



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **LETASOL, spol. s r.o.**, IČ: 49432541  
sídlem Letecká 1110, 686 04 Kunovice  
zastoupený daňovou poradkyní JUDr. Evou Zemanovou  
sídlem Přívrat 1454/12, 616 00 Brno

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32648/16/5200-11434-707700**

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2015, č. j. 826086/15/3309-51523-700240 (dále jen „platební výměr“), byla žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 552 140 Kč

a vyměřeno penále ve výši 20 % z doměřené daně ve výši 110 428 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2016, č. j. 32648/16/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tak, že výši doměřené daně změnil na částku 550 050 Kč a výši vyměřeného penále změnil na částku 110 010 Kč, čímž napravil chybu, jíž se správce daně dopustil při výpočtu doměřené daně.

2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka zahrnutí 1) nákladů na odstranění technologie sekání betonových patek, zasypaní recyklátem a hutnění v budově K45 ve výši 104 900 Kč, 2) nákladů na nákup stavebního materiálu, opravu a údržbu budovy K13 ve výši 2 703 617, 89 Kč do daňové uznatelných nákladů roku 2011.

## II. Obsah žaloby

3. Žalobce se žalobou domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů.
4. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje již v jeho vydání po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Dále uvádí, že odůvodnění napadeného rozhodnutí k vyloučení nákladů na opravu budovy K45 je zmatečné a nedostatečné. Je opatřeno novými argumenty, proti kterým bylo žalobci odepráno bránit se v odvolání. Jediným důkazem, ze kterého žalovaný vychází, je fotodokumentace z roku 2009, kterou žalobce napadl v odvolání jako neprůkaznou, avšak žalovaný jeho námitku nijak kvalifikovaně nevyvrátil. U předmětného nákladu se jednalo pouze o odstranění technologie bývalé vodárny, kterým nedošlo ke změně účelu či technických parametrů tohoto objektu ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
5. V rámci námitek proti posouzení akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ žalovaným žalobce namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Tu spatřuje v tom, že žalovaný opatřil napadené rozhodnutí novými argumenty a důvody, proti kterým bylo žalobci odepráno bránit se v odvolání. Dále namítá, že se žalovaný buď vůbec, nebo dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce – kromě těch níže uvedených se jedná o námitku týkající se nových argumentů správce daně uvedených až ve zprávě o daňové kontrole; námitku, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99 (dále jen „rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99“; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), svědčí ve prospěch žalobce; návrh na ustanovení znalce k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení; zpochybnění odpovědi na výzvu k součinnosti Města Kunovice; námitku o neprůkaznosti fotodokumentace z roku 2009; námitku, že demolicí přístavků a přístřešku nemohlo dojít k technickému zhodnocení.
6. Dle názoru žalobce žalovaný nepostupoval v souladu s § 115 daňového řádu, když žalobce neseznámil s nově provedenými důkazy a neumožnil mu, aby se k nim vyjádřil, byť po jejich zhodnocení dospěl ke stejnému závěru jako správce daně. S odkazem na rozsudek č. j. 8 Afs 33/2011-99 uvádí, že celkovým záměrem akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ bylo provedení opravy budovy K13, a nebylo proto nutné u dílčích prací zkoumat, zda měly charakter technického zhodnocení, a vyčleňovat je z daňových nákladů. Žalobce v průběhu správního řízení doložil dostatečné množství důkazů o charakteru oprav u prováděných prací, stejně jako technický výkres zachycující stav budovy před zahájením stavby v roce 2009, žalovaný nemůže tvrdit opak. Neunesení důkazního břemene žalovaný jen konstatoval, aniž by se předloženými důkazy jednotlivě zabýval, proč žalobcem tvrzené skutečnosti nepovažuje za prokázané. Při výměně oken byla zachována plocha oken a prosvětlení vnitřních prostor, nemohlo tak dojít ke změně parametrů stavby. Samotnou změnu vzhledu nepovažuje § 33 zákona o daních z příjmů za technické zhodnocení. Ani v této části není napadené rozhodnutí řádně odůvodněno. Rovněž záměna použitého materiálu pro opláštění budovy není dle Pokynu Ministerstva financí ČR č. D-300 k § 33 zákona o daních z příjmů považována za technické

zhodnocení. Odmítnutí odvolací námitky žalobce, že demolicí přístavků a přístřešku nemohlo dojít k technickému zhodnocení, není řádně odůvodněno.

### III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že námitky uvedené pod bodem II. žaloby nelze považovat za žalobní body, proto navrhuje, aby je soud odmítl. Dále uvádí, že k doměření předmětné daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Vzhledem k tomu, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 končí v případě žalobce současně se lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013, která by uplynula nejdříve 3. 4. 2017, nemohlo k doměření předmětné daně žalobci napadeným rozhodnutím dojít po uplynutí prekluzivní lhůty.
8. Dle žalovaného žalobce brojí proti souhrnu dalších informací, poznatků a úvah, které závěry správce daně jen potvrzují, či brojí argumenty, které pro vyhodnocení posuzované věci nejsou podstatné. Napadené rozhodnutí se vypořádalo se všemi námitkami, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. Vadu nepřezkoumatelnosti nemůže založit nespokojenost žalobce s mírou podrobnosti, v níž žalovaný reagoval na dílčí tvrzení žalobce. Sám žalobce brojí proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení. Odmítnutí nevýznamné argumentace žalobce nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv.
9. Žalovaný zdůrazňuje, že předmětem doměrku správce daně nebylo pouze odstranění technologie vodárny, nýbrž i další stavební práce – vyklizení haly K45, kopání základů, armování, šalování, vysekání betonových patek, betonáž, izolace. V průběhu správního řízení žalobce pouze zpochybňoval důkazní prostředky získané správcem daně, nové důkazní prostředky prokazující, jaký byl stav objektu haly K45 a K13 před zahájením stavebních prací tak, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu, však nepředložil. Oproti tomu fotodokumentace získaná správcem daně z roku 2009 a 2013 na rozdíl od žalobcem předložených dokladů a písemností dostatečně prokazuje stav haly K 45 a K13 před započítáním prací na úpravách (rok 2009) a stav výsledný (rok 2013). Je z ní seznatelné, že došlo ke zvětšení celkové zastavěné plochy haly K45 a ke změně jejího obvodového pláště. Provedené stavební práce jsou technickým zhodnocením haly K45, neboť jimi došlo nejen ke změnám samotného vzhledu stavby, ale i jejích technických parametrů.
10. V kolaudačním rozhodnutí je uvedeno, že byly provedeny stavební úpravy stávající haly K13, kterými došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Nelze akceptovat argumentaci žalobce, že samotným stavebním odborem byl potvrzen charakter prováděných prací, jestliže tyto stavební úpravy žalobci povolil souhlasem pod označením „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“. Došlo nejen ke zmenšení zastavěné plochy, nýbrž i k celkové změně rozměrů obvodového pláště. Oproti tvrzení žalobce z technické zprávy vyplývá, že ke zbudování vrátnice nedošlo pouhou přeměnou kanceláře, nýbrž rozsáhlými stavebními úpravami. Výměnou oken došlo ke zcela zásadní změně vzhledu stavby (parametrů haly K13). Stejně tak v důsledku provedení opláštění došlo ke změně plochy obvodového pláště, nemohlo tak být dosaženo původního stavu, jak tvrdí žalobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39, poukazuje na závěr, že dojde-li při stavebních pracích ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Posuzovanými stavebními úpravami došlo nejen ke změnám vzhledu stavby a jejích technických parametrů, současně se změnou v užívání části stavby (zbudování vrátnice) došlo i ke změně dispozic vnitřního uspořádání haly K13. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 107/2008-49 podporuje svůj závěr, že provedenými úpravami došlo k technickému zhodnocení budovy.

#### IV. Replika žalobce

11. Žalobce v podané replice zdůrazňuje, že základ argumentace o nezákonnosti napadeného rozhodnutí je obsažen v bodu III žaloby, v bodu II. žaloby obsahuje toliko rekapitulaci průběhu předmětného daňového řízení. Dále uvádí, že přestože odkazuje na odvolací námítky, současně jasně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a uvádí plnohodnotné a konkrétní žalobní námítky vyvracející argumenty žalovaného; žalobní námítky jsou tak zcela konkrétně a relevantně formulovány. Žalovaný dle žalobce odbyl namítaná procesní pochybení pouhým konstatováním, že nepochybil s odkazem na obsah napadeného rozhodnutí. K námitce o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu bez jakéhokoliv odůvodnění pouze konstatoval, že k odlišnému právnímu názoru odvolacího orgánu nedošlo. Žalobce uvedl v žalobě řadu konkrétních odvolacích důvodů, na které žalovaný nereagoval v napadeném rozhodnutí vůbec – a to ani méně podrobně, ani nejasně či nesrozumitelně, ani je neodmítl, ani je nevyhodnotil méně detailně.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
14. V souladu s vyjádřením žalobce v podané replice zdejší soud přezkoumával správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů uvedených pod bodem III. žaloby. Obsah bodu II. žaloby zdejší soud vyhodnotil jako rekapitulaci vývoje správního řízení a obsahu správních rozhodnutí, nikoli jako žalobní námítky, které by byl povinen vyřadit.
15. Jako první se zdejší soud zabýval žalobní **námítkou o tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí způsobené jeho vydáním po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně** vymezené v § 148 daňového řádu.
16. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“*.
17. Pro řádnou aplikaci výše uvedeného ustanovení ve vztahu k projednávané věci je klíčové určit, kdy žalobci uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2011. V rámci úvah směřujících k takovému určení je však nutno zohlednit skutečnost vyplývající ze správního spisu, a to, že v roce 2008 byla žalobci vyměřena daňová ztráta.
18. Vzhledem k tomu, že žalobce pro zdaňovací období roku 2011 byl daňovým subjektem se zákonem uloženou povinností mít účetní závěrku ověřenou auditorem, byl povinen v souladu s § 136 odst. 2 daňového řádu podat daňové přiznání do 2. 7. 2012. Žalobce v tento den podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2011, v tento den tak započala běžet lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob. Ta měla uplynout dle § 148 odst. 1 daňového řádu dnem 2. 7. 2015. Zahájením daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 dne 21. 2. 2013 však byla lhůta dle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušena a k jejímu uplynutí by mělo dle § 148 odst. 1 daňového řádu dojít dne 22. 2. 2016.
19. Běh lhůty pro stanovení daně však dále ovlivňuje skutečnost, že žalobce mohl až do roku 2013 uplatňovat výše zmiňovanou daňovou ztrátu z roku 2008. Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého lze od základu daně *„odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za*

*předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“.*

20. Speciální ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak pro tyto případy konkrétně stanoví, že „[b]ylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“ (podtržení doplněno zdejším soudem).
21. S ohledem na výše uvedené tak žalobce mohl daňovou ztrátou vzniklou ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnit nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2009, 2010, 2011, 2012 a 2013. Lhůta pro stanovení daně za rok 2008, stejně jako za v posuzované věci rozhodný rok 2011 tak končí současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2013. Lhůta pro podání daňového přiznání za rok 2013 uplynula žalobci dle § 136 odst. 1 daňového řádu dne 31. 3. 2014, v případě, že by byly naplněny podmínky stanovené v § 136 odst. 2 daňového řádu, dne 30. 6. 2014. Tříletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu tak v případě roku 2013 mohla uplynout nejdříve dne 3. 4. 2017 (zda uplynula v tento den či později soud nemá možnost ze správního spisu ověřit, neboť správní spis neobsahuje relevantní informace týkající se tvrzení žalobce za zdaňovací období roku 2013; tato informace by však nemohla nijak ovlivnit posouzení, zda byla předmětná daň žalobci doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty).
22. K oznámení platebního výměru žalobci, tj. rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, došlo v posuzované věci dne 17. 4. 2015, to je zjevně před nejbližším možným uplynutím lhůty, tj. dnem 3. 4. 2017. Je tak zřejmé, že ani platební výměr, ani napadené rozhodnutí nebyly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010 žalobci.
23. Žalobce v žalobě na několika místech namítá **nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí**, ať už z důvodu úplného pomínutí argumentace žalobce, jejího nedostatečného vypořádání, pro nedostatek důvodů rozhodnutí, či pro novou argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, vůči které byla žalobci odepřena možnost obrany.
24. K některým obecně vzneseným námitkám zdejší soud předznamenává, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).*
25. Co se týče precizace žalobních bodů, je potřeba také zmínit, že zdejší soud se může zabývat pouze takovými námitkami, z nichž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů žalobce rozhodnutí žalovaného napadá. Rada pasáží obsažených v žalobě přitom spíše vzbuzuje dojem, že žalobce u každé části napadeného rozhodnutí nejprve „pro jistotu“ namítá její nepřezkoumatelnost (pro žádné, či nedostatečné vypořádání se s odvolacími námitkami) a následně ji napadá z hlediska věcného posouzení.
26. Jelikož převážnou většinu námitek nepřezkoumatelnosti uvádí žalobce v rámci jednotlivých žalobních bodů obecně a dle zdejšího soudu spíše „automaticky“, bude na ně soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině (k souvisejícím konkrétnějším tvrzením, z nichž vyplývá zřetelný a blíže zdůvodněný nesouhlas žalobce s konkrétním postupem žalovaného, uplatněným v jednotlivých částech žaloby, se pak zdejší soud vyjádří při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů).

27. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobce rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce (byť ne explicitně ke každému jednotlivému odvolacímu bodu, viz dále). Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného, proti kterým žalobce následně brojí konkrétní věcnou argumentací. Zdejšímu soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil.
28. **K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění**, kterou žalobce na několika místech žaloby namítá, zdejší soud poznamenává, že ta může být dána především tehdy, opřel-li správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz obdobně k rozhodovací činnosti správních soudů např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v odvolání (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).
29. Žalovaný se podle zdejšího soudu vypořádal se všemi námitkami stěžovatele vznesenými v odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).
30. Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do širě odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTURE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitkách, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

31. Nelze přisvědčit žalobcově námitce **nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu nově vznesených argumentů žalovaným v napadeném rozhodnutí**. Na prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí daňového řízení je při soudním přezkumu pohlíženo jako na jeden celek - teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161).
32. K zásadě dvojinstančnosti daňového řízení se již v minulosti vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS) takto: „*Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovést, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.*“ Výše uvedené lze doplnit závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedenými v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, a to následovně: „*Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu).*“
33. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 Afs 121/2014-60, dospěl k závěru, že daňový subjekt nemá právo, aby byl proveden přezkum posouzení věci odvolacím orgánem, který věc po právní stránce kvalifikoval jinak než správce daně, nějakou další, vyšší instancí v rámci správního řízení. Posouzení věci provedené odvolacím orgánem totiž nezůstává nedotknutelné – může být napadeno žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s., jako tomu je v právě projednávané věci. Zdejší soud tak konstatuje, že žalobce nebyl zkrácen na svém právu brojit proti závěrům žalovaného. Nadto je třeba připomenout, že spíše než o uvedení nových argumentů, proti kterému žalobce brojí, se v případě napadeného rozhodnutí jedná o vydefinování, respektive zvýraznění stěžejních důvodů vedoucích k závěru o daňové neuznatelnosti vynaložených nákladů, jenž je totožný jak pro prvostupňové, tak napadené rozhodnutí. V projednávané věci v rámci odvolacího řízení tudíž ani nedošlo k odlišné právní kvalifikaci. Soud také poznamenává, že nedošlo k doplnění dokazování, nýbrž toliko k doplnění zhodnocení důkazů provedených správcem daně. Námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro uvedení odlišné argumentace tak nemůže obstát.
34. Žalobce dále namítá, že žalovaný vydal **napadené rozhodnutí obsahující nové argumenty, aniž by žalobce měl možnost se** k těmto nově vzneseným argumentům, resp. důvodům napadeného rozhodnutí **vyjádřit**.
35. Na půdorysu daňového řízení konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), že „*[z]ákladem nalézání skutkového stavu [...] je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivity a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). [...] Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj*

*záměrně přenášet nalézací řízení.*“ Ani tato námitka žalobce tak nemůže obstát vzhledem k tomu, že způsob, jakým žalovaný přezkoumal platební výměr správce a daně a rozhodl o odvolání žalobce, žádným způsobem nevybočil z právního rámce přezkumu. Žalovaný v rámci přezkumu a odůvodnění správnosti platebního výměru podrobněji rozvedl prvostupňové rozhodnutí a definoval stěžejní důvod, proč peněžní prostředky uložené u Pojišťovny nemohou být považovány za daňově uznatelný výdaj. Jedná se tak plně v souladu se zákonem a výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu o doplnění a opravu argumentace uvedené správcem daně, které žalovaný neměl povinnost jakkoli před vydáním napadeného rozhodnutí zasílat na vědomí žalobci.

36. K odůvodnění napadeného rozhodnutí na tomto místě ještě zdejší soud znovu dodává, že žalovaný toliko doplnil zhodnocení důkazů provedených správcem daně, sám nové důkazy neprováděl. Toto hodnocení není opět ničím jiným než doplněním odůvodnění platebního výměru, respektive zprávy o provedené daňové kontrole, nikoliv prováděním důkazů dle § 115 odst. 1 daňového řádu, se kterými by žalobce musel být dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznamován.
37. Žalobce brojí proti závěru správce daně o daňové neúčinnosti nákladů vynaložených na **stavební práce provedené na hale K45**, neboť tyto **dle názoru žalobce nelze považovat za technické zhodnocení** ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Další sadou žalobních námitek **žalobce brojí proti závěru správce daně, že realizací akce „Oprava opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ došlo k technickému zhodnocení** budovy K13.
38. Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů technické zhodnocení nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
39. Před samotným posouzením výše uvedených námitek považuje zdejší soud za vhodné blíže specifikovat pojem „technické zhodnocení“ a upozornit na jeho základní odlišnosti od „opravy“, resp. „pořízení materiálu a opravy“ (jak o nákladech bylo v případě budovy K45 žalobcem účtováno). Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů termín „oprava“ neobsahuje, připouští judikatura Nejvyššího správního soudu analogického užití definice „opravy“ obsažené v účetních předpisech. Opravou se 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, rozumí *„[o]dstranění účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, a to i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení“* (podtržení doplněno zdejším soudem; k tomu blíže např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83; obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 – 87; ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 108/2006 – 153; nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 5/2006 – 96). Oproti technickému zhodnocení, které přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením, spočívajícím v odstranění vady věci, následků jejího poškození nebo účinků jejího opotřebení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 65/2012-41).
40. Za technické zhodnocení jsou naproti tomu považovány nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce znamenající změnu účelu či technických parametrů, či modernizace ve smyslu rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti. Technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako „opravu vyšší kvality“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006 - 87).
41. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87 při hodnocení charakteru úpravy není primárně důležitý její důvod ani původní cíl. Už vůbec proto nemůže být rozhodné to, jak výsledek původně očekávaného cíle žalobce subjektivně hodnotil. Určující je objektivní porovnání počátečního a výsledného stavu. Zdejší soud proto považuje za irelevantní odkazy žalobce na „celkový záměr“ prováděné akce. Celkový záměr je podstatnou

skutečností pro posouzení, zda více dílčích úkonů spolu tvoří jedinou stavební akci. V tomto případě má však žalobce celkovým záměrem na mysli toliko původní subjektivní přesvědčení o tom, jaký charakter bude mít výsledek stavební akce. Takové přesvědčení ovšem není pro posouzení charakteru úpravy určující.

42. Důkazní břemeno týkající se prokázání daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na posuzované úpravy, resp. prokázání charakteru předmětných úprav, přitom leží na žalobci. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59 (publ. pod č. 2506/2012 Sb. NSS), oprávněnost tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnost, způsob výpočtu její výše a způsob jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, prokazuje daňový subjekt. K tomu závěru lze dodat, že právě proto, že hranice mezi nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nejasná, přičemž v rámci jedné investiční akce mohou být prováděny jak opravy, tak současně může docházet i k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 9 Afs 141/2007-83).
43. Aby tedy žalobce mohl nárokovat daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na předmětné úpravy, musel by unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že charakterem stavebních úprav byla toliko oprava ve smyslu zákona a judikatury výše citovaných, resp. „pořízení materiálu a oprava“. Zdejší soud nepopírá, že žalobce k prokázání svých tvrzení předložil správci daně, potažmo žalovanému, celou řadu důkazních prostředků. Správní orgány však po posouzení těchto důkazů naplnily dikci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o průkaznosti těchto důkazů a své závěry podpořily předložením jiných, z vlastní činnosti získaných důkazů. V žádném případě nelze souhlasit s žalobcem, že žalovaný neunesení důkazního břemene toliko konstatoval. Žalobcem tvrzené skutečnosti žalovaný vyvrátil právě vyhodnocením změn budovy K45 oproti roku 2009 – dozdění a posun čelní nosné zdi na úroveň nosného pilíře, v důsledku čehož došlo ke zvětšení celkové zastavěné plochy haly K45, odstranění původních dveří a jejich náhrada za 6 dvoudílných PVC oken, čímž došlo ke změně obvodového pláště – a dále vyhodnocením změn budovy K13 oproti roku 2009 – změna půdorysu, změna rozměrů obvodového pláště (včetně zazdění některých otvorů a naopak vybourání otvorů jiných) a zbudování vrátnice. Žalovaný uvedl, že žalobcem předložené důkazy, které konkrétně vyjmenoval, neprokázaly původní stav budovy tak, že by bylo možné vyslovit závěr, že se jednalo o opravu budovy. Na podporu svých tvrzení a hodnocení charakteru úprav pak předložil konkrétní porovnání stavu předchozího a současného mimo jiné na základě technické zprávy, fotodokumentace z roku 2009 a kolaudačního souhlasu. Tím bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalobce, ačkoliv tvrdí opak, nepředložil důkazy, jimiž by vyvrátil či zpochybnil klíčové skutečnosti uváděné žalovaným, svědčící pro hodnocení posuzovaných úprav jako technické zhodnocení.
44. Argumentaci žalovaného týkající se provedených změn budovy K45 soud na rozdíl od žalobce neshledává zmatečnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na několika místech uvedl, že žalobce v odvolání brojil toliko proti závěrům kontrolního zjištění 1.1. v části týkající se přijaté faktury č. 510808 ze dne 29. 8. 2011, nikoliv již v části týkající se přijaté faktury č. 511276 ze dne 20. 12. 2011. Této skutečnosti si byl tedy dobře vědom. Nijak přitom nepochybil, jestliže se při hodnocení prací zahrnutých ve faktuře č. 510808 zabýval celkovými změnami budovy K45. Jak bourací práce (vyklizení budovy K45, odstranění technologie vodárny, vysekání betonových

patek, zasypaní recyklátem, zhutnění), tak následné stavební práce (kopání základů, hutnění, armování, šalování, betonáž, izolace, zdění, osazení 6ks oken) totiž spolu souvisely jak časově (faktura č. 510808 uvádí jako datum zdanitelného plnění den 29. 8. 2011, faktura č. 511276 uvádí jako datum zdanitelného plnění den 20. 12. 2011), tak na první pohled patrným jednotným záměrem žalobce provést jednu celkovou stavební úpravu budovy K45. Nejeví se jako reálné, že by jeho původním záměrem bylo skutečně pouze odstranění technologie vodárny a hned vzápětí přistoupil k realizaci zcela jiného záměru. Ostatně správce daně řádně zdokumentoval, že došlo k posunu čelní nosné zdi. Nebyly-li v rámci faktury č. 511276 vyfakturovány bourací práce (a žalobce to ani netvrdil), nabízí se, že zbourání původní zdi bylo provedeno právě v rámci bouracích prací uvedených na faktuře č. 510808. Žalobce měl dostatečný prostor prokázat opak (zejména prokázat, že na tyto práce se vztahují zcela jiné faktury), nicméně přes výzvy správce daně tak neučinil. Žalovaný tedy zcela správně posuzoval práce uvedené na obou fakturách jako jedinou stavební akci.

45. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom jednoznačně vyplývá, že jakmile lze být jen část prováděných úprav charakterizovat jako technické zhodnocení, nemůžou být stavební úpravy prováděné v rámci jedné stavební akce považovány za opravu ve smyslu § 7 odst. 4 zákona o rezervách. Zdejší soud tak přisvědčuje žalovanému v jím provedené interpretaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99. Ten výslovně uvádí, že „[p]okud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda 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 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení“.
46. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že provedenými úpravami došlo ke změně půdorysu, respektive ke změně zastavěné plochy posuzovaných staveb. Již tato skutečnost je dostačující pro konstatování závěru o technickém zhodnocení budovy. Kolaudační souhlas ze dne 5. 11. 2013, č. j. STU/5823-13/SZ/583-2013/KOU, kterým bylo povoleno užívání stavby K13, výslovně popisuje, že stavebními úpravami došlo k úpravě půdorysné velikosti stavby odbouráním přístavků a vybudováním vrátnice v severovýchodním nároží haly. Z důkazních prostředků užitých správcem daně (vedle uvedeného kolaudačního souhlasu je to především fotodokumentace předmětných staveb z období před a po realizaci předmětných stavebních akcí) na podporu jeho tvrzení věrohodně vyplývá, že žalobce v rámci posuzovaných stavebních úprav provedl změnu půdorysu, respektive změnu zastavěné plochy staveb. Změnu půdorysu či zastavěné plochy nelze vnímat jako „vedení do předchozího nebo provozuschopného stavu“ ve smyslu § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Zcela jednoznačně se jedná o změnu technických parametrů, která je považována za technické zhodnocení.
47. Přestože žalobce v žalobě brojí proti závěru žalovaného o provedení technického zhodnocení nemalým počtem námitek, o tom, zda byl či nebyl změněn půdorys, respektive zastavěná plocha staveb, mlčí. Tato skutečnost, správcem daně řádně prokázaná, je však pro předmětné posouzení rozhodující. I v případě, že by všechny ostatní úpravy měly charakter oprav, nebylo by možno ani stavební úpravy provedené na budově K45, ani akci „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ kvalifikovat pro účely daňové účinnosti jinak, než jako technické zhodnocení. Není přitom rozhodné, zda změnou půdorysu došlo ke zmenšení či zvětšení zastavěné plochy; v obou případech nelze hovořit o prosté opravě stavby.
48. K námitkám žalobce směřujícím proti odkazům žalovaného na technickou zprávu z listopadu roku 2009 zdejší soud uvádí, že žalobce užil údaje z technické zprávy z roku 2009 právě pro zjištění stavu budovy před provedením následných oprav. Nebylo tedy důvodu technickou zprávu kombinovat s projektovou dokumentací z listopadu roku 2013 a brát zřetel na změny

stavebních úprav, ke kterým v průběhu jejich realizace oproti původnímu plánu docházelo. Tato projektová dokumentace nemůže nijak zvrátit skutečnost, že oproti původnímu stavu došlo úpravami ke změně půdorysu stavby.

49. Dle názoru zdejšího soudu není na místě vyčítat žalovanému odmítnutí návrhu žalobce na ustanovení znalce dle § 95 daňového řádu k ocenění dílčích prací charakteru technického zhodnocení. Zásada volného hodnocení důkazů, již je ovládáno dokazování v daňovém řízení, se projevuje v tom, že správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, zároveň dodal, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, z jakých důvodů považuje žalovaný žalobcem provedené stavební úpravy za technické zhodnocení a proč nepovažuje za relevantní posuzovat charakter dílčích částí úprav. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz níže) následně uvedl, že nezáleží na charakteru jednotlivých dílčích úprav, pokud důsledkem realizace posuzované akce je technické zhodnocení budovy. S tímto hodnocením se ztotožňuje také krajský soud.
50. Zdejší soud dává za pravdu žalobci, že samotná záměna použitého materiálu pro opláštění budovy nemusí automaticky znamenat její technické zhodnocení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39 uvedl, že „[p]okud při stavebních pracích došlo ke změně technických parametrů, jedná se v zásadě o technické zhodnocení. Výjimkou budou zejména situace, kdy změnu technických parametrů nutně přináší technický pokrok. Je zřejmé, že např. izolace budovy vyměněná po několika desítkách let bude mít lepší technické parametry (např. vyšší tepelný odpor při stejné tloušťce) než izolace původní, tato změna je však přisuzována přirozenému technickému pokroku a sama o sobě neznamená technické zhodnocení namísto opravy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 12. 2005, č. 59 Ca 136/2003 – 58, č. 817/2006 Sb. NSS). Jinými slovy, pokud daňový subjekt nahradí původní materiál prokazatelně nejbližším materiálem na trhu (např. proto, že původní materiál se již nevyrábí), taková náhrada nebude mít sama o sobě za následek technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítal, že technický pokrok byl důvodem, pro který byla změněna technologie uložení potrubí (namísto uložení do betonových žlabů bylo potrubí uloženo na písečné ložce). Nejvyšší správní soud připouští, že tato skutečnost posuzována izolovaně by mohla vést k závěru, že ke technickému zhodnocení nedošlo. V kontextu posuzované věci, kdy je nepochybné, že výměna potrubí souvisela s celkovou změnou koncepce dodávky tepla a kdy došlo k více změnám včetně změny světlosti potrubí, však tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr, že došlo ke technickému zhodnocení sekundárního rozvodu tepla“. Nicméně i v případě, kdy by zdejší soud vyhodnotil záměnu původně užitého materiálu – dřeva – za nově užitý materiál – cementotřískové desky – jako prokazatelně nejbližší materiál na trhu ve smyslu výše uvedeného rozsudku, tato skutečnost by neměla vliv na závěr o celkovém charakteru stavebních úprav jakožto technického zhodnocení, už proto, že došlo ke změně půdorysu stavby. Z napadeného rozhodnutí je navíc zřejmé, že změna rozměrů obvodového pláště nebyla žalovaným odůvodněna toliko změnou materiálu opláštění, nýbrž vybudováním nových obvodových zdí, zazděním starých a naopak vybouráním nových otvorů stavby.
51. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce. Již samotná změna technických parametrů spočívající ve výše uvedených stavebních úpravách je dostačující pro konstatování technického zhodnocení předmětné budovy K13. Z toho důvodu již nutně není třeba posuzovat důvodnost žalobních námitek týkajících se povahy výměny oken a zbudování vrátnice, jež byly provedeny v rámci jedné akce. Povaha těchto částí akce „Oprava a opláštění budovy K13, zbudování vrátnice“ nemůže nic změnit na závěru, že realizací této akce došlo k technickému zhodnocení budovy – a to už jen výše popsanou

změnou půdorysu stavby. Stejně tak není rozhodné, jak by bylo izolovaně hodnoceno pouhé odstranění technologie vodárny, neboť se o izolovanou stavební akci nejednalo.

52. Nad rámec výše uvedeného však soud ve stručnosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 149/2016-34, dodává, že žalobcem provedená výměna oken by taktéž sama o sobě zcela jednoznačně představovala technické zhodnocení budovy. Dle citovaného rozsudku je za technické zhodnocení považována i výměna oken se dvěma vrstvami skel za okna se třemi vrstvami skel. Tím spíše musela technické zhodnocení představovat výměna oken provedená žalobcem, neboť zahrnovala nejen výměnu dřevěných oken za okna plastová, ale provedenými úpravami došlo také ke změně rozložení oken, když původní dvě řady oken byly nahrazeny jednou řadou. Posledně uvedená změna pak v sobě přirozeně zahrnovala také zazdívání původních okenních otvorů. Výše uvedeným tak muselo nutně dojít ke změně technických parametrů budovy – nejednalo se o opravu, kterou došlo toliko k obnovení funkčního stavu původních oken.

#### **VI. Shrnutí a náklady řízení**

53. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nezákonné či nepřezkoumatelné, a netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
54. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 27. června 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.  
předsedkyně senátu