



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Pronomi a.s.**, IČ 28197020, se sídlem Bílkova 856/18, Praha 1, zast. Mgr. Janem Karetou, advokátem, se sídlem Sokolovská 81/55, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2025, č. j. 8415/25/5200-11432-713076, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2025, č. j. 10 Af 11/2025-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 3. 2025, č. j. 8415/25/5200-11432-713076, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 7. 2023, č. j. 5984314/23/2001-52522-108185, kterým byla žalobkyni doměřena z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 28. 3. 2017 do 31. 12. 2017 nižší o částku 8.869.793 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 88.698 Kč. Žalovaný i správce daně totiž dospěli k závěru, že částka 8.869.793 Kč zaúčtovaná jako náklady na opravy bytového domu na adrese V., P. – K. (dále jen „bytový dům“ nebo „nemovitost“) nemohla ovlivnit základ daně z příjmů právnických osob v předmětném zdaňovacím období, neboť se ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních příjmů

nejednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž o technické zhodnocení.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 11. 12. 2025, č. j. 10 Af 11/2025-55, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl jako nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost.

[4] V ní stěžovatelka namítla, že některá tvrzení městského soudu nemají oporu ve spise. Jedná se o jeho závěr, podle něhož správce daně stěžovatelku seznámil se svými relevantními pochybnostmi o oddělenosti stavebních prací 1. a 2. etapy, neboť s nimi byla obeznámena až v rozhodnutí o odvolání. Dále je zavádějící tvrzení městského soudu ohledně účelu, za kterým byly prováděny stavební práce 1. etapy. Městský soud totiž dovodil, že stavební práce 1. etapy byly provedeny k provizornímu zajištění domu a předejití dalšímu zhoršení jeho stavu do doby, než byla schopná připravit projektovou dokumentaci pro stavební práce 2. etapy, zažádat o povolení změny stavby před dokončením a realizovat další opatření. S tímto závěrem však nelze souhlasit, neboť v daňovém řízení sice tvrdila, že stavební práce 1. etapy byly provedeny za účelem provizorního zajištění bytového domu, avšak jejich účelem bylo uvedení projektu do původního či provozuschopného stavu podle projektové dokumentace z ledna 2017. Rovněž nemá oporu ve spisovém materiálu argument městského soudu o tom, že od počátku zamýšlela na stavební práce 1. etapy navázat jejich 2. etapou.

[5] Stěžovatelka rovněž namítá nedostatek posouzení městským soudem ohledně otázky, zda by stavební práce, které byly provedeny v rámci 1. etapy a které podle ní byly samostatnými pracemi majícími charakter oprav ve smyslu účetních předpisů, byly skutečně opravami za předpokladu, že by 1. etapa stavebních prací byla dokončena, a jejich účel tak byl naplněn. Povaha stavebních prací 1. etapy, tedy zda tyto práce byly opravami ve smyslu účetních předpisů, či zda vedly k technickému zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je přitom předmětem sporu. Městský soud se nevěnoval ani následnému posouzení příčinné souvislosti takto vyhodnocených oprav se stavebními pracemi 2. etapy, o nichž není mezi účastníky sporu, že se jednalo o práce vedoucí k technickému zhodnocení. Zároveň na tomto místě stěžovatelka vznáší otázku, zda pokud v průběhu prací, které jsou opravami, dojde ke zjištění, že původní záměr není proveditelný, a přistoupí se tedy k provedení prací vedoucím k technickému zhodnocení, se výdaje vynaložené na opravy automaticky stávají výdaji na technické zhodnocení, nebo zda zůstávají nadále výdaji na opravy v souladu s jejich původním účelem.

[6] Dále se stěžovatelka vymezuje proti závěru městského soudu o nelogičnosti nedokončení stavebních prací 1. první etapy v době, kdy zamýšlený účel této etapy nebyl naplněn, jestliže nebylo v plánu pokračovat s 2. etapou. Městský soud v tomto směru vytrhl některá její tvrzení z kontextu a zaměřil se jen na zmínku o tom, že účelem stavebních prací 1. etapy bylo provizorní zabezpečení nemovitosti a zabránění jejímu dalšímu chátrání, a již nezohlednil, že součástí 1. etapy stavebních prací měla být celková oprava nemovitosti.

pokračování

I kvůli tomuto pochybení městský soud dospěl k závěru, že stavební práce 1. etapy měly souvislost s následným technickým zhodnocením.

[7] Stěžovatelka se ohradila i proti argumentaci městského soudu, který shledal jistý rozpor v jejích tvrzeních ohledně účelu stavebních prací 1. etapy. Podle městského soudu totiž v některých tvrzeních uvádí, že stavební práce 1. etapy sloužily k zamezení dalšího chátrání a zajištění bezpečnosti, a v jiných, že jejich účelem bylo objekt uvést do provozuschopného stavu. K tomu stěžovatelka dodává, že od počátku tvrdila uvedení nemovitosti do původního nebo provozuschopného stavu jako cíl stavebních prací 1. etapy. Ve vyjádření zaslaném správci daně sice neúplně uvedla, že práce 1. etapy byly provedeny za účelem zamezení dalšího chátrání a zajištění bezpečnosti nemovitosti, což však není v rozporu s jejím tvrzením, že stavební práce 1. etapy byly prováděny za účelem uvedení objektu do původního nebo provozuschopného stavu.

[8] Další námitkou stěžovatelka míří na nedostatečné vyjádření pochybností ze strany správce daně. Ty totiž správce daně nabyly ohledně jí tvrzené povahy stavebních prací 1. etapy (tj. zda tyto práce byly opravami ve smyslu účetních předpisů). Skutečnost, že správce daně shledal souvislost mezi stavebními pracemi 1. a 2. etapy, se však dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání, což jí znemožnilo předkládat vhodné důkazy za účelem účinného vyvrácení pochybností správce daně.

[9] Správce daně dále podle stěžovatelky neunesl důkazní břemeno, což bylo následně ze strany žalovaného i městského soudu neoprávněně kladeno k její tíži. V souvislosti s dokazováním stěžovatelka také namítá nedostatečnou aktivitu správce daně, konkrétně při vyhledávání důkazů. Správce daně je totiž povinen vyhledávat důkazní prostředky z vlastní iniciativy všude tam, kde je daň stanovena dokazováním. Stěžovatelka přitom zdůrazňuje důležitost této povinnosti správce daně, zejména s přihlédnutím k tomu, že změna zařazení výdajů vynaložených na opravy má dopad na správnost jejích finančních výkazů. Z tohoto důvodu se stěžovatelka ohrazuje proti názoru městského soudu, že po správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt domýšlel a vyhledával oporu pro jeho tvrzení a suploval jeho procesní aktivitu. Povinností správce daně je totiž vést řízení tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Městský soud tak pochybil, když nedostatek důkazních prostředků přičetl k tíži stěžovatelky, přestože to byl právě správce daně, který nedostál svých povinností.

[10] V následující kasační námitce stěžovatelka poukazuje na pochybení žalovaného a městského soudu spočívající v tom, že stavební práce zařazené stěžovatelkou do 1. etapy posuzovali ve vztahu ke konečnému stavu nemovitosti po provedení stavebních prací obou etap, a nikoli s ohledem na původní záměr stěžovatelky. Tento původní záměr musel být z důvodu špatného stavu nemovitosti přehodnocen, a proto 1. etapa stavebních prací nebyla dokončena a započala jejich 2. etapa.

[11] Konečně stěžovatelka namítla neexistenci souvislosti 1. a 2. etapy stavebních prací a s tím související nesouhlas se závěrem městského soudu, že nekompatibilita některých stavebních prací v rámci jejich jednotlivých etap není překážkou pro shledání jejich souvislosti věcné a účelové.

[12] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud postupoval při posouzení věci správně a jeho rozsudek je zákonný i přezkoumatelný. Nelze přitom souhlasit s námitkou stěžovatelky, že městský soud zkreslil či vytrhl z kontextu její tvrzení. Stěžovatelka totiž v odvolacím i žalobním řízení uvedla, že stavební práce 1. etapy byly prováděny za účelem provizorního zajištění bytového domu před stavebními pracemi 2. etapy, aby nechátral a nebyl nebezpečný. K závěru městského soudu, podle něhož stěžovatelka od počátku zamýšlela na stavební práce 1. etapy navázat 2. etapou, žalovaný dodává, že městský soud v této úvaze vycházel z rozporů v jejích tvrzeních, které nasvědčovaly jedné stavební akci tvořené dvěma etapami. Dále vzal v úvahu, že stavební práce 2. etapy byly zahájeny obratem po ukončení jejich 1. etapy, jakož i skutečnost, podle níž projektová dokumentace k 2. etapě stavebních prací vznikla v první polovině provádění stavebních prací 1. etapy. Dále městský soud zhodnotil racionalitu a věrohodnost tvrzení stěžovatelky a zároveň poukázal na některé rozpory v nich obsažené. Ty vzal následně v úvahu při posouzení, zda lze stavební práce 1. a 2. etapy hodnotit jako celek. Úvaha soudu o nelogičnosti míří k tomu, že pokud měla 1. etapa skutečně samostatně zajistit bezpečnost bytového domu a zabránit jeho dalšímu chátření, bylo na místě očekávat, že po dokončení těchto stavebních prací bude naplněn jejich účel, což v daném případě nenastalo. Závěr o souvislosti prací obou etap městský soud nepřevzal mechanicky z použitého termínu „provizorní zabezpečí“, nýbrž hodnotil jej v kontextu věcné a časové návaznosti obou etap, a to s přihlédnutím k rozporům v tvrzeních stěžovatelky.

[14] Co se týče námitky nedostatečného posouzení vztahu stavebních prací 1. etapy, označených stěžovatelkou jako opravy, a následných prací 2. etapy, odkazuje žalovaný na rozsudek městského soudu, který detailně vyložil rozdíl mezi opravou a technickým zhodnocením a kritéria pro posouzení stavebních prací rozdělených do několik etap.

[15] K tvrzení, že o pochybnostech správce daně ohledně charakteru stavebních prací 1. etapy a jejich souvislosti se stavebními pracemi 2. etapy se stěžovatelka dozvěděla teprve z rozhodnutí o odvolání, žalovaný uvádí, že se závěry správce daně byla stěžovatelka seznámena již ve výzvě k prokázání skutečností, což i sama připouští, následně v dosavadním výsledku kontrolního zjištění a v neposlední řadě v samotné zprávě o daňové kontrole, ze které je zřejmé přesvědčení správce daně o tom, že záměrem stěžovatelky byla celková rekonstrukce, což bylo konstatováno i v rozhodnutí žalovaného. Proti uvedenému závěru správce daně žalobkyně brojila již v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností a následně také v odvolání, což odporuje jejímu tvrzení, že se o něm dozvěděla až v pozdější fázi daňového řízení. Stěžovatelka tak byla řádně seznámena s rozsahem pochybností správce daně a měla možnost se k nim vyjádřit, takže na svých procesních právech nebyla nijak zkrácena.

[16] K námitce nedostatečné aktivity správce daně při dokazování žalovaný uvádí, že správce daně je povinen v rámci daňového řízení postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně. Tato povinnost však neznamená, že má správce daně v rámci daňového řízení jakkoli doplňovat tvrzení daňového subjektu, vyhledávat a konstruovat možné skutkové verze nebo obstarávat důkazy v jeho prospěch. Povinností správce daně je hodnotit provedené důkazy samostatně a také v jejich vzájemné souvislosti v rozsahu tvrzení

pokračování

a důkazních návrhů. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti neuvádí, jaké další důkazy měl správce daně provést a jak by měly změnit jeho závěry. K tvrzení stěžovatelky, podle něhož změna zařazení výdajů má dopad na správnost jejího účetnictví a účetních výkazů, a proto měl správce daně z vlastní iniciativy ve vyšším rozsahu skutkový stav věci objasňovat, žalovaný uvádí, že tato argumentace byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, a jde tedy o nepřipustnou námitku. Navíc stěžovatelka nesla primární důkazní povinnost ke svým daňovým tvrzením.

[17] K pochybnostem ohledně správnosti hodnocení důkazů správcem daně žalovaný podotýká, že ten v průběhu daňového řízení rozlišoval pojmy oprava a technické zhodnocení, vyhodnotil všechny stěžovatelkou předložené podklady, zhodnotil stav nemovitosti před a po provedení stavebních prací a následně svůj závěr ohledně souvislosti stavebních prací 1. etapy s technickým zhodnocením nemovitosti řádně odůvodnil, stěžovatelku se svými závěry seznámil a ponechal jí dostatek času k vyjádření.

[18] Co se týče stěžovatelkou tvrzené neexistence příčinné souvislosti stavebních prací 1. a 2. etapy, žalovaný uvádí, že pro posouzení, zda stavební práce 1. etapy představují opravu, či technické zhodnocení, je rozhodující, zda tyto stavební úpravy byly realizovány v rámci jedné stavební akce a tvoří spolu se stavebními pracemi 2. etapy jeden záměr, tedy zda jsou z hlediska věcného, časového i účelu stavebních prací jedním celkem. Městský soud ve svém rozsudku shledal, že práce uskutečněné v obou etapách byly součástí jedné stavební akce. Pro posouzení příčinné souvislosti přitom není rozhodující, zda některé stavební práce, jež by samy o sobě měly charakter oprav, byly vyčleněny do samostatné etapy, pokud měly souvislost s celkovým technickým zhodnocením. Žalovaný je tak ve shodě s městským soudem ohledně toho, že ani nekompatibilita některých stavebních prací 1. a 2. etapy nezpůsobuje absenci jejich věcné či účelové souvislosti.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění účinném do 31. 12. 2025 (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka odkázala na důvody kasační stížnosti uvedené § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[21] Podle písmena a) tohoto ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písmena b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písmena d)

stejného ustanovení, *kasací stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[22] Podle stěžovatelky nemá oporu ve spise bod 40 rozsudku městského soudu, kde je uvedeno, že *„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“*. Stěžovatelka namítá, že s těmito pochybnostmi byla obeznámena až v rozhodnutí o odvolání. Toto její tvrzení však neodpovídá skutečnosti, neboť jak bude dále zmíněno, uvedené pochybnosti správce daně vyjádřil a odůvodnil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 12. 2022 a následně v dosavadním výsledku kontrolního zjištění.

[23] Další argument městského soudu, jenž nemá mít oporu ve spise, spočívá v tom, že stěžovatelka několikrát zmínila svůj úmysl od počátku na stavební práce 1. etapy navázat 2. etapou stavebních prací. I toto tvrzení však oporu se spise má. Stěžovatelka totiž ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 5. 2023, kde rozporuje příčinnou souvislost stavebních prací 1. a 2. etapy, argumentuje nekompatibilitou některých stavebních prací a zdůrazňuje, že od 1. etapy bylo upuštěno, jelikož po zahájení prací byl zjištěn horší stav nemovitosti, než se předpokládalo. Stěžovatelka v tomto vyjádření uvedla, *„stavební zásahy prováděné v 1. fázi byly činěné z důvodu provizorního zajištění domu, aby nebyl životu nebezpečný a aby se zamezilo jeho dalšímu chátrání a devastaci. A to až do doby, než byla Společnost schopná na základě uvážlivého postupu nechat připravit projektovou dokumentaci pro realizaci technického zhodnocení a zažádat o povolení změny stavby před dokončením a podniknout další přiměřené kroky.“* Následně doplnila, že *„[v] průběhu 1. etapy se totiž ukázalo, že na naplánované opravy 1. etapy nepůjde stavebně navázat dle statovaného záměru prací 2. etapy. Práce provedené v 1. etapě měly ve výsledku toliko účel provizorního zmírnění negativních dopadů chátrání a devastace budovy.“* Obě tato tvrzení v totožném znění je možné nalézt také v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Dále znalecký posudek z května roku 2017, kterým bylo provedeno ocenění nemovitosti ke dni 27. 3. 2017 a o němž stěžovatelka v průběhu daňového řízení opakovaně zdůrazňovala, že může sloužit toliko jako důkaz stavu nemovitosti před započatím stavebních prací 1. etapy, jelikož smlouva o dílo k této etapě byla uzavřena až dne 1. 4. 2017, v bodě 4.1.1.3.2. s názvem *„Bytový dům na pozemkové parcele č. 38 - budoucí stav“*, popisuje mimo jiné patrovou půdní vestavbu a v ní nově vybudované bytové jednotky, což svědčí o tom, že stěžovatelka již v této době měla v plánu provést technické zhodnocení předmětné nemovitosti.

[24] Z výše citovaných vyjádření stěžovatelky a také ze zmíněného znaleckého posudku tedy vyplývá, že provedení prací technického zhodnocení bylo vždy v plánu a jejich charakter byl stěžovatelce znám nejpozději od května 2017, kdy byl vypracován znalecký posudek.

[25] K námitce chybějícího posouzení, zda by stavební práce 1. etapy byly opravami ve smyslu účetních předpisů, kdyby došlo k jejich dokončení, Nejvyšší správní soud uvádí, že cílem soudního přezkumu není polemizovat nad tím, jak by se věci měly, kdyby se udály jiným způsobem, nýbrž posoudit právní stav na základě zjištěného skutkového stavu. Posouzení příčinné souvislosti stavebních prací 1. etapy se stavebními pracemi 2. etapy se pak městský soud podrobně věnoval v bodech 26-46 odůvodnění svého rozsudku, v nichž vyložil všechny s problematikou související pojmy a následně rozebral skutkové okolnosti, na základě kterých bylo shledáno, že práce obou etap spolu časově, věčně a účelově souvisí.

pokračování

[26] Co se týče právní otázky vznesené stěžovatelkou v rámci této námitky, náklady na stavební práce 1. etapy, které kvalifikovala jako opravy, se automaticky v důsledku následného celkového zhodnocení nemovitosti nestávají součástí nákladů na technické zhodnocení. Jelikož však v řešeném případě byla shledána souvislost (účelová, věcná a časová) stavebních prací 1. a 2. etapy, kdy práce probíhaly v rámci jedné stavební akce, bylo městským soudem posouzeno, že náklady vynaložené na stavební práce 1. etapy představovaly rovněž náklady na technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[27] Stěžovatelka rovněž brojí vůči městským soudem shledanému rozporu v jejích tvrzeních a závěru rozsudku městského soudu, podle něhož „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.“ Městský soud měl tato její tvrzení vytrhnout z kontextu a následně chybně dovodit souvislost stavebních prací 1. etapy s technickým zhodnocením provedeným stavebními pracemi 2. etapy.

[28] Nevyšší správní soud tak porovnal tvrzení stěžovatelky týkající se účelu stavebních prací 1. etapy, když některá z nich již byla citována výše. Ve svém vyjádření učiněném v průběhu daňové kontroly dne 22. 7. 2022 uvedla, že „do stavby dlouhodobě zatékalo a docházelo k degradaci stavebních prvků...Z tohoto důvodu iniciovala společnost zajištění a provedení alespoň základních stavebních oprav, které by zamezily chátrání a další devastaci budovy. Příslušná projektová dokumentace vznikla na podkladu původního stavebního povolení z roku 1996 a měla řešit stavební práce charakteru oprav s cílem uvedení projektu do původního nebo provozuschopného stavu.“ V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka tvrdila, že „stavební práce prováděné žalobkyní v 1. etapě byly provedeny za účelem uvedení budovy do provozuschopného stavu a jejího následného využití k realizaci zdanitelných příjmů.“ Dále zmínila, že „prvotním záměrem, jak vyplývá ze stavebního povolení z roku 1996, tedy byla celková oprava domu se souběžným provedením dílčích prvků charakteru technického zhodnocení.“ I když se tedy stěžovatelka v uvedených podáních mohla vyjádřit neúplně či nepřesně a její jednotlivá tvrzení mohou působit rozporně, tak ve svém základu odpovídají tomu, jak je shrnul městský soud v napadeném rozsudku.

[29] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[30] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[31] Stěžovatelka opakovaně v průběhu celého řízení namítá, že jí nebyly správcem daně dostatečně jasně dány najevo pochybnosti ohledně jí tvrzených a dokazovaných skutečností a že tyto pochybnosti správce daně vyjádřil kvalifikovaně až v rozhodnutí o odvolání, v důsledku čehož neměla možnost unést své důkazní břemeno. Nicméně již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 12. 2022 správce daně vyzval stěžovatelku k „předložení nebo navržení důkazních prostředků, prostřednictvím kterých by prokázal, že předmětné opravy v celkové výši 8 869 793 Kč představují náklady uplatněné v souladu s § 24 zákona o daních

z příjmu, tj. že se jedná o náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. že se nejedná o náklady vynaložené na technické zhodnocení.“ V téže výzvě správce daně následně své pochybnosti konkretizoval výčtem prací, které mají charakter technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Pokud má stěžovatelka na mysli, že správce daně dostatečně kvalifikovaně nevyjádřil, že shledal souvislost (věcnou, účelovou, časovou) mezi stavebními pracemi první a druhé etapy a o té se stěžovatelka dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání, pak ani toto tvrzení neodpovídá skutečnosti. V dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 4. 2023 totiž správce daně uvedl, že „*stavební práce probíhaly v rámci jedné stavební akce, tj. tvořily z hlediska věcného i časového rozsahu jeden celek směřující ke změně technických parametrů*“. Ze strany správce daně tak bylo stěžovatelce výslovně sděleno, že shledal souvislost mezi stavebními pracemi 1. a 2. etapy a v obou citovaných dokumentech bylo vyličen, jaké práce má na mysli a z čeho jeho pochybnosti vyplývají.

[32] K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně, respektive jeho nedostatečné aktivity při dokazování, lze uvést, že této problematice se věnuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které, stejně jako z § 92 daňového řádu, vyplývá, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností (k tomu z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022-33, ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, a ze dne 15.05.2026, č. j. 8 Afs 165/2025-42). Daňové řízení je přitom postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat a své tvrzení ohledně ní doložit, nikoli na zásadě vyhledávací, jak tvrdí stěžovatelka. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 244/2024-51, se uvádí, že „*i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve vztahu k těmto pochybnostem jej tíží důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ [§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS]. Jinými slovy řečeno, správce daně není povinen prokázat, že k uskutečnění výdajů nedošlo. Postačuje, pokud relevantně zpochybní daňovým subjektem tvrzené skutečnosti (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, bod 40). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto pochyby prokáže, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví“ (totéž Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudcích ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, ze dne 15.05.2026, č. j. 8 Afs 165/2025-42, nebo ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54).*

[33] V daném případě tak správce daně tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání existence vážných a důvodných pochybností o souladu tvrzení stěžovatelky se skutečností. K unesení důkazního břemene správcem daně bylo zapotřebí, aby označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vyhodnotil tvrzení daňového subjektu jako nevěrohodná. Tuto svou povinnost správce daně splnil již ve výzvě k prokázání informací ze dne 13. 12. 2022, v níž zhodnotil stěžovatelkou předložené podklady a jasně vymezil, na základě jakých z nich má pochybnosti o tom, že stavební práce 1. etapy nebyly opravami ve smyslu účetních předpisů,

pokračování

ale technickým zhodnocením ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních příjmů. Prostřednictvím této výzvy byla stěžovatelka o pochybnostech správce daně náležitě informována a zároveň byla vyzvána k předložení či označení dalších důkazů k prokázání jejích tvrzení. Pochyby vzbudila zejména dohoda o ukončení smlouvy o dílo, znalecký posudek a odborné vyjádření Národního památkového úřadu. Poté, co správce daně vyjádřil své pochybnosti a objasnil, proč vznikly, přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku. Ta se v reakci na výzvu ze dne 11. 1. 2023 vymezila vůči uvedeným závěrům správce daně, avšak nenavrhla ani nepředložila žádné nové důkazy, které by prokázaly její tvrzení ohledně povahy stavebních prací 1. stavební etapy. Správce daně tak v dosavadním výsledku kontrolního zjištění rekapituloval průběh daňové kontroly a shrnul, že náklady na stavební práce 1. etapy představují náklady na technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka doplnila některé důkazní prostředky (smlouvu o dílo ke stavebním pracím 2. etapy a její dodatek společně s projektovou dokumentací, položkový rozpočet ke smlouvě o dílo na stavební práce 1. etapy) a argumentovala proti souvislosti mezi stavebními pracemi obou etap, především nekompatibilitou některých prací 1. a 2. etapy. Správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole vypořádal argumentaci stěžovatelky, zhodnotil nově navržené důkazy a nadále setrval na závěru o neprokázání skutečnosti, že stavební práce 1. etapy měly charakter oprav podle účetních předpisů, a nevedly tedy k technickému zhodnocení nemovitosti ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Své závěry správce daně řádně odůvodnil, všechny důkazy hodnotil samostatně a také v jejich vzájemné souvislosti, a proto lze uzavřít, že usnesl své důkazní břemeno, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost daňového tvrzení stěžovatelky ohledně povahy stavebních prací 1. etapy jako opravy bytového domu. Ostatně mezi stěžovatelkou a žalovaným nejsou spory ve skutkové rovině případu, nýbrž ohledně jeho právního posouzení, jímž se bude Nejvyšší správní soud nyní zabývat.

[34] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[35] Podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1.*

[36] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).*

[37] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).*

[38] Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, *součástí*

ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou opravy a údržba. Opravou se 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. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

[39] Co se týče posuzování povahy stavebních prací ve vztahu k jejich konečnému výsledku, respektive názoru stěžovatelky, že by měly být posuzovány s ohledem na původní záměr, považuje Nejvyšší správní soud za podstatné vymezit rozdíl mezi účelem stavebních prací a účelem výdajů. Ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2023, č. j. 7 Afs 76/2022-33, vyložil, že pro posouzení daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je klíčové, za jakým účelem byly výdaje vynaloženy, pokud se „*daňový subjekt v okamžiku, kdy transakci uzavíral, mohl rozumně domnívat (s přihlédnutím ke všem rizikům, jež mohl v dané době rozumně odhadnout a zohlednit), že daná transakce mu může s rozumnou pravděpodobností v budoucnu generovat (zdanitelný) příjem*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64). Není tedy rozhodující, zda příslušný výdaj skutečně vedl ke vzniku předpokládaného příjmu. Na citované rozhodnutí odkazovala stěžovatelka v žalobě, dávala jej však do souvislosti s tím, že charakter stavebních prací (konkrétně 1. etapy) také musí být posuzován podle jejich účelu. Ohledně posouzení, zda v důsledku realizace stavebních prací došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, pak Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že je třeba posoudit stav nemovitosti před zahájením prací a po jejich dokončení. V rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, vyslovil, že „*pro posouzení stavebních prací coby oprav, nebo technické zhodnocení je třeba dostatečně zjistit výslednou změnu nemovitosti, a to konfrontací jejího původního stavu se stavem po provedeném zásahu*“ (srov. např. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87). V naposledy citovaném rozhodnutí je dále řečeno, že „*závěr o tom, jaký charakter měly stavební práce na nemovitosti daňového subjektu, musí vyplynout z řádného důkazního řízení ve smyslu § 31 daňového řádu. Podstatný je přitom faktický charakter provedených prací, a nikoliv jejich formální označení na jednotlivých účetních dokladech či jiných dokumentech. Jestliže je tedy postaveno najisto, jaké stavební práce byly provedeny a jaká byla jejich technická povaha (zaznamenaná např. v podkladech stavebního úřadu či plynoucí ze znaleckých posudků), vlastní subsumpce těchto zjištění pod režim oprav nebo technického zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů náleží samotným daňovým orgánům.*“

[40] Pro posouzení, zda byly náklady vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je tak stěžejní, za jakým účelem byly vynaloženy a zda bylo možné v době jejich vynaložení rozumně předpokládat, že tento účel bude naplněn. Z hlediska posouzení, zda došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, však účel stavebních prací podstatný není, neboť rozhodující je naopak stav nemovitosti po provedení prací v porovnání se stavem před jejich započítáním. Pokud je tedy shledána souvislost mezi stavebními pracemi a jedná se o práce jedné stavební akce, pak také náklady na ně vynaložené je třeba posuzovat společně, neboť byly vynaloženy za účelem provedení stavebních prací, které ve svém souhrnu měly za následek technické zhodnocení nemovitosti. V takovém případě se jedná o výdaje vynaložené na technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[41] Dále stěžovatelka rozporuje souvislost stavebních prací 1. a 2. etapy s ohledem na závěr městského soudu, že nekompatibilita některých prací jednotlivých etap věcnou souvislost nevylučuje. Podle stěžovatelky totiž stavební práce postrádaly věcnou i účelovou souvislost, jejich souvislost časovou nerozporuje. V rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 6 Afs 273/2022-43, však Nejvyšší správní soud vyslovil, že „pro posouzení shody účelu i věcné souvislosti posuzovaných plnění je rozhodující objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu, nikoli subjektivní záměr daňového subjektu“. V dalším rozsudku ze dne 12. 6. 2026, č. j. 10 Afs 184/2025-54, pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „zásadní pro posouzení otázky, zda se jednalo o opravu, či technické zhodnocení, je tedy to, že původní stav byl natolik špatný, že bez zásadních investic do stavebních úprav a do všech podstatných zařizovacích prvků by nemovitost byla jen stěží jakkoli použitelná.“ Dále v něm uvedl, že „stěžovatelčin požadavek, že by výdaje na práce měly být rozděleny podle toho, zda jen směřovaly k navrácení nemovitosti do původního stavu, nebo ke změně hotelu na dům sociálních služeb, proto nemůže uspět. Jak krom toho vysvětlil krajský soud, vše nasvědčovalo tomu, že stěžovatelka zamýšlela přeměnit hotel na dům sociálních služeb už dříve než v roce 2015. Také v tomto ohledu tedy práce zjevně směřovaly ke změně účelu užívání. I kdyby ale tento úmysl nebyl dán už dříve, výdaje uplatněné v roce 2014 na to, aby se z takřka nepoužitelného objektu stala nemovitost, která bude v dalších letech využívána a bude vytvářet příjmy, byly natolik vysoké, že naplňují podstatu pojmu technické zhodnocení.“

[42] Z naposledy citovaného rozsudku vyplývá, že pokud je nemovitost v tak špatném stavu, že její oprava takřka není možná, nedává smysl rozdělovat výdaje vynaložené na stavební práce na výdaje na opravy a na výdaje na technické zhodnocení, jelikož výsledná změna stavu nemovitosti jako celku má takový rozsah, že naplňuje znaky technického zhodnocení. Zároveň si je Nejvyšší správní soud vědom i svého rozsudku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26, i dalších rozhodnutí a nerozporuje, že také v rámci jedné investiční akce, která má za cíl rozsáhlé změny stavby, mohou být některé stavební práce posouzeny jako opravy, pokud nemají s prováděnými změnami stavby souvislost. V řešeném případě se však stavební práce mající za následek technické zhodnocení nemovitosti dotkly všech částí bytového domu. Jak správně uzavřel a odůvodnil žalovaný i městský soud, vyčlenění prací, které by s celkovou změnou neměly souvislost, tak nebylo možné.

[43] Co se týče nekompatibility některých prací, Nejvyšší správní soud se v této otázce ztotožňuje s odůvodněním rozsudku městského soudu (respektive rozhodnutí žalovaného). Při provádění rozsáhlých stavebních prací může běžně docházet ke komplikacím a změnám, které mají za následek nutnost opakování některých činností či změny již provedených prací. Nekompatibilita některých prací však není sama o sobě schopná vyvrátit souvislost prací obou stavebních etap, která byla v řešeném případě shledána po řádném posouzení a důkladném odůvodnění.

[44] Městský soud tak ve shodě s žalovaným dospěl ke správnému závěru o povaze veškerých stavebních prací jako technického zhodnocení, a nikoliv jako opravy bytového domu, což vylučuje daňovou uznatelnost předmětného výdaje. Proto je po posouzení všech kasačních námitek možné konstatovat, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný, zákonný i vycházející z řádně zjištěného skutkového stavu finančními orgány a že daňové ani žalobní řízení nebylo zatíženo vadou, která by měla vliv na zákonnost v nich vydaných rozhodnutí. V posuzované věci tedy nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. září 2026

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu