



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Pronomi a. s.**, IČO: 28197020  
sídlem Bílkova 856/18, 110 00 Praha 1  
zastoupena LERIKA Tax & Accounting, s. r. o., IČO: 273 74 858  
sídlem Sokolovská 81/55, 180 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 8415/25/5200-11432-713076 z 28. 3. 2025

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

**1. Vymezení věci a napadené rozhodnutí.**

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*aktivní správce daně*“ nebo „*správce daně*“) u žalobkyně zahájil 20. 6. 2022 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

zdaňovací období 28. 3. – 31. 12. 2017, 1. 1. – 31. 12. 2018 a 1. 1. – 31. 12. 2019 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. V rámci ní začal pochybovat o oprávněnosti zaúčtování výdaje ve výši 8 869 793 Kč na opravy bytového domu na adrese Vítkova 265/14, Praha 8 - Karlín (dále jen „*objekt*“), jakožto nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“) ve zdaňovacím období 28. 3. – 31. 12. 2017. Objekt žalobkyně nabyla v rámci přeměny formou fúze v březnu 2017. V témže roce na něm realizovala stavební práce, které rozdělila do dvou etap. Realizace 1. etapy probíhala v rozmezí 1. 4. – 15. 8. 2017 a realizace 2. etapy v rozmezí 1. 9. 2017 – 5. 9. 2018. Ke každé etapě žalobkyně uzavřela samostatnou smlouvu o dílo a nechala k nim vypracovat samostatné projektové dokumentace. Mezi jednotlivými etapami došlo k předání a převzetí staveniště, příjemce provedených prací a samostatnému vyúčtování. Žalobkyně posoudila stavební práce 1. etapy jako opravy a stavební práce 2. etapy jako technické zhodnocení.

2. Aktivní správce daně nabytí dojmu, že náklady na stavební práce 1. etapy žalobkyně vynaložila na technické zhodnocení objektu, nikoliv na jeho opravy. Shledal totiž příčinnou souvislost (věcnou, časovou i účelovou) stavebních prací 1. i 2. etapy. Dodal, že není pochyb o kvalitativních a kvantitativních změnách objektu po konci rekonstrukce. Pro zmíněnou sounáležitost etap se pro daňové účely neposuzuje každá jednotlivá oprava zvlášť, je-li součástí celkového technického zhodnocení. Aktivní správce daně uzavřel, že výdaje za stavební práce ve výši 8 869 793 Kč nemohly ovlivnit základ daně z příjmů. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále shodně s Finančním úřadem pro Pardubický kraj „*správce daně*“) jí dodatečným platebním výměrem z 3. 7. 2023 za zdaňovací období 28. 3. – 31. 12. 2017 daň doměřil.
3. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil. Přiznal, že zpráva o daňové kontrole je stručná, ale vyplývá z ní, že správce daně založil své skutkové závěry na několika rozličných podkladech, které žalobkyně předložila. Žalovaný setrval na správnosti jejich vyhodnocení. Všechny hovoří o záměru celkové rekonstrukce objektu (probíhá přerušovaně již od roku 1996) a následném pronájmu bytových jednotek. Žalovaný obzvláště upozornil, že znalecký posudek z 26. 5. 2017 ke stavu objektu 27. 3. 2017 (dále jen „*znalecký posudek*“) správcem daně primárně posloužil jako podklad pro určení původního stavu objektu k době fúze – objekt byl neudržovaný a prázdný. Dále pak také k dokreslení celkového záměru do budoucna. Žalovaný upozornil, že z žádného z podkladů nevyplývá, že by bylo potřeba nejprve provést udržovací práce za účelem zamezení dalšímu chátrání jakožto samostatnou investiční akci a až následně přistoupit k další investiční akci spočívající v rekonstrukci vnitřní a vnější části objektu. Ztotožnil se se závěrem správce daně ohledně provázanosti stavebních prací 1. a 2. etapy. Žalovaný dospěl k závěru, že nekompatibilita některých prací 1. a 2. etapy není určujícím kritériem pro posouzení, zda se jedná o jedinou stavební akci. Určující je věcná, časová a účelová souvislost, kterou práce 1. a 2. etapy materiálně splnily. Jestliže 1. etapa sloužila k zajištění bezpečnosti a zamezení chátrání, jak tvrdila žalobkyně, bylo zcela logické, že žalobkyně některé práce musela v 2. etapě opakovat. Žalovaný přiznal, že některé práce 1. etapy by samy o sobě mohly být opravou objektu. Měly však souvislost s jeho celkovou kvalitativní změnou, a proto je za ně nebylo možné považovat. Z výše uvedených důvodů žalovaný neshledal závěry rozsudku NSS 2 Afs 17/2012-26 z 21. 5. 2013 přílehlými. K návrhu žalobkyně na ustanovení znalce k vypracování znaleckého posudku týkajícího se kompatibility jednotlivých prací žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

shrnul, že oplývá potřebnými znalostmi k posouzení charakteru výdajů, a poukázal na břemeno důkazní, jež tížilo žalobkyni.

## 2. Argumenty účastníků řízení.

4. **Žalobkyně v žalobě** nejprve poukazovala na nedostatečná skutková zjištění z podkladů, které měl žalovaný k dispozici. Konkrétně namítala, že stavební povolení z 22. 11. 1996 (dále jen „*stavební povolení*“) dokládá, že záměrem stavebních prací byla celková oprava objektu se souběžným provedením dílčích stavebních úprav charakteru technického zhodnocení. Projektová dokumentace z ledna 2017 (dále jen „*projektová dokumentace*“) záměr vyplývající ze stavebního povolení potvrzuje. Žalovaný se k ní však vyjádřil zcela vágně. Žalobkyně poukázala i na rozdílnost pojmu „rekonstrukce“ podle stavebních předpisů a podle daňových předpisů. Podle jejího názoru z jeho užití nelze automaticky dovozovat, že na objektu došlo k technickému zhodnocení, a nikoliv pouze k opravě. V důsledku nesprávné interpretace žalovaný provedl chybné hodnocení důkazních prostředků. Žalovaný k důkazu neprovedl smlouvu o dílo z 1. 4. 2017 a položkový rozpočet. Ze znaleckého posudku zjistil toliko záměr stavebních prací 2. etapy (změna vnitřních dispozic objektu), který vytrhl z kontextu a chybně jej propojil se záměrem prací 1. etapy.
5. Druhou žalobní námitkou se žalobkyně vymezovala vůči dokazování před správcem daně. Jeho nesprávnost spatřovala v nedostatečném zdůvodnění jeho pochybností ohledně účtování výdajů na práce 1. etapy jako opravy. Znalali by důvod, vedla by dokazování jiným způsobem.
6. Třetí žalobní námitkou žalobkyně sporovala příčinnou souvislost 1. a 2. etapy. Setrvala na svém závěru o neexistenci jedné stavební akce (rozsudek NSS 2 Afs 17/2012-26), což zdůvodnila nejprve tím, že se pojmově jednalo o práce sestávající z vyklizení stávajících bytů a chodeb, opravy vybouraných otvorů, odvozu sutí, odstranění podlahových krytin za účelem jejich výměny, oškrabání stěn a stropů, demontáž parapetů, dlažby, parket a zábradlí, repasi vstupních dveří aj. Dále konstatovala, že prostým porovnáním projektových dokumentací mohl žalovaný dospět k závěru, že se jedná o zcela odlišné stavební akce. Důvodem bylo opakování či ničení stavebních prvků provedených v 1. etapě v rámci 2. etapy (např. tesařské konstrukce žalobkyně v 2. etapě nahradila ocelovými stropy, podlahy v 2. etapě vybourala a celou konstrukci krovu demontovala). Nebyla-li žalovanému tato nekompatibilita zřejmá, měl si nechat vypracovat znalecký posudek, jak žalobkyně navrhovala. Na závěr zdůraznila, že pro obě etapy vznikla samostatná projektová dokumentace, byly uzavřeny samostatné smlouvy o dílo, provedené stavební práce v obou etapách byly samostatně vyúčtovány a mezi stavebními akcemi došlo k předání a převzetí staveniště.
7. **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a převážně jej zopakoval. Setrval na svém závěru o provázanosti stavebních prací 1. etapy s celkovou kvalitativní změnou objektu, a to z hlediska věcného, časového i účelového. Stavebními pracemi, které provedla žalobkyně v 1. etapě, začíná každá větší stavební akce. Ačkoliv by některé práce bylo možné hodnotit jako opravy, byly součástí celkové kvalitativní změny objektu. Protože žalovaný, potažmo i správce daně oplývá potřebnými znalostmi pro zařazení stavebních prací do kategorie oprav či technického zhodnocení, neustanovil znalece pro verifikaci nekompatibility prací 1. a 2. etapy. Charakter prací posuzoval podle jejich skutečného obsahu, nikoliv na základě označení „rekonstrukce“. Účelem prací byla kompletní rekonstrukce, aby se objekt stal provozuschopný a žalobkyně v něm mohla

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

pronajímat bytové jednotky. K určení stavu objektu před započítáním prací posloužil znalecký posudek z 26. 5. 2017. Žalovaný zdůraznil, že důkazní řízení vedl zákonným způsobem. Žalobkyni seznámil s důvody kategorizace prací 1. etapy pod technické zhodnocení již správce daně, čímž vyjádřil své pochybnosti, a žalobkyně tak nebyla krácena na svých právech.

8. **Žalobkyně v replice** zopakovala žalobou namítané nedostatky. Nad jejich rámec doplnila, že posouzení charakteru prací je nutné provést s fixací stavu objektu před započítáním prací v roce 1996. O tom, že 1. a 2. etapa nejsou provázané, vypovídá rozhodnutí o povolení změny stavby z 30. 5. 2018. Teprve na podkladě tohoto rozhodnutí žalobkyně realizovala práce charakteru technického zhodnocení. Žalovaný se jím nezabýval. Přitom by mu jeho pouhým porovnáním s předcházejícím stavebním povolením muselo být zjevné, že se jedná o zcela odlišné práce. Žalovaný neprovedl důkazy pro doložení obsahu prací 1. etapy, ani pro ilustraci nekompatibility prací v 1. a 2. etapě. Žalobkyně by bývala ráda sama předložila znalecký posudek. Orgány finanční správy jí však k tomu nedaly prostor. Žalobkyně byla toho názoru, že práce prováděné v 1. etapě, které blíže v replice rozváděla, bylo možné provést zcela nezávisle na pracích 2. etapy.
9. **Žalovaný v duplice** upozornil soud na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“) 16 Af 5/2023-66 z 12. 8. 2025, jímž chtěl podpořit své závěry.

### 3. Posouzení věci.

#### 3.1. Podmínky řízení a podstata sporu.

10. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
11. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda stavební práce spočívající podle tvrzení žalobkyně v opravách objektu v 1. etapě byly z hlediska daňového práva opravami, a tedy zda výdaje v souvislosti s nimi vynaložené splňují podmínky daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 ZDP, či zda se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP, což by vylučovalo uznatelnost výdajů. Sporný je tedy charakter těchto stavebních prací z hlediska daňového.
12. Podle shodného tvrzení účastníků řízení šlo o tyto práce, shrnuté naposled na straně 4 žaloby:
  - Dezinfekce a zajištění domu: dezinfekce objektu, likvidace odpadu, oškrábání holubího trusu, zajištění oken a otvorů, podpírání stropů, podepření pavlačí, pronájem stojek trámů, rozebrání propadlých stropů.
  - Bourání, demontáže: otlučení omítek, bourání zdivá, demontáž dlažby, demontáž parket, demontáž zábradlí, výkop betonů, výkop šachty pro výtah, bourání schodiště, demontáž rozvodů a instalací.
  - Zděné konstrukce: zazdívání otvorů, sanace zdivá, přezdění narušených příček, doplnění komínového zdivá, komínová hlava.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

- Omítky, zadržky, začišťování: zakrývání vnitřních konstrukcí fólií, oškrábání stěn a stropů, oprava omítek a kleneb suterén, pročištění spár rezného zdiva, nástřík.
- Střešní plášť: pokrývačské práce, demontáž krytiny, hřebene a latí, dodávka a montáž folie.
- Skladby podlah – konstrukce: zpětná montáž dlažeb a parket.
- Tesařské práce vč. příložek: úprava a přestavení krovu, obnažení záhlaví trámů, příložkování trámů stropů a posilování konstrukcí, lokální výměna trámů, oprava záhlaví trámů, impregnace doplnění bednění, doplnění podbití.
- Fasáda do dvora: přípravné práce, lešení, demontáž parapetů, otlučení nesoudržných částí, oprava pod parapety, umytí fasády.
- Pavlače: demontáž dlažeb, zábradlí, oprava podkladních vrstev, impregnace dlažeb, zpětná montáž, zpětná montáž zábradlí.
- Zámečnické práce – repase sch. prvků.
- Výplně otvorů – plášť budovy: repase vstupních dveří, repase oken, zasklívání, montáž, lakování, parapety, lišty, přesun hmot.
- Rekonstrukce hromosvod-zem.
- Zařízení staveniště: montáže a demontáže lešení, nájemné po celou dobu stavby, demontáž a montáž výtahu, montáž dočasné hydroizolace.
- Vedlejší rozpočtové náklady.

### 3.2. Skutková zjištění.

13. Žalobkyně se domnívala, že správce daně nezjistil dostatečně skutkový stav z těchto konkrétních podkladů: stavební povolení, projektová dokumentace, smlouva o dílo, položkový rozpočet a znalecký posudek.
14. Předně je třeba uvést na pravou míru, že otázka, zda jsou určité výdaje na stavební práce výdaji na opravu, nebo na technické zhodnocení ve smyslu ZDP, není otázka skutková, ale právní. Otázkou skutkovou jsou jednotlivé stavební práce, v čem spočívaly, kdo, kdy a proč je prováděl, zda to jsou práce odvislé od jiných prací, jaký byl jejich výsledek a také stav majetku, na němž práce probíhaly (před a po). K tomu vede správce daně dokazování. K otázkám právním se dokazování nevede. Posuzuje je správce daně právě na základě zjištěného skutkového stavu.
15. Soud nabyl dojmu, že o skutkových zjištěních ze stavebního povolení nebylo mezi žalovaným a žalobkyní sporu. Shodně konstatovali, že se stavební povolení vázalo k rekonstrukci tehdejších třinácti bytových jednotek (provedení příček, nových podlah, omítek, obkladů, osazení nových zařizovacích předmětů, oken a dveří), vestavbu dvou nových bytových jednotek 3+1, osazení nových kanalizačních stoupaček a výměnu všech vodovodních rozvodů.
16. Namítala-li žalobkyně, že z projektové dokumentace nebo ze samotného stavebního povolení vyplývá, že bylo od počátku záměrem provedení oprav objektu s prvky technického zhodnocení, nemohlo tomu tak být. Nejednalo se o otázku skutkovou, ale právní, jejíž rozřešení nemohlo být předmětem dokazování. V tomto ohledu žalobkyně zaměnila rovinu skutkovou a rovinu právní jak v žalobě, tak v replice.
17. Žalobkyně též upozorňovala na odlišný výklad pojmu „rekonstrukce“ podle stavebních a daňových předpisů. Soud dal žalobkyni za pravdu, že jej nelze paušálně spojovat Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

s technickým zhodnocením podle ZDP. Žalovaný však přistoupil k posouzení stavebních prací materiálně. Poukázal na počáteční stav objektu (chátrající objekt o třinácti bytových jednotkách, do nějž zatékalo) a na jeho stav konečný (změna dispozičního uspořádání z 13 bytových jednotek na 25 bytových jednotek, zateplení objektu, přístavba výtahu, změna příček atd.). Stavební práce 1. etapy posuzoval v rámci souvislostí věcných, časových i účelových. Soud neseznal, že by žalovaný automaticky spojoval použitý výraz „rekonstrukce“ s náklady technického zhodnocení, neboť je podrobil hodnocení na základě výše zmíněných souvislostí. Jestliže žalovaný používal výraz „rekonstrukce“, činil tak shodně jako stavební povolení z hlediska stavebního. Soud si zároveň nemohl nevšimnout, že obdobným způsobem žalobkyně odkazovala na použitý výraz „oprava“ v těchto dokumentech. Ani tento pojem však nelze zaměňovat s pojmem „oprava“ podle ZDP.

18. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný neprovedl jako důkaz smlouvu o dílo a položkový rozpočet. S tímto tvrzením si soud dovolil nesouhlasit. Žalovaný se explicitně vyjadřoval ke smlouvě o dílo na straně 15 napadeného rozhodnutí a projevil v té souvislosti pochybnosti o samotném započítání stavebních prací 1. etapy. Položkový rozpočet, který žalobkyně připojila k žalobě, provedl již aktivní správce daně. Vyplývá z něho, jaké práce žalobkyně v 1. etapě fakticky provedla a které fakturovala. Žalovaný nemusel tento podklad k důkazu provádět znovu, jestliže setrval na skutkových zjištěních, která učinil již aktivní správce daně. Totéž platí o projektové dokumentaci z ledna 2017 a dřívějších stavebních povoleních, ačkoli žalobkyně v replice (opožděně) namítá opak. Správce daně ze všech těchto podkladů vycházel a vyvozoval z nich skutkové poznatky.
19. Na závěr této části žalobkyně upozorňovala, že žalovaný použil znalecký posudek pouze pro zjištění záměru prací 2. etapy. Tato zjištění měl poté mylně propojit se záměrem prací 1. etapy. Ani s touto námitkou se soud neztotožnil. Žalovaný na straně 11 konstatoval, že správce daně použil posudek zejména k prokázání stavu objektu před započítáním prací 1. etapy. Znalecký posudek byl vypracován k ocenění majetku pro účely fúze. Ke dni fúze (tj. 27. 3. 2017) byl dům neobydlený, v neudržovaném stavu se známkami zatékání. Jak poznamenal žalovaný ve svém vyjádření, již z data, k němuž byl znalecký posudek vyhotoven, bylo zřejmé, že poslouží primárně k doložení stavu objektu před provedením prací. Vedle toho žalovaný shodně s aktivním správcem daně poukázal na změny, k nimž mělo v rámci celkové rekonstrukce do budoucna dojít. Žalovaný však ani implicitně nespojoval tyto změny s pracemi 1. etapy. Propojil je pouze s celkovým záměrem prací vážícím se k finálnímu stavu objektu po ukončení celkové rekonstrukce.
20. Žalovaný podklady hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a učinil skutková zjištění, která v nich mají oporu. Soud zde neshledal žádné pochybení. Z toho důvodu tento okruh žalobních námitek posoudil jako nedůvodný. Základ sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočíval v právním posouzení nákladů vynaložených na stavební práce probíhající od března do srpna 2017, nikoliv ve skutkových zjištěních. Žalovaný jedinkrát nesporel, jaké práce žalobkyně provedla v 1. a 2. etapě. Sporel pouze právní charakter prací 1. etapy z hlediska daňového práva.

### 3.3. Důkazní břemeno.

21. Daňové řízení je postavené na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat. To znamená, že jej tíží břemeno tvrzení. Má ale také povinnost toto tvrzení prokázat. Shodně jej tak tíží břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Proto platí, že: „označí-li daňový subjekt jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

*hmotného majetku, srozumitelně sdělí důvody tohoto zařazení a předloží na podporu svých tvrzení důkazy, pak se v případě pochybností správce daně, zda se nejedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, důkazní břemeno přenáší podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na správce daně.“* (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec 59 Ca 136/2005-58 z 13. 12. 2005 – vztahuje se sice k již zrušenému zákonu o správě daní a poplatků, ale jeho východiska je možné využít i nadále). Odpovídá to standardnímu rozložení důkazního břemeno v daňovém řízení, jak je potvrzuje ustálená judikatura správních soudů (srov. rozsudek NSS 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016).

22. Jestliže správce daně tvrzení daňového subjektu popírá, je jeho povinností skutečnosti tvrzené a doložené daňovým subjektem relevantně zpochybnit [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V souladu s rozsudkem NSS 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008 to znamená, že dostatečně jasně identifikuje konkrétní okolnosti, které v něm tyto pochybnosti vzbuzují a přednese je daňovému subjektu. Pokud tak správce daně učiní, přechází břemeno důkazní znovu na daňový subjekt. Poté už je na něm, zda pochybnosti správce daně vyvrátí. Může setrvat na svých původních tvrzeních, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval. Svá původní tvrzení však může korigovat a nabídnout tvrzení nová. V obou případech je však bude zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky.
23. Žalobkyně obecně namítala, že aktivní správce daně nedostatečně ozřejmil důvody svých pochybností o povaze výdajů na stavební práce prováděné na objektu, které žalobkyně vyhodnotila jako náklady na opravy. S tím se žalovaný neztotožnil a soud jeho závěr kvitoval. Aktivní správce daně v dosavadních výsledcích kontrolního zjištění z 18. 4. 2023 (dále jen „VKZ“) rozlišil pojmy „oprava“ a „technické zhodnocení“ a zhodnotil veškeré podklady předložené žalobkyní: stavební povolení z roku 1996, rozhodnutí o změně nedokončené stavby z let 1998, 2000, 2001 a 2018, znalecký posudek z roku 2017, smlouva o díla a dohoda o ukončení smlouvy o dílo z roku 2017. Na jejich základě popsal, jaký byl technický stav před zahájením 1. etapy i jaký měl být výsledný stav po dokončení obou etap. V návaznosti na to pak na několika stranách usoudil, že náklady na stavební práce 1. etapy byly náklady na technické zhodnocení. Vyložil, že objekt nebyl v roce 2017 ani v předchozích letech v provozuschopném stavu a nesloužil k podnikatelské činnosti. Stavební práce probíhaly během jedné stavební akce, tj. tvořily z hlediska věcného i časového jeden celek směřující ke změně technických parametrů. Stavební stav po provedení stavebních prací nebyl shodný se stavem předchozím, došlo ke kvalitativním i kvantitativním změnám, stavba byla zhodnocena využitím nových technologií. Práce provedené v 1. etapě neodstraňovaly účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do provozuschopného stavu, tedy nevedly k provozuschopnému stavu, při němž by proti těmto nákladům mohly být generovány příjmy. Práce v 1. etapě tak byly přípravnými pracemi v příčinné souvislosti s následně prováděnými stavebními úpravami, bez nichž by nebylo technické zhodnocení možné. Práce 1. etapy tak byly vyvolány právě snahou o technické zhodnocení, z důvodu jednoty akce taková část prací nemohla vykazovat charakter oprav. Rozdělení prací na dvě etapy se správci daně jeví jako účelové.
24. Soud je přesvědčen, že tímto způsobem aktivní správce daně žalobkyni dostatečně obeznámil důvody svých pochybností nad zařazením výdajů na náklady na opravy. Tím žalobkyni vymezil prostor pro její následnou podloženou argumentaci, která by aplikaci § 33 ZDP vylučovala. Jinými slovy, umožnil jí tvrdit a prokázat, že náklady vynaložené na stavební

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

práce provedené v 1. etapě vynaložila zcela nezávisle na stavebních pracích etapy 2. Také NSS v bodu 24 rozsudku 6 Afs 273/2022 zdůraznil, že „*důkazní břemeno ohledně skutečností, zda se u sporných plnění skutečně jednalo o tvrzenou opravu, leželo na žalobci, a tedy bylo na něm, aby nejen tvrdil, ale také prokázal, že sporná plnění [...] neměla povahu technického zhodnocení,*“ a za tím účelem navrhoval důkazy.

25. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že aktivní správce daně vedl dokazování zákonným způsobem, své pochybnosti žalobkyni dostatečně zdůvodnil a dal jí prostor jeho pochybnosti vyvrátit. Z těchto důvodů žalobní námitka není důvodná.

#### 3.4. Souvislost nákladů vynaložených na práce 1. a 2. etapy.

26. Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Takovými výdaji jsou také výdaje na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1 [§ 24 odst. 2 písm. zb) ZDP]. Zjednodušeně řečeno výdaje na opravy majetku.
27. Marně však hledat definici „opravy“ v daňových zákonech. Z důvodu absence je pro daňové účely přejímána účetní definice – obsažená v § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví – pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Její aplikace má základ v § 23 odst. 2 a 10 ZDP (srov. i rozsudek NSS 9 Afs 141/2007-83). Podle vyhlášky se opravou odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.
28. Náklady na technické zhodnocení upravuje § 33 ZDP. Rozumí se jím vždy výdaje nedokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období do 31. 12. 2020 částku 40 000 Kč. Jsou jím i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Rekonstrukci a modernizaci definuje odst. 2 a 3 zmíněného ustanovení. Rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů a modernizací rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.
29. Oba náklady působí jinými daňovými účinky. Daňový subjekt neuplatňuje technické zhodnocení jednorázově, ale základ daně snižuje postupně, prostřednictvím odpisů (§ 26 a násl. ZDP). Smyslem úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve více zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem se dosahuje časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady (srov. rozsudek NSS 8 Afs 4/2012-39 z 27. 4. 2012, bod 25). Náklady na opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 ZDP.
30. Rozdílem mezi opravou a technickým zhodnocením se podrobně zabýval NSS např. v rozsudku 10 Afs 104/2018 z 16. 8. 2023. Uvedl, že oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Technické zhodnocení lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (srov. též rozsudek NSS 1 Afs 29/2006-87 z 28. 2. 2007).

31. Hranice mezi nimi je však často nezřetelná. Obtížnost jejich rozlišení je nejpálčivější v rámci komplexních investičních akcí, které sestávají z různých stavebních prací na nemovitostech. Ani havarijní stav majetku sám o sobě nepředurčuje, zda daňový subjekt nápravu zajistí prostou opravou, anebo kvalitativně odlišným technickým zhodnocením. (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze 59 Af 7/2021–102 z 21. 11. 2022, rozsudky NSS 8 Afs 65/2012-41 z 29. 3. 2013 a 6 Afs 273/2022-43 z 13. 12. 2023).
32. Obecně platí, že pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového a z hlediska účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda snad některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. Jinými slovy řečeno, náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 ZDP, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (srov. rozsudky NSS 8 Afs 33/2011 z 25. 4. 2012, 10 Afs 104/2018-40 z 16. 8. 2018 či 6 Afs 33/2020-30 z 31. 1. 2022).
33. Vyskytly se však případy, kdy orgány finanční správy v rámci rozsáhlých investičních akcí, během nichž daňové subjekty činily nespočet stavebních prací, plošně posuzovaly veškeré stavební práce jako technické zhodnocení bez ohledu na to, zda měly stavební úpravy souvislost s pracemi technického zhodnocení. Tento paušální, „mechanický“ postup označil NSS za nezákonný a upozornil, že sporné stavební úpravy v rámci těchto akcí podléhají trojímu posouzení souvislosti s pracemi technického zhodnocení (srov. rozsudky NSS 9 Afs 141/2007-83 z 7. 5. 2008, 2 Afs 17/2012-26 z 21. 5. 2013, 2 Afs 335/2019-32 z 27. 11. 2020 či 6 Afs 273/2022-43). Konstatoval, že klíčovým je požadavek, aby společně hodnocené náklady tvořily logický celek z hlediska věcného, časového a účelového. K zahrnování určitých dílčích činností (jež by nazírány izolovaně měly povahu prosté opravy) do jednoho celku posuzovaného jako technické zhodnocení totiž dochází z toho důvodu, že tyto dílčí činnosti buď podmiňují uskutečnění technického zhodnocení, nebo jsou jeho nutným důsledkem. Pokud nemají s prováděnými změnami stavby souvislost a zároveň směřují jen k obnovení její původní funkčnosti, lze je nepochybně akceptovat jako opravu, a nikoliv technické zhodnocení.
34. Pro správné chápání problematiky je třeba dodat, že pojem „*stavební akce*“ je ve smyslu posuzování charakteru vynaložených nákladů pojmem vytvořeným judikaturou správních soudů pro daňové účely. O jednu stavební akci se jedná, mají-li stavební práce věcnou, časovou a účelovou souvislost s pracemi technického zhodnocení (resp. mají-li náklady na tyto práce takovou souvislost). Hovoří-li správce daně, potažmo soudy o „*jedné stavební akci*“, nemínil tím sounáležitost stavebních prací s ohledem na celek v intencích stavebního práva. Proto skutečnost, že na práce 1. a 2. etapy žalobkyně uzavřela dvě smlouvy o dílo, nechala vypracovat samostatné projektové dokumentace a provedené práce zvlášť fakturovala, neměla žádný vliv. Už jen s ohledem na to, že v rámci investičních akcí (míněno

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

v intencích stavebního práva) objednatel typicky uzavírá více smluv o dílo, pokud má smlouvy sjednané s různými stavebními firmami, a odděleně je též může fakturovat. Na to ostatně trefně poukázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 64).

35. Pro posouzení jednoty stavební akce tak není podstatné, zda žalobkyně vyčlenila některé práce, které by jinak naplňovaly charakter oprav, pokud tyto práce splňovaly věcnou, časovou a účelovou souvislost s celkovým technickým zhodnocením. Z toho důvodu je nepodstatné, zda zde máme práce formálně oddělené do dvou etap, či nikoliv. Pokud práce jedné etapy, které by jinak mohly být posouzené jako opravy, naplní souvislost s celkovým technickým zhodnocením majetku, půjde o jednu stavební akci, která vedla k vynaložení nákladů na technické zhodnocení. V opačném případě by totiž bylo možné dospět k absurdním závěrům, že by se daňový režim odvíjel od arbitrárního vyčlenění prací do různých stavebních etap. Naproti tomu shora citovaná rozhodnutí NSS si kladou za cíl zabránit tomu, aby byly v rámci jedné stavební akce posuzovány jako technické zhodnocení i práce, které spolu z hlediska věcného a účelu vůbec nijak nesouvisejí.
36. Podstatný byl stav objektu před tím, než začala žalobkyně na objektu provádět stavební práce, a následně po jejich dokončení. Jak konstatoval NSS v rozsudku 8 Afs 4/2012-39, v každém jednotlivém případě je nutno hranici určit pomocí dostatečně průkazných prostředků dokládajících stav před a po provedení prací. O počátečním stavu objektu vypovídal znalecký posudek a projektová dokumentace. Objekt byl k okamžiku fúze neobyvatelný a do teras částečně zatékalo. Tato zjištění se shodovala s tvrzeními žalobkyně na straně 3 VKZ. Stav objektu po provedení prací obou etap vyplývá např. z povolení změny stavby před jejím dokončením z 30. 5. 2018, na nějž odkazovala i žalobkyně v replice. Objekt změnil kompletně vnitřní dispozice, neboť žalobkyně navýšila počet bytových jednotek, přistavěla výtah a objekt zateplila atd. Ostatně o kvalitativních změnách na objektu nebylo sporu.
37. Žalobkyně v replice namítla, že provedené práce je třeba posuzovat vzhledem ke stavu před započítáním prací v roce 1996. Tuto argumentaci soud vyhodnotil jako nový a opožděný žalobní bod, jenž byl uplatněn více než měsíc po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Přesto podotýká, že z citované právní úpravy a související judikatury vyplývá, že pro zohlednění daňových účinků určitého výdaje je třeba zohledňovat stav objektu před tímto výdajem. Žalobkyně začala vynakládat výdaje na objekt v březnu 2017, dříve nebyla jeho vlastníkem a výdaje na něj nevykládala. Stav objektu před tím ovlivňovaly stavební práce předchozí vlastnice, ale také povodně a další vnější faktory. Jen úplnost soud poznamenává, že argumentace daňových orgánů stavebním povolením z roku 1996 se týkala stavení, nikoli daňové roviny případu, a jejím cílem bylo poukázat na dlouhodobý záměr komplexní rekonstrukce domu.
38. Podstatné tedy bylo, zda práce 1. etapy skutečně tvořily jednu stavební akci s pracemi 2. etapy. Jinými slovy, zda spolu souvisely časově (posuzované stavební úpravy bezprostředně předcházely pracím technického zhodnocení, probíhaly současně s nimi či bezprostředně po nich), věcně (byly přirozeným předpokladem či důsledkem kvalitativních či kvantitativních změn či změny účelu majetku) a účelově (sledovaly shodný účel).
39. Žalobkyně přednesla správci daně následující tvrzení. Objekt nabyla v březnu roku 2017. Upozornila, že jej předchozí majitelka začala rekonstruovat v roce 1996, kdy bylo vydáno stavební povolení. Následně stavební úřad vydal ještě dvakrát povolení ke změně stavby před dokončením (v letech 1998 a 2000). Předchozí majitelka zamýšlenou rekonstrukci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

nedokončila a od roku 2006 objekt chátral. Dlouhodobě do něj zatékalo a docházelo k degradaci stavebních prvků (zejména část dřevěných konstrukcí byla ve špatném stavu). Stavební práce 1. etapy žalobkyně zahájila z důvodu provedení alespoň základních stavebních oprav, které by zamezily chátrání a další devastaci. Projektová dokumentace k této etapě vznikla na základě stavebního povolení z roku 1996 a měla zahrnovat opravy s cílem uvedení objektu do původního nebo provozuschopného stavu. V průběhu provádění stavebních prací se však ukázalo, že je objekt v daleko horším stavu a že pouhá oprava bude z dlouhodobého hlediska nepostačující. V návaznosti na tato zjištění provedla žalobkyně změnu plánů stavby v rozsahu, který byl nekompatibilní s dosud prováděnými pracemi. Žalobkyně konkrétně zmínila, že původní nosné konstrukce, jež doposud sanovala, se ukázaly jako nevyužitelné. Žalobkyně uzavřela dohodu o ukončení smlouvy o dílo dne 15. 8. 2017 a na následné práce uzavřela dne 1. 9. 2017 novou smlouvu o dílo. Od 1. 9. 2017 žalobkyně prováděla stavební úpravy, jejichž náklady posoudila jako náklady na technické zhodnocení.

40. Správce daně nabyt relevantní pochybnosti o žalobkyní tvrzené oddělenosti prací v 1. a 2. etapě, seznámil s nimi žalobkyni a dal jí možnost jeho pochybnosti vyvrátit. Od této chvíle bylo na žalobkyni tvrdit a prokázat, z jakého důvodu neměly jednotlivé stavební práce časovou, věcnou a účelovou souvislost s prováděnými změnami objektu a zároveň směřovaly jen k obnovení jeho původní funkčnosti.
41. Žalobkyně v daňovém řízení opakovaně tvrdila, že stavební úpravy v 1. etapě provedla za účelem provizorního zajištění domu tak, aby nebyl životu nebezpečný, dále nechátral a nedocházelo k jeho devastaci, a to až doby, než byla schopná připravit projektovou dokumentaci pro realizaci stavebních prací 2. etapy, zažádat o povolení změny stavby před dokončením a podniknout další kroky. Dokládala to tím, že některé stavební práce provedené v 1. etapě nebyly využitelné pro 2. etapu a tyto práce nebyly navzájem kompatibilní. Žalobkyně však pochybnosti daňových orgánů nerozptýlila.
42. Postoj daňových orgánů shrnul žalovaný v bodě 69 svého rozhodnutí tak, že práce provedené v 1. etapě, popsané v bodě 12 tohoto rozsudku, „nelze oddělit od prací druhé etapy, neboť i laikovi musí být zřejmé, že se jedná o povahu prací přípravných, které by byly zapotřebí učinit vždy při rekonstrukci po takové době - např. očištění holubího trusu, příprava šachty na výtah, dezinfekce objektu, likvidace odpadu, podepření pavlačí atp. Bez těchto prací by k dalším rekonstrukčním pracím nemohlo být přistoupeno, aniž by objekt nebyl životu nebezpečný. Zajištění bezpečnosti objektu však dle odvolacího orgánu neurčuje povahu prací jakožto oprav, nýbrž s ohledem na jejich charakter, který je spjatý s celkovou rekonstrukcí (nutně jí musí předcházet) je nutné je považovat za součást jedné stavební akce.“ Obdobně v bodě 65 podotkl, že „jde o práce [...] kterými obvykle každá větší stavební akce logicky musí začít (příprava stavebních prostor, vyčištění, dezinfekce, zajištění atp.). Pokud byla nemovitá věc v havarijním stavu a životu nebezpečná, jak odvolatel neustále opakuje, bylo pouze zcela logickým krokem, že nejdříve bude nezbytné provést úkony směřující k zabezpečení domu tak, aby bylo možné bezpečně zde pracovat a dům zrekonstruovat.“ Dle žalovaného tak „prvotní práce v podobě čištění, zabezpečení a dalších příprav neoddělitelně s rekonstrukcí souvisí“ (bod 71).
43. Žalovaný zároveň poukázal na některé nelogičnosti v žalobkyniných tvrzeních, jež nasvědčují tomu, že práce obou etap byly provedeny v rámci jedné stavební akce směřující k jednomu účelu. Například na to, že stavební práce 2. etapy, které žalobkyně vyhodnotila již jako práce technického zhodnocení, začaly *de facto* obratem po ukončení prací 1. etapy.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Žalovaný v tom postrádal časovou logiku, neboť chátrání je nezbytně spojeno s časem, a pokud 2. etapa započala v podstatě ihned, k dalšímu chátrání tak již tolik nedocházelo. (Bod 67.) Žalobkyně ostatně v průběhu správního řízení několikrát uvedla, že od počátku zamýšlela na práce 1. etapy plynule navázat 2. etapou prací. To dokládala vznik projektové dokumentace pro práce 2. etapy v květnu 2017, tedy ani ne v polovině faktického provádění stavebních prací 1. etapy.

44. Pokud práce 1. etapy skutečně měly sloužit pouze k provizornímu zabezpečení a zamezení dalšímu chátrání a žalobkyně v té době nepočítala s navazující 2. etapou, mělo by být již při zahájení prací zřejmé, které konkrétní práce bude nezbytné učinit. Je pak nelogické, aby tato etapa nebyla dokončena, jelikož pak by bezpečnost stále zajištěna nebyla. (Bod 66.) V této souvislosti nelze přehlédnout ani jistý rozpor v žalobkyniných tvrzeních: Ve vyjádření k VKZ a odvolání tvrdila, že práce 1. etapy prováděla z důvodu zamezení dalšímu chátrání, devastaci objektu a z důvodu jeho bezpečnosti. Naproti tomu na straně 5 žaloby uvedla, že stavební práce 1. etapy prováděla se záměrem uvést objekt do provozuschopného stavu. Žalovaný v této souvislosti upozornil na to, že po nedokončených naplánovaných pracích 1. etapy nebyl bytový dům ani v původním stavu, ani ve stavu provozuschopném (body 58 a 81), aby jej žalobkyně mohla užívat k ekonomickým účelům, tedy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
45. Žalobkyně staví svou žalobní argumentaci tak, že daňové orgány nepodrobily každou jednotlivou stavební práci provedenou v 1. etapě posouzení věcné, časové a účelové souvislosti s pracemi 2. etapy, které přinesly celkové technické zhodnocení. Z pravidel pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení však vyplývá, že bylo na žalobkyni, aby poskytla orgánům finanční správy vysvětlení, proč náklad za každou jednotlivě provedenou práci nepředstavoval náklad za technické zhodnocení, ale náklad na opravu. Jinými slovy měla vysvětlit, z jakého důvodu neměla např. repase oken, oprava dřevěných trámů, sanace konstrukce krovu a další práce s určitým výsledkem na objektu v 1. etapě souvislost (věcnou, časovou a účelovou) s prováděnými pracemi, jež vedly k technickému zhodnocení.
46. V tomto ohledu však žalobkyně neprojevila žádnou iniciativu a ve správním řízení pouze odkazovala na stavební práce 1. etapy jako celek sestávající z velkého množství prací, který podle jejího názoru představoval opravy. Nijak nevysvětlila, z jakého důvodu tyto jednotlivé práce neměly mít věcnou, časovou či účelovou souvislost s pracemi, které přinesly celkové technické zhodnocení objektu. Omezila se na obecná prohlášení, na která daňové orgány přiměřeně reagovaly. Žalovaný tak podotkl, že o tom, že je nejdříve nutné provést opravy za účelem zamezení dalšímu chátrání a až následně je možné přistoupit k rekonstrukci (která by již byla považována za technické zhodnocení) se nehovoří ani v předloženém znaleckém posudku, ani v žádném jiném předloženém důkazním prostředku (bod 57). Žalobkyně podle něj nepředložila ani jediný důkazní prostředek, který by hovořil o úpravách bytového domu, aby nebyl životu nebezpečný či aby se zamezilo dalšímu chátrání. Bylo by přitom jen logické, aby projektová dokumentace z ledna 2017, která měla dle žalobkyně sloužit pro práce 1. etapy, cíl těchto prací zmiňovala. (Bod 77.) Stejně tak žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nijak nedoložila své tvrzení, že bez těchto oprav by náklady na technické zhodnocení byly mnohem vyšší, přestože důkazní břemeno leželo na ní (bod 80).
47. Žalobkyně se v daňovém řízení pokoušela nabourat věcnou souvislost prací 1. a 2. etapy poukazem na to, že některé stavební úpravy provedené v 1. etapě replikovala nebo úplně odstranila ve 2. etapě. O tom, že tak žalobkyně skutečně činila, nebylo sporu. Její tvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

vyplývala jak z porovnání položkových rozpočtů obou etap, tak z projektových dokumentací, a nezpochybňovaly je ani daňové orgány. Stejně však je, že nekompatibilita některých prací absencí věcné souvislosti nevyklučuje. Žalovaný v bodě 63 svého rozhodnutí výstižně poznamenal, že „[j]e běžné, že v průběhu staveb se vyskytnou problémy či komplikace, na které je nutno reagovat změnou plánovaných úprav (např. jiný materiál, jiné stavební provedení, jiné technické řešení atp.), které ve svém důsledku vedou k navýšení plánovaného rozpočtu. Tato skutečnost však nemůže předurčovat, že se jedná o opravu a nikoliv technické zhodnocení.“ Obdobně v bodě 68 naznačil, že „[u]rčující tak pro posouzení, zda se jedná o opravy či technické zhodnocení nemůže být zjištění daňového subjektu, že na doposud provedené stavební práce nepůjde dále stavebně navázat a následně tvrdit, že provedené práce měly toliko provizorní stavební charakter.“

48. Žalobkyně v žalobě zmínila následující „nekompatibilní“ práce, které uvedla také ve vyjádření k VKZ i v odvolání: nosné konstrukce sanované v 1. etapě vybourala v 2. etapě, opravené dřevěné trámy stropů nahradila v 2. etapě ocelovými stropy, sanovanou konstrukci krovu v 1. etapě demontovala v 2. etapě, opravené podlahy v 1. etapě vybourala v 2. etapě. Tím žalobkyně také omezila rozsah soudního přezkumu právě na tyto práce.
49. Soud shledal, že tato tvrzení nemohou postačovat k unesení důkazního břemene. Postrádají jednak jakékoli podrobnější specifikace odstraněných a následně nahrazených stavebních úprav, jednak konkrétní vysvětlení, proč žalobkyně k jednotlivým změnám již provedených úprav přistoupila. Bez takového vysvětlení ovšem nelze posoudit, jestli byly původní úpravy vedeny snahou o provizorní zabezpečení objektu a zamezení jeho dalšímu chátrání, nebo za nimi stály například technické komplikace při provádění technického zhodnocení či změna záměru jako takového, motivovaná například obchodními důvody. Platí ovšem, že pro posouzení shody účelu i věcné souvislosti posuzovaných plnění je rozhodující objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli subjektivní záměr daňového subjektu (rozsudek NSS 1 Afs 29/2006-87 z 28. 2. 2007). To však neznamená, že odstraněné a poté nahrazené stavební úpravy, realizované v rámci technického zhodnocení, by bylo možné jen kvůli tomuto „předělání“ považovat za opravy.
50. Výše uvedená stručná a krajně neurčitá tvrzení navíc žalobkyně dokládala toliko předložením projektových dokumentací a návrhem, aby daňové orgány zadaly vypracování znaleckého posudku znalci v oboru stavebnictví, který by její tvrzení verifikoval. Povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti, které by vyvrátily pochybnosti správce daně, v nynější věci podle názoru soudu nestačilo splnit nedostatečně určitým prohlášením a předložením projektové dokumentace k oběma etapám. Po správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt takto domýšlel jeho tvrzení, vyhledával pro ně oporu a fakticky suploval jeho procesní aktivitu. Projektová dokumentace nepochybně může posloužit jako důkaz konkrétních tvrzení nebo jako jejich doplnění. Sama o sobě však k unesení důkazního břemene nepostačuje; kromě toho na některé otázky z povahy věci ani odpovědět nemůže (např. proč byly některé práce nezbytné pro zamezení chátrání objektu). Stejně tak správní soud není povinen, ale ani oprávněn, vyhledávat v projektových dokumentacích tvrzení na podporu žaloby a domýšlet za žalobkyni, z čeho konkrétně vyplývá absence věcné souvislosti jednotlivých prací.
51. Daňové orgány se nicméně obsahem projektové dokumentace, stejně jako obsahem ostatních předložených písemností, zabývaly a poukázaly na ty jejich části, jež považovaly za relevantní, jak je zřejmé i z odůvodnění tohoto rozsudku. Jejich argumentace ovšem svou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

mírou obecnosti odpovídala obecnosti žalobkyniných tvrzení. K návrhu na zpracování znaleckého posudku soud opětovně připomíná, že bylo na žalobkyni, jakým způsobem unese své důkazní břemeno. Žalobkyně samozřejmě mohla k prokázání svých tvrzení opatřit znalecký posudek sama a k důkazu jej navrhnout (ať už by jeho předmětem mělo být cokoli). Následně by orgány finanční správy mohly zhodnotit, zda závěry v něm obsažené mají nějaký vliv na posouzení věci. Tímto způsobem však žalobkyně postupovala pouze ve vztahu k vyloučení nákladů na stavební práce provedené v 2. etapě. Ty však v žalobě nezpochybovala.

52. Zároveň soud neidentifikoval žádné odborné otázky, k nimž byly daňové orgány povinny nechat zpracovat znalecký posudek. Podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Znalecký posudek je podle citovaného ustanovení třeba vypracovat k posouzení odborných skutkových otázek, nikoli otázek právních. Ustanovený znalec není oprávněn odpovídat na otázku správnosti zdanění (např. uznatelnosti nákladů). Tuto otázku musí správce daně hodnotit sám, neboť jde o otázku právní. Podle názoru soudu nebyly sporné skutkové okolnosti, ale toliko právní posouzení. Lépe řečeno, skutková rovina byla sporná toliko v rovině (ne)unesení důkazního břemene. To se však neodvíjelo od posouzení odborných otázek, nýbrž od nedostatku žalobkyniných skutkových tvrzení a důkazů k jejich prokázání.
53. Žalobkyně dále namítla, že správce daně neuznal výdaje v rámci jedné investiční akce bez dalšího zkoumání *en bloc*, což bylo v rozporu s rozsudkem NSS 2 Afs 17/2012-26, který umožňuje souběžnou existenci výdajů na opravy i technické zhodnocení během jedné investiční akce.
54. Ani s touto námitkou soud nesouhlasí. Žalovaný opakovaně připomněl, že stavební práce provedené v 1. a 2. etapě byly součástí jedné stavební akce – celkové rekonstrukce bytového domu, jejímž výsledkem měla být nemovitost s řadou velkých kvalitativních změn, včetně těch týkajících se dispozičního uspořádání, technických parametrů a vzhledu budovy (body 48, 57 či 63 napadeného rozhodnutí). V bodě 83 žalovaný shrnul: „[P]ráce na bytovém domě byly komplexního charakteru, jednalo se o celkovou rekonstrukci bytového domu. Práce na domě se týkaly jak vnějších částí domu (fasáda zvenku i do dvora), dispozičního uspořádání (nové sklepy, zvýšení počtu bytových jednotek ze 14 na 25, změny v půdní vestavbě), tak pavlačí, nového výtahu, kanalizace, elektroinstalací, přípojek, jakož i střechy, bromosvodu. Zjednodušeně řečeno, nezůstala jediná oblast na bytovém domě, která by nebyla dotčena změnami, opravami či úpravami. Odvolací orgán má za to, že takový případ je skutečně nutné posoudit komplexně jako jednu stavební akci a nelze z ní vyčlenit jednotlivé práce, které by samy o sobě mohly vykazovat charakter oprav, jelikož rekonstrukce se týkala celkově celého domu.“ Všechny tyto práce tak tvořily z hlediska věcného i časového, ale i z hlediska jejich účelu jeden celek (bod 62). Na podporu tohoto závěru žalovaný odkázal na řadu písemností, zejména stavebního povolení, rozhodnutí o změně stavby před dokončením i znaleckého posudku. Zároveň v obecné rovině souhlasil s žalobkyní, že součástí rozsáhlejší investiční akce mohou být jak opravy, tak technické zhodnocení, a nelze kategoricky veškeré opravy neuznat *en bloc* (bod 83). Nicméně zdůraznil, že optikou NSS musí jít o „zcela zřejmou absenci příčinné souvislosti, resp. jakékoli souvislosti“ (bod 70).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

55. Žalovaný připustil, že některé ze sporných prací – například repase oken, repase vstupních dveří – by samy o sobě mohly být za určitých okolností považovány za opravy, ale nikoli v rámci shora popsané celkové rekonstrukce domu, jelikož je zřejmé, že jsou součástí celkové kvalitativní změny nemovité věci. Podotkl, že tyto práce nebyly nezbytně nutné ani k zamezení zranění či dalšímu chátrání domu, když práce technického zhodnocení měly začít za pár měsíců. (Bod 65 napadeného rozhodnutí.)
56. Žalobkyně v žalobě konkrétně namítla, že práce 1. etapy spočívající ve vyklizení chodeb a původních bytových jednotek, opravách vybouraných otvorů, odvozu sutí, odstranění podlahových krytin za účelem jejich výměny, oškrabání stěn a stropů, demontáži parapetů, demontáži dlažby, parket, zábradlí a repasi vstupních dveří nesouvisely s celkovým technickým zhodnocením provedeným v 2. etapě. Žádným způsobem však nezpochybnila shora citovaný závěr žalovaného, tedy nevysvětlila, proč tyto stavební úpravy nesouvisely s pracemi 2. etapy.
57. Soud proto jen stručně uvádí, že se s odůvodněním žalovaného ztotožňuje. Příklady nesouvisejících prací uvedené NSS byly skutečně podstatně odlišné: šlo o dílčí opravy topení, pokládky koberců a instalace kamerového systému provedené v rámci rozsáhlé rekonstrukce hotelu (rozsudek 6 Afs 273/2022) nebo o výměnu nefunkční střešní krytiny, pokud se další práce (související se zamýšlenou změnou užívání stavby) týkají čistě jen úpravy jejího vnitřního uspořádání (rozsudek 2 As 17/2012). Naproti tomu předmětem nynější věci je komplexní rekonstrukce vnějších i vnitřních prostorů bytového domu, a žalobkyní uvedené stavební úpravy byly její integrální částí. Ze znaleckého posudku žalovaný dokonce dovodil, že „[p]o dokončení bude mít bytový dům charakter novostavby“ (bod 69). Tyto práce nelze z popsané rekonstrukce samostatně vyčlenit jako opravy.
58. V replice žalobkyně přišla s trochu podrobnějším vysvětlením, proč některé práce 1. etapy nemají věcnou souvislost s pracemi technického zhodnocení v 2. etapě. Konkrétně poukázala například na provedení nových podlah, omítek, obkladů, osazení nových zařizovacích předmětů, kanalizačních stoupaček, vodovodních rozvodů či ošetření a omítnutí konstrukcí pavlačí.
59. Kromě shora již uvedeného soud ve vztahu k novým tvrzením považuje za podstatné, že správce daně žalobkyni řádným způsobem seznámil s pochybnostmi ohledně zařazení výdajů na práce 1. etapy jako výdajů na opravy. Z důvodu, že žalobkyně své důkazní povinnosti nedostala v daňovém řízení, nemohla hojit svá pochybení spočívající v nedostatečně konkrétních a podložených tvrzeních v soudním řízení. To nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány. Daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení (rozsudky NSS 1 Afs 19/2019 z 30. 4. 2019 nebo 7 Afs 208/2020-30 z 30. 6. 2022).
60. Soud uzavřel, že se žalovaný dostatečně zabýval i časovou a účelovou souvislostí prací 1. a 2. etapy. Ohledně časové souvislosti shrnul, že práce na sebe bezprostředně navazovaly, čemuž soud přisvědčil. S pracemi 1. etapy žalobkyně skončila 15. 8. 2017 a pracemi 2. etapy navázala 1. 9. 2017. Na účelovou souvislost žalovaný odkazoval napříč celým napadeným rozhodnutím. Shledal, že účelem prací 1. i 2. etapy bylo finální uvedení objektu do provozuschopného stavu tak, aby žalobkyně mohla pronajímat bytové jednotky. S ohledem na přípravnou povahu prací 1. etapy vůči 2. etapě lze uzavřít, že jejich účel byl shodný.
61. Žalovaný nepostupoval v rozporu s rozsudkem NSS 2 Afs 17/2012-26, neboť sporné stavební práce 1. etapy nezařadil automaticky bez bližšího posouzení pod technické

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

zhodnocení. Naopak hodnotil je v rozsahu a míře určitosti odpovídající tvrzením a důkazům předloženým žalobkyní, která byla povinna prokázat, že mezi nimi a celkovým technickým zhodnocením v 2. etapě neexistuje věcná, účelová a časová souvislost.

#### 4. Závěr a náklady řízení.

62. Daňové orgány zjistily skutkový stav v rozsahu potřebném pro rozhodnutí. Žalobkyni dostatečně seznámily s důvody pochybností o zařazení nákladů na stavební práce 1. etapy pod daňově odečitatelné náklady na opravy. Žalobkyně orgánům finanční správy neposkytla konkrétní podložená tvrzení, proč jednotlivé stavební práce 1. etapy nemají věcnou, časovou či účelovou souvislost s pracemi 2. etapy. Tím se jí nepodařilo vyvrátit pochybnosti nejen před správcem daně, ale ani před žalovaným. Žalovaný v dostatečné míře odůvodnil, z jakých důvodů měly náklady na práce 1. etapy věcnou, časovou a účelovou souvislost s náklady na technické zhodnocení, a to v rozsahu odpovídajícím tvrzením a důkazům předloženým žalobkyní. Žalovaný tak nepostupoval v rozporu s judikaturou správních soudů, když posoudil náklady na práce 1. etapy jako náklady na technické zhodnocení. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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.

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](http://www.nssoud.cz) v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 11. prosince 2025

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

**JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.