



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **ANITA B s.r.o.**
sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o., daňovým poradcem
sídlem Nádražní 344/23, Praha

proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2023, č.j. 8824/23/5200-11431-712136,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 5. 2018 doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014 v celkové výši 5 154 890 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 030 970 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím

změnil výši stanovené daně na 2 078 220 Kč a výši penále na 415 644 Kč, ve zbytku odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Rozhodoval poté, co jeho předcházející rozhodnutí ve věci ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38538/19/5200-11432-807689, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu. Namítá, že daňové orgány dospěly k nesprávnému závěru, že práce na komunikaci v posuzovaném případě představují technické zhodnocení. Dle žalobce šlo o opravu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kterou na rozdíl od technického zhodnocení lze uznat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů.
3. Provedenou opravou komunikace nebylo dosaženo žádné změny či zlepšení původních parametrů zpevněné plochy. Při opravě nebyl použit žádný nový materiál, s výjimkou toho, který byl poškozen či zničen (geotextilie, drenážní trubky). K nesprávnému závěru dospěly správní orgány dezinterpretací důkazů (případně jejich neprovedením). Dle žalobce z předložených důkazních prostředků vyplývá, že sporná komunikace byla odvodněna již při jejím vybudování.
4. Žalovaný v rozporu se skutečností uvádí, že mu byla předložena fotodokumentace jiné než opravované komunikace. Fotodokumentace zachycuje komunikaci, jejíž jedna část byla opravena a druhá doposud ne. Žalovaný by se omylu nedopustil, pokud by provedl (žalobcem navržené) místní šetření. Žalovaný neprovedl ani navrženou sondu, která by doložila položení geotextilie a instalaci drenážních trubek, z důvodu, že jde o jinou komunikaci. Sonda však měla být provedena v neopravené části posuzované komunikace a z předložené fotodokumentace je zřejmé, že i v neopravené části komunikace jsou provedeny šachty odvodnění.
5. Žalovaný uvádí, že kromě citovaných ručních poznámek nebyla doložena jiná písemná dokumentace k opravě. Žalobce ovšem doložil také položkový rozpočet se soupisem provedených prací a projektovou dokumentaci vypracovanou společností OPTIMA spol. s r.o. Z dokumentace je zřejmé, že již při realizaci původní komunikace bylo nutno provést její odvodnění, které také provedeno bylo. Je tedy zřejmé, že se na pozemku neobjevila nově voda, která na něm původně nebyla. Takový závěr neplyne ani ze svědecké výpovědi pana K., jelikož svědek vůbec nebyl tázán na to, zda bylo v původní konstrukci komunikace provedeno odvodnění. Žalobce má naopak za to, že z výpovědi svědka lze dovést, že k novému vybudování odvodnění v průběhu opravy nedošlo. Svědek totiž uvedl, že kromě původních materiálů použitých při výstavbě komunikace, které byly zničeny v rámci jejího používání, zůstala skladba použitých materiálů a funkčnost komunikace (co se týče zátěže a rozměrů komunikace) po provedené opravě stejná. Potvrdil tak, že nedošlo k žádné změně původních technických parametrů komunikace.
6. Správní orgány ve svých závěrech neuvádí, k jakému zlepšení technických parametrů komunikace došlo. Skutečnost, že žalobce zároveň s provedenou opravou komunikace nově vybuvoval i odstavnou plochu ze zámkové dlažby, by neměla být hodnocena jako změna technických parametrů původní komunikace. Součástí provedených prací bylo i vybudování menšího parkoviště. Nejednalo se však o rozšíření stávající plochy komunikace, ale o vybudování zcela nové plochy pro parkování. Náklady na vybudování odstavné plochy jsou jednoznačně identifikovatelné v rámci provedené fakturace a žalobce je zahrnul jako samostatnou položku do svého dlouhodobého majetku. Konečně ani to, že žalobce v

daňovém přiznání k dani z nemovitosti neuvedl zpevněné plochy, nemá vliv na faktickou existenci komunikace.

7. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný má za to, že žalobcem uplatněné námitky nejsou v této fázi řízení přípustné. Směřují totiž proti závěrům žalovaného, které potvrdil v předcházejícím soudním řízení jak krajský soud, tak Nejvyšší správní soud. Oba soudy dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že se v případě prací na komunikaci jednalo o náklady na opravy.
9. Své závěry ve vztahu k pracím na komunikaci žalovaný shrnul v bodech 108-126 napadeného rozhodnutí. Zabýval se všemi důkazními návrhy a řádně je zhodnotil. Z fotodokumentace předložené žalobcem nevyplývá, že by sporné práce byly opravou. Místní šetření k prokázání faktického místa provedení prací nebylo třeba provádět, jelikož o místě prací nebylo pochyb. Provedení sondy žalovaný neodmítl s tím, že se jedná o jinou komunikaci. Žalovaný pouze vysvětlil, že není na něm, aby za žalobce obstarával důkazní prostředky. Žalobce mohl sondu provést a výsledky doložit správci daně. K odkazům na položkový rozpočet žalovaný uvádí, že tyto byly jak žalovaným, tak Nejvyšším správním soudem shledány jako nedostatečné. Společnost Kindermann totiž v odpovědi na výzvu správce daně sdělila, že původní stavba komunikace byla fakturována nikoli podle původního položkového rozpočtu, nýbrž dle smlouvy o dílo. Ta však neobsahovala podrobný rozpis prací, které mají být provedeny. Z položkového rozpočtu tedy nebyla zřejmá jeho návaznost na fakticky provedené a fakturované práce.
10. Žalobce dále tvrdí, že předložil v průběhu daňového řízení projektovou dokumentaci vypracovanou společností OPTIMA. Toto tvrzení ale nemá oporu ve spise. Žalovaný od dodavatele oprav zjistil, že stavba komunikace byla součástí nové administrativní budovy. Kompletní projektovou dokumentaci ovšem neměly správní orgány k dispozici. K výpovědi pana K. odkazuje žalovaný na bod 111 napadeného rozhodnutí. K návrhu na její opakování pak na body 117-125.
11. Nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že nově vybudovaná odstavňá plocha ze zámkové dlažby by neměla být hodnocena jako změna technických parametrů původní komunikace. V napadeném rozhodnutí žalovaný srozumitelně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že se v daném případě jednalo o změnu technických parametrů komunikace. Nejvyšší správní soud tyto závěry v řízení o kasační stížnosti proti prvému rozhodnutí žalovaného aproboval.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba není důvodná.
13. Žalobce namítá, že z jím předložených důkazních prostředků vyplývá, že sporná komunikace byla odvodněna již při jejím vybudování a že se tedy v případě posuzovaných prací jednalo o opravu ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Soud se již při přezkumu ^{prvého} ^{rozhodnutí} ^{žalovaného} z 23. 9. 2019 zabýval důkazy, které žalobce v předcházejícím daňovém řízení doložil (viz rozsudek krajského soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 92/2019-73, zejm. body 49-58). Následně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50, závěry krajského soudu ohledně povahy prací na komunikaci potvrdil v části *III.B Oprava komunikace a vestavěného patra haly* (body 37 a násl.). Oba soudy dospěly k závěru, že žalobce

neprokázal, že by práce na komunikaci představovaly opravu. Ztotožnily se se závěrem žalovaného, že došlo k technickému zhodnocení komunikace.

14. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že soud je po zrušení svého prvního rozsudku vázán závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vázanost krajského soudu právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku je komplexní. Zakládá povinnost krajského soudu respektovat v dalším řízení tento názor jak v rozsahu, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti opodstatněnými, tak v rozsahu, ve kterém stěžovateli nepřisvědčil a akceptoval právní názor vyslovený v rozsudku krajského soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008-188).
15. Nynější polemika žalobce s dříve vyslovenými závaznými závěry soudů je proto nepřipadná. Na druhou stranu však vznesení námitek, které již byly vypořádány v předchozím řízení jak před krajským, tak před Nejvyšším správním soudem, nemá vliv na *přípustnost* těchto námitek, resp. *přípustnost* žaloby jako takové, jak ve svém vyjádření mylně dovozuje žalovaný. Pokud se ale okolnosti posuzované věci nezměnily, je soud předchozími závaznými právními závěry soudů vázán, proto při vypořádání námitek, které již dříve byly uplatněny, postačí pouze stručně odkázat na odůvodnění předchozích soudních rozhodnutí. Zpochybňuje-li tedy žalobce závěry učiněné na základě skutečností vyplývajících ze správního spisu již v době rozhodování Nejvyššího správního soudu, není nutné se těmito úvahami blíže věnovat, neboť tytéž právní argumenty již byly vypořádány dříve, v řízení o žalobě proti prvému rozhodnutí žalovaného.
16. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nelze využít fotodokumentaci nebo případně provedenou sondu neopravené komunikace z důvodu, že se jedná o *jinou* komunikaci. Dle žalobce se totiž jedná o tutéž komunikaci, kdy však část byla opravena a druhá část je pořád v původním stavu. Tedy v totožném stavu, v jakém byla celá komunikace před opravou. K omylu by podle něj nedošlo, pokud by správní orgány provedly místní šetření.
17. Totožné námitky již v prvním kole řešil jak krajský, tak Nejvyšší správní soud. Oba soudy přitom přisvědčily závěrům žalovaného. Nejvyšší správní soud v bodě 44 rozsudku č. j. 1 Afs 357/2019-50 uvedl, že *„fotodokumentace stavu jiné/zbylé části komunikace je pro prokázání stavu již opravené komunikace neprůkazná. Stěžovatel nadto ani neprokázal, že by se sporná hydroizolace a drenáž pod neopravenou částí komunikace vyskytovala (z předložené fotodokumentace není tato skutečnost seznatelná). V této souvislosti pouze navrhl provedení sondy, což však nelze považovat za splnění (unesení) důkazního břemene, které na něm leželo.“* Na tomto závěru by nemohlo nic změnit ani provedení místního šetření. Nejvyšší správní soud totiž uvedl, že stav neopravené části komunikace nemůže prokázat původní stav komunikace opravené (zhodnocené). K provedení sondy lze pouze zopakovat, že žalovaný i soudy již žalobci jasně vysvětlili, že to byl on, kdo ji měl případně provést a doložit zjištěné výsledky, nikoliv žalovaný. Na žalobci totiž leželo důkazní břemeno ve vztahu k povaze prací na komunikaci. Ani v doplněném odvolacím řízení však žalobce takový důkaz nepředložil (viz bod 129 napadeného rozhodnutí).
18. Soud není oprávněn zabývat se znovu interpretací výpovědi svědka K. K ní Nejvyšší správní soud v bodě 45 zrušujícího rozsudku uvedl, že *„[n]elze ani pominout, že ze svědectví T. K. naopak vyplynulo, že teprve v roce 2014 byl objeven pramen, jehož negativní vliv se řešil pomocí odvodnění a položení hydroizolace. Argumentace stěžovatele, že z výpovědi svědka vyplývá existence odvodnění (včetně položení hydroizolace) původního pozemků v roce 2011, je tak lichá.“*

V daňovém řízení po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nebyly předloženy žádné důkazy, které by tento závěr mohly vyvrátit.

19. Žalobce dále uvádí, že doložil položkový rozpočet se soupisem provedených prací a projektovou dokumentaci vypracovanou společností OPTIMA, které měly také svědčit ve prospěch posouzení provedených prací na komunikaci jako oprav.
20. I k položkovému rozpočtu se již Nejvyšší správní soud dříve vyjádřil. V bodě 46 zrušujícího rozsudku uvedl, že „[o]dkazy na položkový rozpočet jsou rovněž nedostatečné, neboť společnost K. v odpovědi na výzvu správce daně sdělila, že původní stavba komunikace byla fakturována nikoli dle původního položkového rozpočtu, nýbrž dle smlouvy o dílo. V té však nebyl uveden podrobný rozpis prací, které mají být provedeny; z položkového rozpočtu tak nebyla zřejmá jeho návaznost na fakticky provedené a fakturované práce.“ Co se týče projektové dokumentace zpracované společností OPTIMA, z předloženého správního spisu (i z vyjádření žalovaného k žalobě) neplyne, že by byla správním orgánům předložena. Lze však doplnit, že ani projektová dokumentace by sama o sobě pravděpodobně nemohla potvrdit, jak byla stavba komunikace fakticky vybudována. Sám žalobce totiž v žalobě přiznal, že předložený projekt nebyl realizován v plném rozsahu. Z důkazů předložených v daňovém řízení tedy nevyplývá, že by bylo odvodnění komunikace skutečně realizováno již v době její výstavby.
21. Ostatně Nejvyšší správní soud v bodě 47 zrušujícího rozsudku uzavřel, že žalobcem (do té doby) předložené důkazy neprokázaly, že by práce provedené na komunikaci bylo možno hodnotit jako opravy. Jako důkazně podložený vyhodnotil naopak závěr žalovaného, že tyto práce měly charakter technického zhodnocení.
22. Oproti tehdy předloženým důkazům doložil žalobce po vrácení věci žalovanému k pracím na komunikaci pouze písemné prohlášení pana K. ze dne 28. 11. 2022. V něm je především uvedeno, že *v rámci opravy nedošlo k vybudování nového odvodnění, byť v jejím průběhu byly nalezeny další prameny vody pod komunikací. Po odkrytí vrstvy komunikace a jejího podloží byly stávající drenážní trubky opraveny, některé vyměněny a rozšířeny do nové zvodněné vrstvy.* Žalovaný zhodnotil prohlášení v bodě 121 a násl. napadaného rozhodnutí. Uvedl, že prohlášení je datováno s osmiletým odstupem od realizace díla a s téměř 5,5letým odstupem od svědecké výpovědi učiněné v průběhu daňové kontroly. V rámci svědecké výpovědi svědek jednoznačně uvedl, že pramen v době původní realizace komunikace zjištěn nebyl. Následně i přes konkrétní dotaz správce daně na původní stav komunikace svědek vybudování odvodnění nijak nezmínil. V prohlášení učiněném s odstupem času naopak sdělil, že drenážní trubky byly opraveny, některé vyměněny a rozšířeny do zvodněné vrstvy. Takové prohlášení proto žalovaný považoval za neprůkazné.
23. Žalovaný v bodech 121 až 123 rozhodnutí shrnul své pochybnosti o věrohodnosti prohlášení. Zmínil, že bylo učiněno se značným časovým odstupem, navíc v něm svědek popisoval stejnou skutečnost, ale jinak než ve svědecké výpovědi. Dle žalovaného proto prohlášení na dosud zjištěném skutkovém stavu nic nezměnilo. S tímto závěrem se soud ztotožnil. Plně souhlasí s pochybnostmi o věrohodnosti prohlášení zmíněnými žalovaným, i s přihlédnutím k tomu, že prohlášení bylo žalobcem předloženo až v návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu. Závěr o absenci odvodnění v původní komunikaci, ke kterému dospěly daňové orgány, žalobci musel být zřejmý už během předcházejícího daňového řízení (viz bod 53 předchozího rozsudku krajského soudu). Je tedy jen těžce pochopitelné, proč žalobce s vysvětlením a souvisejícími důkazními

návrhy nepřišel už dříve. Nad rámec výše uvedeného soud ve shodě se žalovaným doplňuje, že z obsahu prohlášení lze navíc dovodit, že i kdyby již původní komunikace odvodněna byla (což v řízení nebylo prokázáno), bylo třeba s ohledem na nově zjištěný vodní pramen takové odvodnění rozšířit, čímž by došlo k vybočení z mantinelů *pouhé* opravy.

24. Z obdobných důvodů (zejména delší časový odstup a komplexnost provedené svědecké výpovědi) považoval žalovaný za nadbytečné provést opakovaný výslech svědka K. (bod 125 napadeného rozhodnutí). Uvedl, že svědecká výpověď byla v průběhu daňové kontroly navržena k prokázání původního stavu komunikace, zástupce daňového subjektu byl výpovědi svědka K. přítomen a využil svého práva klást svědkovi otázky. Dotazy ohledně původního stavu komunikace nekladl. Opakovaný výslech svědka žalobce nenavrhol ani poté, co byl již během daňového řízení seznámen se závěry správních orgánů ohledně způsobu hodnocení důkazů. Soud plně souhlasí se žalovaným, že by opakovaná výpověď svědka nemohla do zjištěného skutkové stavu vnést více světla a byla by patrně hodnocena obdobně jako doložené písemné prohlášení. O jejím obsahu by totiž vzhledem k časovému odstupu (a případnému obsahovému rozporu s původní výpovědí) panovaly patrně stejné pochybnosti. Zásadní i podle soudu totiž bylo, že v původní svědecké výpovědi se svědek k otázce původního stavu komunikace již vyjádřil, přičemž zástupce žalobce byl provedení této výpovědi přítomen a mohl svědkovi klást otázky. Žalobcův návrh na provedení opakované svědecké výpovědi, která by měla zvrátit závěry dosud provedeného dokazování, poté, co Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodů, které se týkaly jiných právních otázek, tak lze vnímat jako účelový.
25. Podle žalobce žalovaný neuvádí, k jakému zlepšení či změně technických parametrů komunikace došlo. Opak je však pravdou. Žalovaný např. uvádí, že svědek na dotaz, zda došlo ke změně funkčnosti komunikace, odpověděl, že oproti původnímu stavu se vybudovalo parkoviště nebo odstavná plocha pro kontejnery ze zámkové dlažby, která tam původně nebyla (žalobce to v žalobě připouští). Dále z výpovědi v kontextu ostatních zjištění žalovaný učinil závěr, že původní komunikace nebyla odvodněna, zatímco ta „opravená“ ano. Správce daně z uvedených důvodů uzavřel, že došlo ke změně technických parametrů komunikace.
26. Žalobce oponuje tím, že nová plocha ze zámkové dlažby je samostatným prvkem, který s opravou komunikace nemá nic společného. Ani zde však jeho argumentace není příležitá. Žalovaný v bodě 51 napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, uvedl, že pokud 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. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy. Z toho je patrné, že stavební práce nelze dělit tak, jak navrhuje žalobce. Závěry citovaného rozsudku tak potvrzují závěr žalovaného, že práce na komunikaci jako celek představovaly technické zhodnocení, nikoliv opravu.

27. Soud proto uzavírá, že ani po vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení žalobce neprokázal, že byly práce na komunikaci opravou ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
28. K poznámce o vedení komunikace v účetnictví soud konstatuje, že o faktické existenci komunikace nepanují pochybnosti. Jak žalobce ostatně připouští v závěru žaloby, žalovaný (ne)vedení komunikace v účetnictví nijak nespojoval se závěrem o tom, zda byla komunikace opravena či technicky zhodnocena. Tyto poznámky žalovaného byly v bodě 113 napadeného rozhodnutí vysloveny nad rámec rozhodovacích důvodů a nepředstavují nosný argument pro závěr o neunesení důkazního břemena žalobcem. Soud se proto k těmto úvahám správce daně nijak nevyjadřoval, neboť nemají vliv na závěry napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

29. Ze shora uvedených důvodů soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Brno 20. února 2025

David Raus v.r.
předseda senátu