkyní v roce 2014 směřovaly pouze k uvedení objektu do stavu způsobilého obvyklému užívání (tedy i pokud by ještě v roce 2014 nebyly prováděny práce směřující ke změně účelu užívání objektu jako domu pro seniory), šlo by o technické zhodnocení, neboť stavební úpravy byly velkého rozsahu, a nejednalo se tedy o opravy pouhého částečného fyzického opotřebení či poškození.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalovaný byl ostatně toho právního názoru, že ani „*odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevede samo o sobě k závěru, že se jedná o opravu. O opravu se jedná pouze tehdy, pokud odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození nevedlo k technickému zhodnocení. Technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat jako „opravu vyšší kvality“*“ (v čemž žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, či ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139). Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí označil za „*zřejmé, že stavebními úpravami došlo ke zhodnocení majetku, kde provedení stavebních úprav na objektu vedlo k mnohonásobně vyšší hodnotě, než byla kupní cena, tj. 3 550 000 Kč, i mnohonásobně vyšší, než byl znalecký odhad, tj. 5 570 000 Kč*“. Soudu je z uvedeného zřejmé, že i pokud by žalovaný býval vzal za prokázané skutkové tvrzení žalobkyně, podle něhož byly práce konané v roce 2014 součástí jiné (oddělené) stavební akce, než práce vykonané v roce 2015, neovlivnilo by to nijak závěr žalovaného o tom, že už jen pracemi provedenými v roce 2014 došlo k „opravě vyšší kvality“, a tedy k technickému zhodnocení objektu. Z tohoto důvodu bylo skutečně nadbytečné, aby žalovaný k danému tvrzení prováděl žalobkyní navržené důkazy.

35. Soud dále považuje za vhodné níže shrnout skutková zjištění, ze kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel, a která byla i dle názoru soudu dostatečná pro závěr, že žalobkyně pracemi provedenými v roce 2014 provedla „opravu vyšší kvality“ na předmětném objektu.
36. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný předně vyšel ze skutkových zjištění správce daně, tj. že daňový subjekt (žalobkyně) „*koupil dne 13. 11. 2013 pozemek s nemovitostí na adrese X za kupní cenu 3 550 000 Kč od insolvenčního správce VRŠANSKÝ a spol. v.o.s. Dle znaleckého posudku č. 111/3251/2013 o obvyklé ceně nemovitosti vyhotoveného panem Ing. Jiřím Laiblem byla porovnávací hodnota stanovena na částku 5 570 000 Kč (hodnota pozemku 8 170 000 Kč – náklady na odstranění stavby 2 600 000 Kč). Odhad stavebních nákladů na opravu stávajícího objektu byl stanoven ve výši 20–25 mil. Kč, při změně užívání objektu by byly předpokládány náklady vyšší*“ (bod [63] žalobou napadeného rozhodnutí). Rovněž zohlednil skutkové zjištění správce daně, že předmětná nemovitost „*byla nevyužívaná, částečně vyhořelá a poškozená sběrači kovů tak, že bylo nutné pořídit statický posudek*“ (bod [64] žalobou napadeného rozhodnutí).
37. Dále soud uvádí, že ve správním spisu je založeno Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, ze dne 16. 9. 2022, č. j. 34421/22/5200-11431-713115 (dále jen „Seznámení“). Soud z něj zjistil (srov. bod [55]), že žalovaný porovnal fotografie objektu před zahájením stavebních úprav, doložené žalobkyní, s fotografiemi po dokončení stavebních úprav, jež zajistil žalovaný, přičemž žalovaný dospěl k závěru o rozpoznatelnosti provedených stavebních prací deklarovaných žalobkyní na účetních dokladech. Dle žalovaného (srov. bod [56] Seznámení) šlo konkrétně o práce:
 - otlučení omítek, stropy 1 900,4 m², otlučení omítek vnitřních stěn 6 927,1 m², otlučení omítek vnějších 1 360 m², a další; celková cena 248 787 Kč (faktura č. 1411-457),
 - oprava stropů štukem 1 900,4 m², oprava vápenných omítek vnitřních stěn 6 927,1 m², oprava vnitřních stěn aktivovaným štukem 6 727,1 m², a další; celková cena 2 808 280 Kč (faktura č. 1411-580),
 - nová střešní okna, celkem 28 ks; celková cena 214 899,36 Kč (faktura č. 1411-579),
 - dodávka a výměna stávajících zárubní dveří 1 ks; celková cena 200 564,67 Kč (faktura č. 1411-528),

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

- elektromontáže a výměna rozvodů 36 ks, výměna rozvodů vodovodu 36 ks; celková cena 558 000 Kč (faktura č. 1411-530),
 - demontáž ústředního topení, těles a úchytnů původního topení včetně likvidace a zazdění otvorů sanace; 188 000 Kč (faktura č. 1411-561),
 - demontáž, dodávka a montáž kotelny o výkonu 98 KW ekologických zplyňovacích kotlů ATMOS, včetně rozvodů ÚT, čerpadel, regulačních a tlakových zařízení; celková cena 187 500 Kč (faktura č. 1411-517),
 - dodávka a montáž rozvodů ÚT, včetně topných těles RADIK; celková cena 101 646 Kč (faktura č. 1411-527),
 - oprava a dodání výtahů 2ks, celková cena 1 035 500 Kč (faktura č. 1411-623).
38. Žalovaný dále v Seznámení (body [57] až [59]) uvedl, že dle jeho zjištění ve všech místnostech na fotografiích jsou otlučeny omítky a nanесeny nové omítky, místnosti jsou vymalované a ve všech je nová PVC podlaha; v místnostech sociálního zařízení nejsou vidět žádné původní prvky ani zařizovací předměty, jsou zcela zřejmé nové obklady a nové zařizovací předměty. Porovnáním fotografií s účetními doklady žalovaný dále seznal nový systém ústředního topení včetně rozvodů a těles, novou střešní krytinu, nové výplně balkónů, opravenou fasádu a nová okna v přízemí, nová střešní okna, nové zařizovací předměty jídelny a novou elektroinstalaci v celém objektu. Žalovaný pak v bodě [60] Seznámení uzavřel, že předmětná fotodokumentace jednoznačně dokládá, že stav před rekonstrukcí byl natolik havarijní, že muselo dojít k stavebním zásahům do všech prvků, aby objekt byl způsobilý k běžnému užívání (zvýraznění doplněno soudem). V následujícím bodu Seznámení žalovaný navázal tím, že „*veškeré stavební úpravy objektu byly prováděny (...) za účelem změny účelu užívání objektu a vzhledem k původnímu stavu objektu se nemohlo jednat o pouhé opravy*“ (zvýraznění doplněno soudem).
39. Soud připomíná, že to byla sama žalobkyně, kdo práce realizované v roce 2014, s celkovými náklady 10 830 384,13 Kč, v daňovém tvrzení uplatnil, a následně v rámci daňové kontroly prokázal. Fakticita těchto prací a s nimi spojených výdajů tak v daňovém řízení nezůstala předmětem sporu. Soud je současně toho názoru, že v daném rozsahu zjištěný skutkový stav žalovanému bezpečně postačoval ke správnému zjištění a stanovení daně. Bylo zřejmé, že žalobkyně předmětnými pracemi v roce 2014 investovala do objektu částku, která více než trojnásobně převyšovala kupní cenu pozemku (vč. na něm umístěného objektu) a téměř dvojnásobně převyšovala jeho (znaleckým posudkem určenou) cenu obvyklou. Objekt před koupí jednoznačně nebyl v provozuschopném stavu, bez ohledu na to, zda by měl být v budoucnu provozován jako hotel, anebo jako domov pro seniory. Právě to, že žalobkyně zakoupila pozemek s objektem v havarijním stavu, u něhož byla dokonce znalcem zvažována demolice v závislosti na výsledcích dalšího posouzení statiky, a uvedla jej pracemi realizovanými v roce 2014 do stavu způsobilého užívání, představovalo skutková zjištění postačující ke kvalifikování výdajů na tyto práce vynaložených jako výdajů na technické zhodnocení majetku ve smyslu § 33 ZDP. Bylo proto již skutečně nadbytečné vést další dokazování ohledně účelu, k němuž měl objekt dle záměrů žalobkyně sloužit v roce 2015, či ohledně oddělenosti (či naopak provázanosti) prací provedených v roce 2014 s pracemi realizovanými až v roce 2015. Žalovaný proto nepochybil, když žalobkyní navržené důkazy (srov. odst. 4 odůvodnění tohoto rozsudku a body [113] až [120] žalobou napadeného rozhodnutí) neprovedl pro nadbytečnost, resp. z důvodu, že nesměřovaly k prokázání rozhodných skutečností.

40. Pokud žalobkyně dále v žalobě namítala, že žalovaný „*neprovedl některé další důkazy z těch, jež navrhla v podání ze dne 24. 10. 2022*“, šlo o námitku nanejvýš obecnou. Není úkolem soudu, aby v reakci na takto povšechně formulovanou žalobní výtku dohledával v žalobkyní uvedeném podání veškeré důkazní návrhy, porovnával je s obsahem správního spisu, zjišťoval, zda byly provedeny, a při zjištění jejich případného neprovedení pátral v žalobou napadeném rozhodnutí po odůvodnění takového postupu. Jak soud uvedl již výše, žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumáváno v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž danou žalobní výtku nelze pro její obecnost za žalobní bod ani považovat. Totéž lze uvést k obecnému žalobnímu tvrzení žalobkyně, že pokud již správce daně některé z žalobkyní navržených důkazů provedl, nepřihlédl k nim.
41. Žalobkyně v žalobě pak již konkrétněji namítla, že orgány finanční správy v rozporu s obsahem příslušných protokolů označily výpovědi svědků Ing. Slavaty a Ing. Skoumala za nekonkrétní, případně k nim nepřihlédly pro údajnou nepřipustnost otázek, jež žalobkyně uvedeným svědkům při výsleších pokládala. Podle žalobkyně bylo věcí správce daně, aby vedl výslech, případně aby rozhodl o tom, které otázky žalobkyně v rámci svědeckých výslechů připustí. Soud shledal tuto námitku rovněž nedůvodnou.
42. Předně soud k dané námitce uvádí, že v zásadě totéž (byť obšírněji) žalobkyně namítala již v odvolání proti platebnímu výměru (část II., písm. A.1 a A.2), přičemž žalovaný se s jejími námitkami vypořádal bodech [86] až [93] žalobou napadeného rozhodnutí. Jelikož žalobkyně v žalobě s předmětným vypořádáním (obsaženým v rozhodnutí žalovaného) již blíže nepolemizovala, a omezila se v podstatě jen na zestručněné zopakování svých odvolacích námitek, považuje soud za postačující vyjádřit své ztotožnění s posouzením obdobných námitek žalovaným, podle něhož žalobkyně „*mylně interpretuje hodnocení správce daně a snaží se vytvořit falešné zdání o nezákonnosti postupu správce daně.*“ Žalovaný ostatně ve vztahu k výpovědi svědka Ing. S. v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že jeho odpověď při výslechu konaném „*dne 11. 2. 2019 na zahajovací otázku byla skutečně velmi rozsáhlá vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o stav budovy v roce 2014. Součástí odpovědi byly i konkrétní skutečnosti, na které byl dříve tázán i svědek Ing. J. S.*“ Ve vztahu k výpovědi svědka Ing. S. žalovaný v napadeném rozhodnutí trefně poznamenal, že svědek sice potvrdil rentabilitu opravy zakoupeného objektu oproti demoliční variantě, nicméně „*rozsah oprav, které budova vyžadovala, však svědek nespécifikoval zcela přesně*“, přičemž jeho výpověď se neshodovala s mírou poškození vnitřních omítek tak, jak byly opravy omítek fakturovány před zahrnutím do nákladů (bod [91] žalobou napadeného rozhodnutí). Nad rámec potřebného odůvodnění pak soud dodává, že k výpovědím svědků Ing. S. a Ing. S. bylo přihlédnuto jak správcem daně (srov. str. 25 až 26 zprávy o daňové kontrole shrnutí obsahu a částečné hodnocení výpovědi svědka Ing. S.; na str. 26 až 30 téže zprávy shrnutí obsahu a částečné hodnocení výpovědi svědka Ing. S.; v závěru str. 30 téže zprávy souhrnné hodnocení obou výpovědí), tak žalovaným (již zmíněné body [86] až [93] žalobou napadeného rozhodnutí). Dle zjištění soudu přitom správce daně ani žalovaný neodhlédli od celého obsahu jejich výpovědí, nýbrž vzali v potaz v rámci vlastního volného hodnocení těchto výpovědí problematičnost (sugestivnost) některých ze zástupcem žalobkyně položených otázek; v žádném případě však správní orgány nespojovaly s návodností některých položených otázek automaticky nevěrohodnost některého z těchto svědků či nepravdivost jejich výpovědí. Správní orgány také vysvětlily, v jakém ohledu považovaly tu kterou výpověď či její část za nekonkrétní; je však zřejmé, že nepovažovaly výpovědi za absolutně (tedy ve všech ohledech) nekonkrétní, jak se snažila svou odvolací (a posléze žalobní) argumentací navodit žalobkyně.

43. Žalobkyně rovněž v žalobě namítla, že „stavba poškozená požárem sice může být nezpůsobilá k původnímu užívání, avšak neznamená to, že její uvedení do původního stavu není pouhou opravou a jedná se o změnu užívání“. V této podobě žalobkyně danou námitku uplatnila sice až v žalobní replice, kterou soudu podala dne 23. 5. 2023 (po uplynutí lhůty pro podání žaloby dle § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 téhož zákona), nicméně je faktem, že správnost opačného právního názoru žalovaného žalobkyně obecně sporovala již v podané žalobě. Na rozdíl od žalovaného tedy soud nepovažuje tuto námitku za nový (a tedy opožděně uplatněný) žalobní bod, nýbrž za přípustnou konkretizaci dříve (a tedy včasně) uplatněného obecnějšího žalobního bodu. Námitku soud nicméně shledal nedůvodnou. Žalobkyně totiž danou námitkou opomíjí podstatu argumentace žalovaného, vystiženou v soudem již výše citovaném bodu [73] žalobou napadeného rozhodnutí, tedy že „i v případě, když by daňový subjekt uvedl (objekt; pozn. soudu) stavebními úpravami do stavu způsobilého obvyklému užívání, tak by se jednalo o technické zhodnocení, neboť stavební úpravy byly velkého rozsahu, nikoliv částečného fyzického opotřebení nebo poškození“. Podle žalovaného tedy i v případě, kdy stavební práce vedou k uvedení objektu do stavu způsobilého obvyklému užívání, půjde o technické zhodnocení, jestliže rozsah provedených prací vylučuje jejich kvalifikaci jako opravu částečného fyzického opotřebení nebo poškození ve smyslu § 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 (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Žalobkyně přitom nijak nebrojí proti této argumentační konstrukci žalovaného; zůstává tak nezpochybněno, že rozsah prací, kterými žalobkyně v roce 2014 uvedla objekt do provozuschopného stavu, byl natolik značný (už vzhledem ke kupní ceně i odhadní ceně pozemku vč. objektu), že vylučoval nahlížet na jimi docílený stav jako na opravu ve smyslu § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., a nezbylo než jej kvalifikovat jako technické zhodnocení dle § 33 odst. 1 ZDP (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Soud zdůrazňuje, že podle první věty posledně citovaného zákonného ustanovení platilo, že „technickým zhodnocením se 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“. To však dle soudu neznamená, že by technickým zhodnocením nemohly být i výdaje na jiné stavební práce, než které jsou demonstrativně vyčteny v citovaném zákonném ustanovení (tedy jiné práce, než jsou dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku); zákon ohledně výdajů na vyjmenované typy prací toliko výslovně uvádí, že přesáhnou-li tam uvedené částky v daném zdaňovacím období, budou vždy spadat pod technické zhodnocení. Tím ale není vyloučeno, že i jiné typy prací mohou být technickým zhodnocením. Pro nyní posuzovanou věc to znamená, že žalovaný mohl výdaje žalobkyně na stavební práce v roce 2014 zcela důvodně posoudit jako technické zhodnocení právě na základě zjištění jejich relativně excesivního rozsahu ve spojení s původním havarijním technickým stavem žalobkyní zakoupeného objektu. Správnost závěru žalovaného je navíc podepřena teleologickým argumentem založeným na průmětu zásady dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady; žalobkyní v předmětném zdaňovacím období vynaložená částka 10 830 384,13 Kč totiž byla z faktického pohledu značnou investicí do zhodnocení zchátralého (poškozeného) objektu, která umožnila generování zdanitelných příjmů užíváním daného objektu v mnoha následujících zdaňovacích obdobích. Tomu odpovídá, aby žalobkyně příslušné výdaje

uplatnila rovněž postupně, a to formou daňových odpisů dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, namísto jejich jednorázového uplatnění jakožto nákladů vynaložených na dosažení, udržení či zajištění příjmů (dle soudu nemohou být pochybnosti o tom, že většina zdanitelných příjmů souvisejících s výdaji na stavební práce realizované v roce 2014 neplynula žalobkyni ještě v tomtéž zdaňovacím období).

44. Pokud žalobkyně v replice podotkla, že Ing. Laiblem ve znaleckém posudku konstatovaná „velká míra poškození, jež neumožňuje objekt bez zásadní modernizace používat“, není bez dalšího převoditelná na zákonný pojem „modernizace majetku“ dle § 33 odst. 3 ZDP, soud se s tímto názorem žalobkyně ztotožňuje. Je však třeba uvést na pravou míru, že žalovaný takový závěr neučinil; znalecký posudek hodnotil jako důkaz, přičemž dílčí skutková zjištění z něj učiněná zasadil do širšího rámce ostatních skutkových zjištění (srov. rekapitulaci žalovaným zjištěného skutkového stavu výše v odůvodnění tohoto rozsudku) a v žádném případě předmětnou formulaci nepřebíral jako právní hodnocení. Uvedená námitka je proto nedůvodná. Žalobkyně rovněž v replice argumentovala, že znalec takto konstatoval škodu na objektu oproti jeho původnímu stavu, přičemž podle žalobkyně je možno takovou škodu „opravit“. Tomu soud rovněž přisvědčuje, avšak pouze v obecném jazykovém smyslu slova „opravit“. Naproti tomu však soud považuje za příléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87 (srov. str. 3, poslední odstavec), tedy že *„odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, nýbrž může být i technickým zhodnocením (technické zhodnocení lze tedy obecně vnímat i jako opravu vyšší kvality)“*. Samotná skutečnost, že se znalec vyjádřil patrně v obecném smyslu slova „oprava“, dle soudu v žádném nevyklučuje následné posouzení provedených prací a potažmo výdajů s nimi spojených jako technické zhodnocení majetku. Soud připomíná, že úkolem znalce je vyřešit znalecký úkol, tedy zodpovědět zadavatelem položenou odbornou otázku spadající do znalcovy odbornosti; v tomto kontextu je tedy třeba žalobkyni vyzdvihované vyjádření Ing. Laibla (znalce) interpretovat.
45. Jak tedy soud naznačil již výše (srov. odst. 36 odůvodnění tohoto rozsudku), i kdyby snad neměl obstát skutkový závěr žalovaného, že práce provedené v roce 2014 byly spolu s pracemi provedenými v roce 2015 součástí jedné větší ucelené stavební akce, nemělo by to vliv na skutečnost, že podle žalovaného i samotné práce provedené v roce 2014 představovaly technické zhodnocení objektu. S podstatou věci se tak mýjí v replice rozvedené námitky žalobkyně o nesprávnosti (nepodloženosti) závěru žalovaného ohledně jednotnosti stavebních prací prováděných v letech 2014 až 2015 či o nesprávném hodnocení úvěrové žádosti a projektové dokumentace. I v případě nepodloženosti daného závěru by totiž rozhodnutí žalovaného (resp. jím přezkoumávaný platební výměr) obstálo.
46. Žalobkyně v replice rovněž rozhojnila žalobní námitku poukazující na pochybení žalovaného při hodnocení důkazů. Podle ní žalovaný, ačkoli některé z navržených důkazů provedl (což žalobkyně dovodila z bodů [122] až [126] žalobou napadeného rozhodnutí), tyto fakticky nehodnotil, neboť z jeho rozhodnutí se nepodává hodnocení každého z těchto důkazů zvlášť ani jejich hodnocení v souvislostech s jinými důkazy. Také tuto námitku soud nedůvodnou. Žalovaný totiž zejména v bodu [125] žalobou napadeného rozhodnutí k žalobkyni navrženým internetovým článkům uvedl, že *„z fotografií internetových zdrojů lze rozeznat vysoká kvalita zpracování hotelu před požárem“*, a že *„nerozporuje, že požár byl rozsáhlý a zničil téměř všechny stavební prvky a konstrukce“*. V témže bodu žalovaný navíc vysvětlil, že *„vzhledem k velkému rozsahu stavebních úprav, byť se hotel mohl opravit do původního stavu před požárem, se jedná o zásah do dlouhodobého majetku s přesahem do více*

zdaňovacích období a také, že se nejedná o drobnou opravu vedoucí k uvedení stavby do provozuschopného stavu“. Dále žalovaný v bodu [126] žalobou napadeného rozhodnutí k důkazu přípisem Městského úřadu v Dubí ze dne 13. 5. 2009 konstatoval, že „je patrné, že se jedná o odpověď na žádost o vyjádření využití hotelu jako Senior dům POHODA. Městský úřad jasně a zřetelně uvádí, že stavba musí být využívána v souladu se stavebním povolením a kolaudačním rozhodnutím, tj. jako stavba pro přechodné ubytování. Kolaudační souhlas na Objekt sociálních služeb, který poskytuje ubytování, pomoc a podporu fyzickým osobám se sníženou soběstačností, byl vydán dne 5. 1. 2016 a to na žádost daňového subjektu. Žádost o vyjádření neprokazuje, že byl objekt využíván jako dům pro seniory, naopak v předmětném roce 2014 byl pro objekt platný kolaudační souhlas jako stavby pro přechodné ubytování (hotel). Naopak přípis z Městského úřadu a fotografie výše uvedeného internetového zdroje zobrazující leták nabízející ubytování pro seniory prokazují budoucí podnikatelský záměr poskytovat ubytování seniorům. Bývalý provozovatel Corporeal Property Invest s.r.o. uvedl insolvenčnímu správci, že od září roku 2010 neprovozuje žádnou podnikatelskou činnost (viz bod [107]). Ze spisového materiálu, z internetových článků ani z přípisu Městského úřadu v Dubí neplyne, že byl podnikatelský záměr zrealizován a objekt byl využíván jako dům pro seniory. Naopak leták podporuje argumentaci odvolacího orgánu, že o využití objektu jako Domu sociálních služeb nebylo rozhodnuto až v roce 2015, ale již v roce 2014 a dříve“. Podle soudu takto žalovaný dostatečně popsal jednotlivá zjištění z provedených důkazů a sdělil, která z žalobkyní uplatněných tvrzení jimi prokázána nebyla. Způsobu hodnocení daných důkazů žalovaným tak soud nemá co vytknout. Samotná skutečnost, že správní orgány dospěly hodnocením provedených důkazů ke zjištěním nesouladným s představami žalobkyně (či z nich nenačerpaly zjištění žalobkyní tvrzená), dle soudu ještě neznamená, že provedené důkazy „fakticky nehodnotily“.

47. Soud neshledal žádnou z přípustně uplatněných žalobních námitek důvodnou. Výrokem I. tohoto rozsudku tedy žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, pročez nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližší 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 12. srpna 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.