



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **ELEKTRIMA s.r.o.**, se sídlem Svitavy, Hlavní 416/132, zastoupené Mgr. Tomášem Krejčím, advokátem se sídlem Praha 1, Pařížská 204/21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 20. 3. 2024, č. j. 52 Af 11/2023 - 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu dne 12. 5. 2021 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, č. j. 1051750/21/2808-50522-607331, kterým neuznal žalobkyni jako daňově účinné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), náklady vynaložené na stavební úpravy areálu bývalého sídla žalobkyně na adrese *Svitavy, Na Červenici 1904/2*, ve výši 1 980 600 Kč (dále jen „stavební úpravy“). Tím došlo k navýšení její daňové povinnosti o 376 390 Kč oproti údajům

uvedeným v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období a zároveň bylo žalobkyni stanoveno penále v částce 75 278 Kč. Správce daně totiž dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že se v případě stavebních úprav jednalo o *opravu* a nikoliv o *technické zhodnocení* objektu ve smyslu § 33 odst. 2 a 3 ZDP. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2023, č. j. 19835/23/5200-11434-713180, zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl.

[3] K namítanému uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně krajský soud uvedl, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období začala běžet dne 1. 7. 2016. Hodlala-li stěžovatelka uplatnit daňovou ztrátu, která jí vznikla v roce 2012, řídí se konec lhůty podle § 38r odst. 2 ZDP, a není tak rozhodný skutečný okamžik uplatnění daňové ztráty, ale okamžik, kdy mohla být daňová ztráta uplatněna nejpozději. V nyní projednávané věci mohla žalobkyně daňovou ztrátu v souladu s § 34 odst. 1 větou první ZDP uplatnit nejpozději za zdaňovací období roku 2017, tedy nejpozději do 2. 7. 2018. Lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob proto v dané věci měla podle krajského soudu skončit dne 2. 7. 2021, ta ovšem byla přerušena zahájením daňové kontroly, ke které došlo (formálně i materiálně) dnem 10. 7. 2018 při jednání v místě sídla žalobkyně (nikoliv dne 5. 5. 2017, jak se domnívala žalobkyně). Místní šetření správce daně, konané dne 5. 5. 2017, se totiž týkalo daně z přidané hodnoty, nikoliv daně z příjmů. Lhůta pro stanovení daně tak běžela do 11. 7. 2023, přičemž napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 6. 6. 2023. Krajský soud tedy uzavřel, že v nynějším případě k prekluzi nedošlo.

[4] K otázce neunesení důkazního břemene krajský soud uvedl, že bylo na žalobkyni, aby prokázala, že se v případě uplatněných nákladů jednalo o náklady na opravy. Krajský soud se přitom ztotožnil se žalovaným, že z provedených důkazů nevyplývá provedení oprav či údržby. Zásadní v tomto směru bylo porovnání původního stavu objektů před provedením stavebních prací a konečného stavu po těchto pracích. Krajský soud považoval za klíčové, že žalobkyně na výzvu správce daně nepřiradila jednotlivé položky rozpočtu stavebních prací ke konkrétním objektům v areálu. Nebylo tedy možné porovnat stav před stavebními úpravami a po nich. Z některých položek navíc vyplynulo, že mají charakter technického zhodnocení (například tepelné izolace, odlišné rozměry původních a nově vytvořených příček, změna vnitřní dispozice stavby, provedení vodovodních a kanalizačních instalací, zazdění některých otvorů atd.).

[5] Ze znaleckých posudků z let 2007 a 2017 podle krajského soudu dále vyplývá, že v areálu došlo k podstatným úpravám, jejichž cílem bylo jeho technické zhodnocení. Ze žalobcem předložené fotodokumentace pak nevyplývá skutečný rozsah prací, neboť z nich nebyly patrné konkrétní úpravy jednotlivých objektů a časová posloupnost úprav. Podle krajského soudu správce daně správně uvedl, že není oprávněn posuzovat každý jednotlivý stavební zásah zvlášť a rozhodovat, který z nich je opravou či zhodnocením. Žalobkyně sice doložila k souhrnnému názvu položek prací evidenční čísla majetku, nicméně ani z toho nevyplývá, které položky a v jakých částkách se vztahují k jednotlivým objektům; to nevyplývá ani z bližšího popisu jednotlivých fotografií. K odstranění pochybností nepřispěly ani výpovědi svědků H. a P. (bývalých zaměstnanců žalobkyně

pokračování

pracujících v areálu v době provádění stavebních úprav – pozn. NSS), neboť svědci nebyly schopni jednoznačně popsat práce, které se v areálu prováděly. Z důvodu absence projektové dokumentace nemohli svědci ani svá tvrzení konkretizovat, nadto se navíc na rekonstrukci významně nepodíleli.

[6] Krajský soud tedy konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokazující provedení (alespoň dílčích) oprav, jelikož nepřiradila jednotlivé položky rozpočtu ke konkrétním částem majetku. Nebylo přitom povinností správce daně, aby se domýšlel, které práce představovaly opravu a které technické zhodnocení, na což byla žalobkyně ve výzvě správce daně upozorněna a měla dostatečný prostor tyto údaje doplnit.

[7] Na závěr krajský soud vypořádal námitky žalobkyně, které se týkaly údajných procesních pochybení.

[8] Podle krajského soudu daňové orgány náležitě odůvodnily, proč nebylo možné provést důkaz prostřednictvím revizního znaleckého posudku. Aproboval jejich názor, že v době rozhodování již nebylo možné zachytit původní stav areálu, protože žalobkyně jej v roce 2017 prodala, a nemůže tak být obeznámena s úpravami areálu, které nastaly v následujícím období.

[9] Co se týče výpovědi svědka H., žalobkyně požádala o odložení výsledku den před jeho konáním z důvodu převzetí svého zastoupení. Podle názoru krajského soudu nebyl správce daně za této situace povinen výslech odložit, neboť žalobkyně, která byla o termínu výslechu svědka řádně informována, neuvedla, proč by se nemohla účastnit výslechu sama. Žalobkyně ani neuvedla, jaké konkrétní otázky chtěla prostřednictvím svého zástupce vznést. Svědecká výpověď svědka H. a přitom nepřispěla k unesení důkazního břemene žalobkyně, neboť z jeho výpovědi vyplynulo, že nebyl obeznámen s rozsahem stavebních úprav. K jeho namítané zdravotní indispozici v době výslechu krajský soud uvedl, že ačkoliv svědek krátce předtím utrpěl úraz hlavy, souhlasil s tím, že bude vypovídat. Z obsahu protokolu přitom podle krajského soudu nevyplývalo, že by výslech svědka byl proveden v rozporu se zákonem, neboť svědek si v průběhu výslechu nestěžoval na bolesti hlavy a ani nedoložil lékařskou zprávu potvrzující, že není schopen výslechu. Jeho výpověď je zaznamenána poměrně jasně a z ničeho nevyplývá, že by nebyla použitelná. Krajský soud tedy uzavřel, že nebylo nutno provádět jeho opětovný výslech.

[10] K neprovedení výslechu svědka B. (dalšího bývalého zaměstnance žalobkyně, který podle jejího tvrzení měl údajně pracovat v areálu v době probíhajících stavebních úprav) krajský soud uvedl, že žalovaný nehodnotil předem obsah svědecké výpovědi, ale vyhodnotil, že provedení tohoto důkazu by nepřispělo k lepšímu objasnění skutkového stavu. Pochybnosti o přínosnosti této výpovědi vyplývaly z toho, že navrhovaný svědek měl provádět úpravy objektu jako její zaměstnanec, o čemž se dříve žalobkyně nezmínila. Výpovědi svědků H. a P., kteří se taktéž pohybovali v areálu v době provádění stavebních úprav, přitom neměly vypovídací hodnotu a pravděpodobně by ji tak podle krajského soudu neměl ani výslech svědka B. Nebylo proto povinností daňových orgánů jeho výslech provádět. Krajský soud tedy uzavřel, že daňové orgány řádně odůvodnily, proč navrhované důkazy neprovedly.

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jakkoli Nejvyšší správní soud neidentifikoval žádnou námitku podřaditelnou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (procesní vada, která měla vliv na zákonnost konečného rozhodnutí), nejde o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání, neboť právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je záležitostí právního hodnocení věci kasačním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[12] Pokud jde o právní hodnocení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], stěžovatelka především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku daňové prekluze. Daňová ztráta, kterou vykázala v roce 2012, již nemohla být odečtena v následujících letech, a tudíž nemohlo být přistoupeno k prodloužení lhůty pro doměření daně dle § 38r odst. 2 ZDP. To podle ní potvrzuje i novela daňového řádu provedená zákonem č. 299/2020 Sb. Stěžovatelka má dále za to, že k prekluzi pro doměření daně došlo i proto, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již dne 5. 5. 2017 provedením místního šetření, neboť předmětem prověřování byly i některé faktury daně z příjmů; došlo tedy k ověřování uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně si byl hrozící prekluze vědom, poslední úkony proto učinil poslední den lhůty tak, aby zůstala zachována, čímž porušil práva žalobkyně.

[13] Ke kasačnímu důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatelka nejprve uvádí, že krajský soud nesprávně vyhodnotil důsledky nezákonně provedeného výsledku svědka H. Zdůraznila, že měla ve smyslu čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod právo na právní pomoc. Přítomnost jejího zástupce u výsledku měla garantovat, že výslech proběhne v souladu se zákonem, a že všechny okolnosti budou řádně zaprotokolovány. Nevyhovění její žádosti o odložení výsledku považuje za účelové, neboť opačnému postupu nic nebránilo a sám svědek uvedl, že se necítí dobře a není způsobilý k podání svědecké výpovědi. Daňové orgány nebyly oprávněny posuzovat zdravotní stav svědka, a výslech tak měl být ukončen. Dotazy správce daně na svědka byly podle stěžovatelky povrchní a nevedly k objasnění dané problematiky. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že by byla povinna uvádět, jaké konkrétní otázky či námitky chtěla svědkovi předestřít, ani s tím, že by přítomnost jejího zástupce nepřispěla k unesení jejího důkazního břemene, neboť svědci mohli popsat provedené změny areálu před a po stavebních pracích detailněji. Zástupce stěžovatelky převzal právní zastoupení den před výslechem a měl právo před jeho provedením prostudovat spis a seznámit se s případem. V případě výsledku svědka H. se tedy jedná o nezákonně provedený důkaz, který mohl v její neprospěch ovlivnit otázku unesení jejího důkazního břemene.

[14] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že bylo řádně odůvodněno neprovedení navrhované výpovědi svědka B. Trvá na tom, že hodnotit lze pouze důkaz, který byl proveden. Názor krajského soudu, že správce daně nebyl oprávněn posuzovat každý stavební zásah zvlášť a hodnotit jeho charakter, neobstojí, neboť ze svědeckých výpovědí minimálně vyplývalo, že izolace byla měněna z toho důvodu, že původní již byla plesnivá a podmáčená, pročez šlo o zjevnou opravu. Stěžovatelka přitom předložila správci daně rozsáhlou dokumentaci včetně fotografií, které bylo potřeba hodnotit ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy, například právě s výslechy svědků.

pokračování

Odmítnutí provedení výsledku svědka pro nadbytečnost s odůvodněním, že nebyl seznámen s projektovou dokumentací a jeho výsledek tak nemůže přinést nic nového, tedy nebylo správné, neboť se předjímal obsah jeho výpovědi.

[15] Rovněž navrhovaný znalecký posudek z oboru stavebnictví mohl podle stěžovatelky přispět k objasnění, které stavební úpravy měnily využití budovy a které měly charakter oprav. Znalec tak mohl posoudit, zda se v areálu nachází nová, či opravená stará kanalizace, anebo zda se nový plot nachází na místě starého plotu. Daňové orgány podle stěžovatelky hodnotily důkazy jednotlivě, nikoliv však již ve vzájemných souvislostech. Provedení znaleckého posudku v kombinaci s řádným provedením svědeckých výpovědí mohlo vést v daňovém řízení k unesení důkazního břemene stěžovatelky, přičemž i za stávajících skutkových zjištění je zřejmé, že důkazní břemeno k některým výdajovým položkám, jako je například výměna izolace, unesla.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že k prekluzi lhůty pro doměření daně nedošlo, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, ve kterém se kasační soud zabýval během prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu a § 38r odst. 2 ZDP. Daňová ztráta stěžovatelky za rok 2012 mohla být uplatňována až do zdaňovacího období roku 2017, a lhůta pro stanovení daně se tak ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP řídila lhůtou pro poslední z těchto zdaňovacích období, což potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48. Na posouzení této otázky nemá, s ohledem na znění přechodných ustanovení, vliv ani novela daňového řádu přijatá zákonem č. 299/2020 Sb.

[17] K námitce stěžovatelky, že daňová kontrola byla fakticky zahájena dnem 5. 5. 2017, žalovaný uvedl, že místní šetření se týkalo daně z přidané hodnoty; správce daně se dostavil do sídla stěžovatelky a požadoval předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období a zároveň ověřil úplnost evidence, tedy i příslušné faktury. Správce daně tedy pouze vyhledával a shromažďoval důkazní prostředky v souladu s vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu, nikterak ale neověřoval konkrétní skutkové okolnosti. Daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období byla tak podle názoru žalovaného formálně i fakticky zahájena až dne 10. 7. 2018 oznámením o zahájení daňové kontroly. Prekluzivní lhůta proto měla skončit dne 10. 7. 2023, přičemž daňové řízení bylo skončeno před tímto datem, dne 6. 6. 2023.

[18] K výsledku svědka H. žalovaný uvedl, že stěžovatelka byla o termínu výsledku s dostatečným předstihem vyrozuměna a mohla tak včas upozornit, že jí stanovený termín nevyhovuje. K převzetí jejího právního zastoupení přitom došlo den před plánovaným výsledkem. Stěžovatelce nikdo nebránil nechat se v rámci probíhajícího řízení zastupovat a ani jejímu zástupci nebylo bráněno zúčastnit se svědecké výpovědi. Ke špatnému zdravotnímu stavu svědka H. žalovaný uvedl, že svědek sám souhlasil s provedením výpovědi, přičemž ani do dnešního dne nebyla předložena žádná lékařská zpráva zpochybňující jeho schopnost vypovídat. Svědek po skončení výsledku podepsal, že údaje uvedené v protokolu o výsledku odpovídají průběhu jednání a nežádal žádného doplnění. Neprovedení navrhovaného výsledku svědka B. bylo odůvodněno jeho nadbytečností, neboť ze spisu, zejména z informací obsažených ve znaleckých posudcích, je dostatečně zřejmý skutkový stav. Stěžovatelka navrhovala podobné typy svědků, kteří k prováděným stavebním pracím neměli žádné bližší informace a ani nebyli seznámeni s projektovou

dokumentací, neboť žádná neexistovala. Svědecké výpovědi naopak vypovídaly o tom, že stavební práce měly charakter technického zhodnocení a nelze předpokládat, že by z výsledku navrhovaného svědka B. byl prokázán opak.

[19] Požadavek stěžovatelky na provedení revizního znaleckého posudku žalovaný považuje za nadbytečný a neúčelný, neboť od provedení stavebních prací uplynulo 8 let a znalecký posudek by mohl pouze zachytit aktuální stav areálu a nebyl by schopen prokázat změnu provedením stavebních úprav. K tomu podotkl, že stěžovatelka v současné době ani není vlastníkem areálu. Ze znaleckých posudků z roku 2007 a 2017 přitom vyplývá, že došlo k významným úpravám, k nimž nemohlo dojít v letech 2008 až 2014.

[20] K námitce stěžovatelky, že minimálně některé práce neměly být hodnoceny jako technické zhodnocení, žalovaný uvedl, že ve svém rozhodnutí podrobně rozebral jednotlivé stavební práce a otázce izolace se věnoval samostatně. Jeho závěry jsou tedy dostatečně opřeny o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Jakkoli v rámci jedné investiční akce mohou mít některé položky povahu opravy a jiné povahu technického zhodnocení, je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat, že konkrétní stavební práce mají povahu opravy. Stěžovatelka však jednoznačně nepřiradila jednotlivé položky rozpočtu ke konkrétním kartám majetku tak, aby bylo zřejmé, jaké práce byly na jednotlivých objektech fakticky provedeny. Navíc nedoložila, k jakým změnám došlo mezi stavem původním a stavem po provedení stavebních úprav. Co se týče doložené fotodokumentace, ta podle žalovaného neprokazuje skutečný rozsah oprav a ani z ní není zřejmý celkový stavebnětechnický stav budov. Svědci pak nebyli schopni posoudit změnu technických parametrů jednotlivých objektů. Žalovaný je přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů; důkazy hodnotil jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky týkající se daňové prekluze. Touto skutečností se totiž musí správní soud zabývat z úřední povinnosti, a pokud by skutečně zjistil, že marně uplynula lhůta pro stanovení daně, bylo by nutné bez dalšího napadené rozhodnutí daňového orgánu zrušit. Zabývat se dalšími uplatněnými námitkami by tak nemělo praktický smysl.

[24] Stěžovatelka má za to, že v roce 2012 vykázala daňovou ztrátu, která tak již nemohla být odečtena v následujících letech. Z tohoto důvodu nemohlo dojít k prodloužení lhůty ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP (*Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí*

pokračování

lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; věta první citovaného ustanovení). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu souhlasí se závěry krajského soudu, že není rozhodný okamžik uplatnění daňové ztráty, ale potencionální možnost, kdy mohla být daňová ztráta uplatněna nejpozději. K takovému přístupu již existuje konstantní judikatura. Například v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[l]hůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období“ (srov. obdobně například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2025, č. j. 4 Afs 226/2024 - 27; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Z povahy věci totiž není možné, aby již jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu. To by popíralo vlastní smysl lhůty jako institutu, kterým zákonodárce určuje oběma stranám vztahu meze pro jejich jednání anebo naopak důsledky jejich nečinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38). Možnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do následujících pěti daňových období je určitým dobrodiním zákonodárce, které je však vyvážené zájmem správy daní na tom, aby se výrazně prodloužila i možnost daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž byla daňová ztráta vykázána a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, ve kterých může být následně uplatněna (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40).

[25] Krajský soud tedy v návaznosti na výše uvedené dospěl ke správnému závěru, že posledním zdaňovacím obdobím, za které mohla stěžovatelka uplatnit daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2012, bylo zdaňovací období roku 2017. Za toto období byla stěžovatelka (v zastoupení daňovým poradcem) povinna podat daňové přiznání nejpozději do 2. 7. 2018; lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 by v takovém případě vskutku uplynula dnem 2. 7. 2021.

[26] Na běhu prekluzivní lhůty nemůže nic změnit ani přijetí zákona č. 299/2020 Sb., na jehož základě došlo k úpravě znění § 34 odst. 1 a § 38r odst. 2 ZDP upravujících běh lhůty pro stanovení daně v případě uplatnění daňové ztráty. Krajský soud správně konstatoval, že tato zákonná úprava účinná od 1. 7. 2020 není pro danou věc relevantní., neboť podle přechodného ustanovení obsaženého v čl. III bodu 2. zákona č. 299/2020 Sb. se na daňovou ztrátu pravomocně stanovenou za zdaňovací období, které skončilo přede dnem 30. 6. 2020, použije ZDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Nyní posuzované daňové řízení sice nebylo pravomocně skončeno do 30. 6. 2020, pravidla uvedená v tomto zákoně nicméně nebylo možné aplikovat retrospektivně, ale teprve od 1. 7. 2020. Před tímto datem však byla zahájena daňová kontrola (jak bude popsáno podrobněji dále), v jejímž důsledku začala ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 38r odst. 2 ZDP běžet nová pětiletá lhůta pro stanovení daně.

[27] Stěžovatelka dále v rámci posuzování daňové prekluze namítala, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období byla fakticky zahájena 5. 5. 2017 provedením místního šetření. Tím by došlo k uplynutí lhůty ke stanovení daně ke dni 5. 5. 2022. Podle krajského soudu se toto místní šetření týkalo daně z přidané hodnoty,

nikoliv daně z příjmů, a nemohla tedy tímto dnem započít svůj běh pětiletá lhůta pro stanovení daně v nyní projednávané věci.

[28] Nejvyšší správní soud uvádí, že z hlediska posouzení, zda se jedná o kontrolní činnost, není rozhodné, zda je formálně prováděna v jiném řízení. Vždy je totiž třeba zkoumat konkrétní úkony správce daně, tedy nezačal-li již prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu. Faktickým zahájením daňové kontroly se Nejvyšší správní soud již dříve ve své rozhodovací činnosti mnohokrát zabýval. Z ustálené judikatury se podává, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování; tím je podle daňového řádu daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností. Vyhledávací činnost, kterou nelze považovat za výkon kontrolní činnosti, pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023 - 52, označil jako „sběr pokladových (poznámka NSS: myšleno *podkladových*) informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze proto při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS).“ Vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, pokud správce daně (i v případě vyžádání menšího množství podkladů a kontrolování menšího rozsahu okolností) přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[29] Jinými slovy řečeno, okamžik zahájení kontrolní činnosti (tedy fakticky daňové kontroly) nastane okamžikem, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení konkrétní daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, uvedl, že „podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu [...] Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně“. Pod vyhledávací činnost nepochybně spadá i zjišťování údajů týkajících se příjmů a majetkových poměrů daňového subjektu, jakož i dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023 - 36).

[30] Z protokolu o ústním jednání ze dne 5. 5. 2017, č. j. 1066057/17/2801-60564-609143, vyplývá, že předmětem místního šetření byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2015 a dále leden až prosinec 2016, při kterém správce daně požadoval předložení evidence této daně. V případě zdaňovacího období roku 2015 se jednalo o soupis dokladů v počtu 99 listů. Při kontrole těchto dokladů bylo zjištěno, že v měsíci únoru 2015 nebyly faktury č. 20150019 a 20150020 zahrnuty do evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Při kontrole faktur přijatých v roce 2015 požádal správce daně o fotokopii některých přijatých faktur za rok 2015. Fakturu vystavenou společností ALISMA

pokračování

a. s. (dodavatele stavebních prací stěžovatelky), ve výši 1 980 600 Kč, jež se týká nyní posuzované věci, správce daně předložit nepožadoval.

[31] Ač tedy místním šetřením provedeným dne 5. 5. 2017 byly správcem daně zjišťovány skutečnosti, kterou jsou relevantní jak pro stanovení daně z přidané hodnoty, tak i daně z příjmů, z protokolu o místním šetření je zřejmé, že správce daně kladl důraz na prošetřování skutečností spjatých se stanovením daně z přidané hodnoty (například zda byly faktury zahrnuty v evidenci této daně), kde skutečně fakticky došlo k zahájení kontrolní činnosti. Fakturu vystavenou společností ALISMA a. s., ve výši 1 980 600 Kč, jež se týká nyní posuzované věci, správce daně nepožadoval předložit a tyto náklady stěžovatelky stály v tu dobu stranou jeho zájmu. Takovýto rozsah obstarávání informací lze ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 považovat za zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ ve smyslu § 78 daňového řádu. Daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob tak byla fakticky i formálně zahájena až dne 10. 7. 2018, o čemž byl téhož dne sepsán protokol č. j. 1330002/18/2801-60564-609143. Tím došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a začala běžet nová pětiletá lhůta (srov. rozsudek ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval tím, jak dlouhá prekluzivní lhůta běží v jednotlivých zdaňovacích obdobích poté, co vznikla a byla uplatněna daňová ztráta).

[32] Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nedošlo k daňové prekluzi, mohl se zabývat dalšími námitkami stěžovatelky věcného charakteru.

[33] Stěžovatelka namítala, že správce daně učinil úkony poslední den lhůty tak, aby zachoval prekluzivní lhůtu, čímž porušil její práva. Touto námitkou se sice krajský soud výslovně nezabýval, povinností soudu posoudit všechny žalobní námitky ovšem neznamená, že je povinen explicitně reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvracet; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130).

[34] V souvislosti s koncem prekluzivní lhůty stěžovatelka v žalobě namítala, že jí správce daně poškodil na právech tím, že činil úkony *těsně před koncem lhůty*; v kasační stížnosti tvrdí, že úkony byly činěny správcem daně *poslední den lhůty*. Není přitom jasné, o jaké úkony mělo jít. Postačí proto uvést, že daňový orgán může činit příslušné úkony i v poslední den zákonem stanovené lhůty; sám o sobě takový postup není žádnou procesní vadou. Nadto daňové řízení bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného, jehož právní moc nastala bezmála měsíc před lhůtou pro stanovení daně.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný ani přes její žádost neodložil výslech svědka H., čímž zmařil možnost, aby se tohoto procesního úkonu mohl zúčastnit její zástupce, který těsně předtím přezval její zastoupení. Tvrdí, že zástupce neměl prostor se s věcí seznámit; odložení výslechu by mu poskytlo prostor na přípravu a tedy i efektivní hájení práv stěžovatelky. Zásadní argument krajského soudu, který neshledal v tomto postupu procesní pochybení správce daně s tím, že žalobkyně byla o termínu výslechu svědka řádně (tj. i s dostatečným předstihem) informována a neuvedla, proč by se jej nemohla sama účastnit, ob stojí. Stěžovatelce nikdo nebránil v jejím právu na právní pomoc. Měla kdykoliv možnost se nechat zastoupit vhodnou osobou, která by náležitě bránila její práva. Jestliže daňová kontrola probíhala od roku 2018 a stěžovatelka si určila svého zástupce den před

konáním výsledku, tj. dne 1. 7. 2022, ačkoliv byla o jeho konání dostatečně předem informována a sama provedení výsledku tohoto konkrétního svědka navrhovala, je to výlučně její volba procesní strategie. To platí i pro její rozhodnutí výsledku svědka se bez zástupce nezúčastnit. Postup stěžovatelky se v popsanych souvislostech jeví jako účelový, sledující prodloužení daňového řízení, a to v situaci, kdy si byla evidentně vědoma blížícího se konce prekluzivní lhůty pro doměření daně. Žalovaný jí v této situaci nemusel vycházet vstříc, neboť ochrana procesních práv v daňovém řízení není samoúčelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47). Nevyhovění žádosti o odročení výsledku svědka přitom nebrání v realizaci práva daňového subjektu být tomuto výsledku (ať už prostřednictvím svého zástupce či osobně) přítomen a klást svědku otázky (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018 - 42). Současně je v rámci daňového řízení vždy třeba přihlídnout nejen k zájmům účastníků řízení, ale i k zásadě hospodárnosti a rychlosti, zakotvené v § 7 daňového řádu.

[36] Pokud jde o podpurný argument krajského soudu, podle kterého výpověď svědka H. nepřispěla k unesení důkazního břemene žalobkyně, neboť svědek nebyl obeznámen s rozsahem stavebních úprav, ten považuje Nejvyšší správní soud za značně problematický. Stěžovatelka správně poukázala na to (viz odst. [13] výše), že byl-li by výsledku přítomen její zástupce, mohl klást svědkovi dotazy, které by mohly vést (hypoteticky – pozn. NSS) k podrobnějším skutkovým zjištěním. Tento dílčí závěr nicméně nemůže otrást závěrem o zákonném postupu správce daně; byla to stěžovatelka, kdo se svou liknavostí (spíše však účelovou snahou prodloužit daňové řízení) dostala do situace, kdy musela akceptovat, že výslech svědka bude proveden bez ohledu na to, zda je její zástupce na tento procesní úkon dostatečně připraven.

[37] Co se týče namítané zdravotní nezpůsobilosti svědka H. k provedení výsledku, Nejvyšší správní soud se způsobem vypořádání této otázky ze strany krajského soudu v zásadě souhlasí. Stěžovatelka ve své žalobě sice uvádí jinou verzi příběhu, než je zaprotokolován, tedy že svědkovi i přes jeho opakovanou žádost nebylo dovoleno opustit výslechovou místnost a výslech ukončit, pro toto své tvrzení ovšem nepředložila ani neoznačila žádný důkaz. Z porízeného protokolu o výsledku pouze vyplývá, že na úvodní dotaz daňového orgánu svědek uvedl, že se kvůli utrpenému úrazu hlavy necítí být způsobilý k podání svědecké výpovědi; i přesto ovšem souhlasil s provedením výsledku. Nikde v protokolu není zaznamenáno, že by svědek žádal z důvodu zdravotní indispozice o ukončení výsledku. Na otázky žalovaného přitom odpovídal věcně a smysluplně a dle obsahu protokolu působí jeho výpověď jako autentická.

[38] Povinnost svědčit samozřejmě není bezbřehá. Ani zdravotní indispozice osoby nicméně není sama o sobě důvodem neprovedení jejího výsledku *per se* (v rozsudku ze dne 31. 3. 2016, č. j. 9 As 226/2015-44, Nejvyšší správní soud například připustil provedení výsledku osoby hospitalizované v nemocnici s tím, že rozhodující je pouze její aktuální zdravotní stav). Pokud by svědkovi skutečně bránily zdravotní důvody ve výsledku, má právo výpověď odmítnout nebo kdykoli v průběhu výsledku požádat o jeho přerušení či ukončení, což bude zaznamenáno v protokolu a následně nebude pravděpodobně v takovém výsledku pokračováno. To ovšem není nyní projednávaný případ, neboť svědek i přes zdravotní problémy s výsledkem souhlasil a jím uvedená výpověď byla konzistentní, hodnověrná a autentická. Během výsledku svědek nepožadoval výslech přerušit či ukončit. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že výslech svědka H. nebyl proveden nezákonně.

pokračování

[39] Stěžovatelka dále namítala, že nebylo řádně odůvodněno neprovedení navrhané svědecké výpovědi svědka B., neboť hodnotit lze pouze důkaz, který byl proveden. Krajský soud k tomu uvedl, že žalovaný nehodnotil předem obsah svědecké výpovědi, ale vyhodnotil, že provedení tohoto důkazu by nepřispělo k objasnění pro věc významných skutečností.

[40] V rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny; svědecká výpověď přitom patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícím důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Právě svědeckou výpovědí se často prokazují tvrzení daňového subjektu v případě, kdy neunesl své primární důkazní břemeno. Odmítnout provedení navrhaného důkazu (tedy i výsledku navrženého svědka) lze v případech, kdy a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není pro dané řízení relevantní, b) navrhaný důkaz není ze své podstaty způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit (nemá vypovídací potenci), anebo c) zjišťovaná skutečnost již byla dostatečně prokázána, a provedení důkazu je tak nadbytečné (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03). V případě posledně zmiňovaném má význam též hledisko, zda požadavek na provedení důkazu není veden pouze snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Relevantní jsou tedy i okolnosti, za kterých účastník řízení žádá o provedení navrhaného důkazu.

[41] Odmítne-li správce daně provedení navrženého důkazu, je povinen uvést důvody, proč nepovažuje navržený důkaz za relevantní (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2007, č. j. 8 Afs 165/2005 - 67). Pochopitelně přitom platí, že není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by tak apodikticky hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32).

[42] Žalovaný neprovedení výsledku svědka B. odůvodnil jednak tím, že na základě dosud provedených důkazů mu byl již dostatečně znám skutkový stav věci, jednak argumentoval tím, že stěžovatelka navrhovala podobné typy svědků, tedy své bývalé zaměstnance, kteří se ovšem na provádění stavebních prací přímo nepodíleli. Nebylo tak podle jeho názoru možné očekávat jakoukoliv „přidanou hodnotu“ této v pořadí třetí svědecké výpovědi. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu souhlasí s žalovaným v tom, že nebylo jeho povinností provádět výslech všech navržených zaměstnanců stěžovatelky, kteří v daném areálu v době provádění stavebních prací pracovali. Takový postup by byl nevhodný, neboť nebyl důvod rozumně očekávat, že další svědek neuvede víceméně podobné (tj. neurčité) odpovědi jako předchozí svědci, nacházející se ve zjišťovaném období v obdobné pracovní pozici. V principu tedy skutečně postačilo vyslechnout pouze vybraný vzorek zaměstnanců, především těch, kteří se na stavebních úpravách podíleli nejvíce. Pokud stěžovatelka požadovala vyslechnout v pořadí již třetího svědka z podobného okruhu osob, musela uvést, v čem by měla mít právě jeho výpověď onu přidanou hodnotu.

[43] Navrhovaný svědek B. podle tvrzení stěžovatelky pracoval v areálu 10 let a měl přístup do všech budov v areálu před i po provedení stavebních úprav, přičemž se měl podílet na instalaci izolace, opravě příček a kanalizace. Z výsledku zástupce stěžovatelky M. P., ze

dne 12. 7. 2018, je však patrné, že mu nebylo zřejmé, jací konkrétní zaměstnanci participovali na stavebních úpravách v rámci areálu. Navíc je otázkou, proč si stěžovatelka ponechávala výslech podle ní tak klíčového svědka na samý závěr daňového řízení, po čtyřech obdržených výzvěch k prokázání skutečností, v době kdy se již blížil konec lhůty pro stanovení daně. Její návrh byl tak podle Nejvyššího správního soudu zřejmě veden spíše než snahou o zjištění skutkového stavu věci, s cílem účelově prodlužovat daňové řízení.

[44] Lze tedy k této otázce uzavřít, že úvahy žalovaného a na ně navazující posouzení krajského soudu o důvodech nevyhovění provedení výslechu svědka B. nejsou nepřípustným předjímáním výsledku svědecké výpovědi, ale logickou reakcí na důkazní situaci, vnímanou ve všech souvislostech, konkrétně i v návaznosti na dříve provedené svědecké výpovědi a procesní strategii stěžovatelky.

[45] Stěžovatelka dále namítala, že měl být proveden znalecký posudek z oboru stavebnictví, který by popsal charakter jednotlivých stavebních úprav. Krajský soud k tomu uvedl, že provedením znaleckého posudku již nebylo možné zachytit původní stav areálu.

[46] Nutno podotknout, že provedení standardního znaleckého posudku z oboru stavebnictví se stěžovatelka domáhala teprve v kasační stížnosti. Dříve požadovala provedení *revizního* znaleckého posudku, který by odstranil rozpory, které se objevovaly ve znaleckých posudcích z let 2007 a 2017. Zde je vhodné upozornit, že účelem revizního znaleckého posudku je verifikace či doplnění závěrů jiného, předchozího znaleckého posudku. Znalec by v něm v zásadě zodpověděl stejné otázky, jaké byly zodpovězeny ve znaleckém posudku předchozím (srov. obdobně usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2010, sp. zn. III. ÚS 1336/10).

[47] Účelem obou znaleckých posudků z let 2007 a 2017 bylo určení odhadní ceny areálu, nikoliv *stricto sensu* posouzení stavebně technického stavu objektů, jakkoli tato otázka z povahy věci představuje při výpočtu výsledné ceny nemovitostí jedno z hlavních východisek. Z důvodů vyložených v předchozím odstavci by tak v revizním znaleckém posudku mohl znalec pouze posuzovat, zda předchozí znalci na základě podkladových materiálů v daném čase dospěli ke správné odhadní ceně areálu. To by k odstranění pochybností, na nichž jsou založena daňová rozhodnutí, přispět nemohlo.

[48] I kdyby se však stěžovatelka domáhala vypracování znaleckého posudku, ve kterém by byla popsána stavebně technická povaha jednotlivých provedených stavebních prací (rozlišení, zda šlo o *opravy* či *technické zhodnocení*, je již otázkou právní, jejíž zodpovězení náleží daňovým orgánům), lze přitakat závěru krajského soudu, že v době podání tohoto návrhu by bylo velmi obtížné či přímo nemožné zjistit stav areálu bezprostředně před zahájením stavebních prací a bezprostředně po jejich skončení. Především, stav areálu těsně před zahájením stavebních úprav (jakožto východisko znaleckého posouzení) by musela stěžovatelka doložit podklady přesně popisujícími skutečný stav, to ale nebyla schopna doložit ani daňovým orgánům. Nic přitom nenasvědčuje závěru, že by takovéto doklady byla schopna obstarat znalci. Nutno podotknout, že pro nyní posuzovanou věc není relevantní, zda se v některých místech areálu v době vedení daňového řízení nachází například 40 let stará kanalizace, neboť v popředí zájmů byly ty části areálu, které byly předmětem stavebních prací a které měly být dle tvrzení stěžovatelky opravovány. Pro

pokračování

znalce by bylo velmi obtížné určit, které stavební práce byly prováděny právě v rozhodném období.

[49] Stěžovatelka dále namítala, že daňové orgány hodnotily důkazy jednotlivě a nikoliv ve vzájemných souvislostech. Na tomto místě musí Nejvyšší správní soud stěžovatelku upozornit, že předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je napadený rozsudek krajského soudu. Úkolem kasačního soudu naopak není provádět opětovný přezkum správního (daňového) rozhodnutí nezávisle na závěrech prvostupňového soudu. Krajský soud se zabýval hodnocením jednotlivých důkazů ze strany daňových orgánů velmi pečlivě, jeho závěry v tomto ohledu aproboval a srozumitelně a logicky vyložil, proč. Konkrétně se zabýval znaleckými posudky z roku 2007 a 2017 a dále předloženou fotodokumentací společně s uvedenými popisky. Zhodnotil i výpovědi svědků H. a P. Krajský soud rovněž vysvětlil, proč by stěžovatelkou navrhované a neprovedené důkazy nevedly k unesení jejího důkazního břemene. Za klíčové pak krajský soud považoval to, že stěžovatelka nepřiradila jednotlivé položky rozpočtu ke konkrétním kartám majetku, což bránilo zjištění konkrétní výše výdajů u jednotlivých položek (v podrobnostech viz odst. [5] výše), s čímž se lze plně ztotožnit. Lze tak konstatovat, že takto provedené hodnocení důkazů ob stojí, neboť daňové orgány a v návaznosti na ně krajský soud, pečlivě reagovaly na všechny provedené důkazy, které hodnotily jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti, konkrétně zda byly tyto důkazy způsobilé prokázat stav areálu před a po provedení stavebních úprav.

[50] V poslední uplatněné kasační námitce stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně nebyl oprávněn posuzovat každý stavební zásah a jeho charakter zvlášť; poukazuje na to, že z provedeného dokazování vyplynulo, že minimálně v případě výměny izolace šlo o zjevnou opravu.

[51] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že povinnost prokázat, zda se v daném případě jednalo o opravu nebo o technické zhodnocení majetku, leží na daňovém subjektu. Tento závěr platí tím spíše, že hranice mezi tím, co je „pouhou“ opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, může být někdy nejasná. V každém jednotlivém případě je proto nutno tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků, které je daňový subjekt povinen doložit. Pro posouzení otázky, zda je možné výdaje na změnu dokončené stavby pro daňové účely uplatnit jako *opravu* nebo jako *technické zhodnocení*, je vždy nezbytné vycházet ze srovnání původního stavu hmotného majetku a stavu tohoto majetku po provedených zásazích (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39).

[52] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, uvedl, že „[n]ení 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 (příkladem 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 popsányými daňovými konsekvencemi.“

[53] S ohledem na výše uvedený názor kasačního soudu by se konstatování krajského soudu, že daňové orgány nebyly povinny posuzovat každý stavební zásah zvlášť, mohlo jevit *prima vista* jako nesprávné. Nelze ovšem přehlédnout, že krajský soud tak učinil v kontextu (pro projednávanou věc rozhodujícího) zjištění, že jednotlivé položky rozpočtu nebylo možné přiřadit jednotlivým stavebním pracím, přičemž daňový orgán nemá povinnost prokazovat skutečnosti, jejichž prokázání tíží daňový subjekt. Tento závěr odpovídá názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v rozsudku ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 4/2012-39, podle kterého „[t]vrdil-li stěžovatel, že výdaje za provedené stavební práce mají charakter opravy, a že je proto oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně, bylo na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno - tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení“.

[54] Pokud tedy stěžovatelka chtěla uznat alespoň dílčí stavební práce jako opravy, musela tyto skutečnosti prokázat, což se jí nepodařilo. Tuto kasační námitku, s výjimkou výměny izolací v areálu, přitom ve své kasační stížnosti uvádí pouze v obecné rovině. K výměně tepelné izolace se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně vyjádřil, přičemž podle provedených důkazů tuto stavební úpravu považoval s ohledem na její charakter za technické zhodnocení. Vycházel ze závěrů žalovaného, který v odst. 61 odůvodnění svého rozhodnutí popsal, proč považuje výměnu izolace v budově A za technické zhodnocení. Především byla v této budově nainstalována kvalitativně lepší izolace, než předchozí, která měla mnohem lepší izolační ale i protipožární vlastnosti a rovněž skýtala lepší ochranu proti hmyzu. S těmito závěry přitom stěžovatelka již nijak nepolemizovala.

[55] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem uzavírá, že stěžovatelka dostatečně nedoložila, které konkrétní úpravy a stavebně technické zásahy byly provedeny nezávisle na zbylých stavebních úpravách a měly charakter opravy. Žalovaný se přitom řádně a pečlivě jednotlivými stavebními pracemi zabýval a náležitě odůvodnil, proč je na základě předložených a provedených důkazů nelze považovat za opravy. V posuzované věci tudíž nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně a stěžovatelka své břemeno důkazní neunesla. Bylo přitom v jejím vlastním zájmu, aby měla řádně zdokumentován stav nemovitostí před plánovanými stavebními úpravami a po nich.

[56] Nejvyšší správní soud tedy na základě výše uvedeného kasační stížnost jako nedůvodnou postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[57] O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovaný byl sice ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení nicméně nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladu řízení ani jednomu z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 13. listopadu 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu