

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyň: **a) Ing. M. S., b) RNDr. A. K**obě zastoupené JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2004, sp. zn. 28 Ca 284/2000,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2004, sp. zn. 28 Ca 284/2000, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelky“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl jejich žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále též „žalovaný“) ze dne 12. 7. 2000, č. j. FŘ-2080/11/00, FŘ-5325/11/00. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelek proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 5. 1. 2000, č. j. 56360/99/004912/6083, na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 1994 na částku 6 115 117 Kč.

Stěžovatelky v kasační stížnosti, doplněné přípisem ze dne 12. 10. 2005, uplatňují důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rekapitulují skutkové a právní okolnosti předchozího řízení a tvrdí, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, neboť v něm chybí konkrétní důvody rozhodnutí. Stěžovatelky tvrdí, že k povinnosti zdanění nepeněžitého příjmu může být vlastník zavázán pouze tehdy, jestliže tento příjem získal, přičemž dokladem o tom není skutečnost, že jej nezískal někdo jiný, tzn. v konkrétním případě to, že správce

nemovitosti neprováděl odpisy. Stěžovatelky proto tvrdí, že jejich matka (M. S.) nemohla nepeněžitého příjmu nabýt a ze stejného důvodu jej nemohly nabýt ani ony. Za nepeněžité plnění je totiž možno považovat toliko dohodnuté plnění, poskytované jinak než v penězích, tzn. plnění předvídané. V opačném případě má osoba, která investici do nemovitosti se souhlasem jejího vlastníka provedla, právo na její vydání. Stěžovatelky poukazují na ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dovozují, že vlastník o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu nezvýšil a toto technické zhodnocení zároveň nebylo v průběhu nájmu odepisováno ani nájemcem. Pokud by k němu došlo, tak až v roce 1997, kdy ze strany stěžovatelek došlo pro neplacení nájemného k ukončení nájemní smlouvy. Nepeněžitý příjem, který matka stěžovatelek získala, nemůže být příjmem ve smyslu ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb. (příjem z pronájmu), nýbrž příjmem podle ustanovení § 10 stejného zákona. Dále stěžovatelky argumentují tím, že jejich vyjádření ke zprávě o výsledku kontroly bylo odesláno včas, nicméně zásilka se vrátila jako nedoručená a následné doručení přirozeně proběhlo již po lhůtě. Není proto pravdou, že správce daně námitky obsažené v citovaném vyjádření řádně posoudil. Proto se správní orgány dopustily vad řízení, když skutková podstata, z níž vycházely, neměla oporu ve spisech. Nájemce nemovitosti (R. S., s. r. o.) se domáhá práva na vydání hodnoty vložených investic, takže daný vztah je řešen v soudním sporu, jehož výsledek bude mít význam pro posouzení toho, zda matka stěžovatelek mohla či nikoliv získat nepeněžní příjem.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelky navrhují napadený rozsudek městského soudu zrušit a zároveň žádají o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

II.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že mezi pronajímatelem a nájemcem nebyla uzavřena písemná smlouva ve smyslu ustanovení § 28 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o tom, že provedené technické zhodnocení nemovitosti (rekonstrukce, zkolaudovaná 16. 3. 1994) bude odepisovat nájemce. Tím vznikl matce stěžovatele nepeněžní příjem dle ustanovení § 3 odst. 2, 3 a § 23 odst. 6 cit. zákona. Ustanovení § 23 odst. 6 bylo v roce 1997 novelizováno, rozšířeno a vzniklý nepeněžní příjem měl být zdaněn dle tohoto novelizovaného ustanovení. Matka stěžovatelek tak byla povinna přiznat předmětné příjmy v roce 1994 a pokud došlo po tomto roce k odstoupení od nájemní smlouvy, tato skutečnost nic nemění na tom, že se nepeněžitý příjem v podobě technického zhodnocení pronajímané nemovitosti uskutečnil, a to bez ohledu na případné následné vypořádání v případě nedodržení smlouvy. Žalovaný nesouhlasí s tím, že ke zdanění mělo dojít podle ustanovení § 10 cit. zákona, neboť v daném případě se jednalo o nepeněžní příjem z pronájmu dle ustanovení § 9 tohoto zákona. K namítanému porušení ustanovení § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) žalovaný uvádí, že žalobkyně zaslaly správci daně písemnost označenou jako vyjádření ke zprávě o výsledku kontroly až po stanovené lhůtě. Správce daně nicméně toto vyjádření posoudil a dospěl k závěru, že uplatněné připomínky nevedou ke změně závěrů z kontroly, což však neumožňuje právo daňového subjektu podat proti dodatečnému platebnímu výměru řádné opravné prostředky (§ 48 daňového řádu).

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu správního spisu ke stížnostním námitkám plyne, že podle zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (ze dne 6. 1. 1999, č. j. 187/99/004931/4936) Finančního úřadu pro Prahu 4, zahájené dne 20. 11. 1998, bylo u objektu S. 10, č. p. 1884, P. 2 v roce 1994 nájemcem provedeno technické zhodnocení objektu. K této rekonstrukci došlo se souhlasem majitelky objektu (matka stěžovatelek) a tato stavební úprava byla řádně zkolaudována. Hodnota technického zhodnocení se stala formou nepeněžního plnění od nájemce a měla být proto předmětem daně z příjmů fyzických osob podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb. a zahrnuta do příjmů dle § 9 stejného zákona. Daňový subjekt tak však neučinil a nepeněžní příjem proto vyčíslil správce daně na základě znaleckého posouzení.

Tento protokol byl projednán se stěžovatelkou M. Srbovou a jmenovaná byla poučena, že případné námitky a připomínky předloží do 14 dnů od převzetí zprávy a pokud tak neučiní, bude mít správce daně za to, že zpráva byla převzata bez připomínek.

Dne 21. 1. 1999 podal zástupce stěžovatelek k poštovní přepravě vyjádření ke shora citované zprávě o výsledku kontroly, v němž mimo jiné namítl, že za nepeněžní příjem se mohou považovat v případě technického zhodnocení pronajímané nemovitosti pouze výdaje nehrazené vlastníkem. V daném případě však byl v dědickém řízení po zůstavitelce stěžovatelek mezi její dluhy zahrnut i závazek k nájemci z důvodu předmětného technického zhodnocení nemovitosti, a to ve výši 9 mil. Kč. Nemůže se proto logicky jednat o nepeněžní příjem ve smyslu daňovém.

Shora označeným dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 1. 2000 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 byla stěžovatelkám dodatečně vyměřena daň ve výši 6 115 117 Kč.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný citovanými rozhodnutími ze dne 12. 7. 2000. V jejich odůvodnění konstatoval, že vyjádření ke zprávě o výsledku kontroly sice bylo podáno opožděně, nicméně správce daně se jím zabýval a zaujal názor, že tyto připomínky by neměly vést ke změně závěrů z kontroly, zároveň však není omezeno právo daňového subjektu uplatnit řádné opravné prostředky. Stěžovatelky ale jednotlivé důvody obsažené v citovaném vyjádření nezahrnuly do odvolání. K výši technického zhodnocení nemovitosti žalovaný odkázal na znalecké posouzení a uvedl, že stěžovatelkami zmiňované usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 9. 6. 1997, sp. zn. 34 D 3254/95, se týká projednání dědictví po původním daňovém subjektu a pohledávka nájemce ve výši 9 mil. Kč zde není blíže specifikována, takže není patrno, zda se jedná o technické zhodnocení či o částku za odstoupení od smlouvy. Z jiného rozhodnutí naopak vyplývá, že nájemce dle svého tvrzení do nemovitosti investoval cca 18 mil. Kč a stěžovatelky s ním jednaly o vrácení investice. Citované dědické rozhodnutí tak neurčovalo výši příjmu za rok 1994 a proto nebylo pro správce daně závazné. Ustanovení § 28 daňového řádu proto porušeno nebylo. Žalovaný dále konstatoval, že podle bodu IV smlouvy o nájmu a správě nemovitostí uzavřené dne 1. 2. 1993 mezi M. S. a R. S., s. r. o. pronajímatel souhlasí, aby nájemce provedl vlastním nákladem stavební úpravy. Pronajímatelka dala souhlas s dokumentací rekonstrukce a tato stavební úprava byla následně i řádně zkolaudována. Mezi pronajímatelkou a nájemcem však nebyla ve smyslu ustanovení § 28 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. uzavřena písemná dohoda, že provedené technické zhodnocení bude odepisovat nájemce. Proto se toto technické zhodnocení stalo nepeněžním příjmem daňového subjektu.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti citovaným rozhodnutím žalovaného. V odůvodnění rozsudku především uvedl, že ve správním řízení byla prokázána rekonstrukce předmětné nemovitosti, přičemž účastníci nájemního vztahu se neshodli na tom, že by nájemce odepisoval její technické zhodnocení. Právní závěr správních orgánů o nepeněžním plnění od nájemce formou technického zhodnocení byl proto správný a na této skutečnosti nic nemění ani tvrzení stěžovatelek, že hodnota tohoto technického zhodnocení je po nich ze strany bývalého nájemce vymáhána jako bezdůvodné obohacení v civilním řízení. Ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. sice skutečně mělo různou dikci, nicméně správní orgány správně aplikovaly jeho znění účinné do 31. 12. 1994. Městský soud se ztotožnil se správními orgány rovněž v otázce použití znaleckého posudku, z něhož ostatně bylo vycházeno i v dědickém řízení. Nedošlo ani k porušení ustanovení § 12 daňového řádu, jelikož zmíněné vyjádření ke zprávě o výsledku daňové kontroly bylo správcem daně akceptováno jako připomínky k výsledkům daňové kontroly, a to přestože bylo podáno opožděně. Následně byly stěžovatelky vyzvány, aby tyto námitky uplatnily v rámci odvolání, což však neučinily.

IV.

Stěžovatelky uplatnily kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. To znamená, že namítají nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí městského soudu.

IVa)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, jelikož pokud by tento kasační důvod shledal opodstatněným, nebylo by z povahy věci racionální zabývat se naplněním důvodů ostatních. Stěžovatelky v tomto směru v doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 10. 2005 odkazují na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2005. K tomu je však nutno uvést, že odkaz na tento rozsudek není příléhavý, jelikož stěžovatelky nikterak blíže nekonkretizují, v čem spatřují nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a pouze paušálně tvrdí, že jeho odůvodnění není přesvědčivé a nevypořádává se s jejich žalobní argumentací. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí a poukazuje v tomto směru na shora provedenou rekapitulaci, z níž je dostatečně patrno, že městský soud napadený rozsudek řádně odůvodnil a že tedy své rozhodnutí nezatížil nepřezkoumatelností v namítaném smyslu. O nepřezkoumatelnost by se totiž jednalo pouze tehdy, když by napadený rozsudek byl nesrozumitelný anebo by neobsahoval důvody rozhodnutí. To prakticky znamená např. situaci, kdy by se městský soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl by navržené důkazy a ani by řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí by nebyly seznatelné jeho nosné důvody (ratio decidendi) anebo by tyto důvody neměly oporu ve výsledcích provedeného řízení. Nic takového však Nejvyšší správní soud v projednávané věci nezjistil a stížnostní námitky, formulované v tomto směru zcela obecně, je proto nutno považovat za námitky ve skutečnosti brojící proti výsledku soudního řízení, nikoliv proti nedostatkům napadeného rozsudku, což však přirozeně nepožívá žádné právní ochrany. Jinak řečeno, neexistuje žádné právo na úspěch v soudním řízení.

Tuto argumentační linii stěžovatelek proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou.

IVb)

Za stěžejní kasační důvod je zjevně nutno považovat tvrzenou nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem

v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Tuto nezákonnost spatřují stěžovatelky ve výkladu pojmu „nepeněžní příjem“ (§ 3 odst. 2, 3 zákona č. 586/1992 Sb.) a tvrdí, že v projednávané věci se o tento příjem nemohlo jednat, neboť se nejednalo o předvídané plnění.

Podle ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1994, které bylo v této věci aplikováno, „*za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění, oceněné cenami obvyklými v místě a v době plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, popř. míry opotřebení předmětného plnění (dále jen "ceny obvyklé na trhu"), s výjimkou naturální spotřeby vlastní výroby a služeb*.“

V projednávané věci Nejvyšší správní soud předesílá, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

Nejvyšší správní soud nejprve – v obecné rovině – konstatuje, že pojem „příjem“ je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: *Steuerrecht*, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (Quellentheorie), teorie přístupu k čistému majetku (Reinvermögengszugangstheorie, net accretion theory) a teorie tržních příjmů (Markteinkommenstheorie). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku.

Zákon č. 586/1992 Sb. přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že „*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkova majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)*.“ Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1).

Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však

Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.

V tomto směru stěžovatelky především namítají, že pokud by vůbec k technickému zhodnocení předmětné nemovitosti došlo, mohlo se tak stát teprve v roce 1997 (tzn. v době ukončení nájemního vztahu) a nikoliv již v roce 1994 (kolaudace provedené rekonstrukce), jak dovodily finanční orgány a následně i městský soud. Tuto námitku považuje zdejší soud za stěžejní, protože se od ní odvíjí správnost aplikovaných zákonných ustanovení.

Nejvyšší správní soud při svých úvahách vycházel především ze skutečnosti, že projednávaný případ je nutno nazírat v kontextu obecného vztahu mezi pronajímatelem a nájemcem nemovitosti. Ekonomická podstata nájemní smlouvy spočívá v tom, že pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby ji dočasně užíval nebo z ní bral užitky (§ 663 občanského zákoníku). Změny na věci je nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele, přičemž úhradu nákladů s tím spojených může nájemce požadovat jen v případě, že se k tomu pronajímatel zavázal. „*Nestanoví-li smlouva jinak, je oprávněn požadovat úhradu nákladů až po ukončení nájmu po odečtení znehodnocení změn, k němuž v mezidobí došlo v důsledku užívání věci. Dal-li pronajímatel souhlas se změnou, ale nezavázal se k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota věci*“ (§ 667 odst. 1 občanského zákoníku).

V této věci má soud za prokázáno, že k technickému zhodnocení předmětné nemovitosti ze strany nájemce skutečně došlo, a to na jeho vlastní náklady a se souhlasem majitelky (viz bod IV citované smlouvy o nájmu a správě nemovitostí), a tato stavební úprava byla v roce 1994 řádně zkolaudována. Zároveň je však zřejmé, že v roce 1994 ještě trval nájemní vztah, ukončený teprve v roce 1997. V roce 1994 tedy k obohacení pronajímatelky docházelo (resp. mělo docházet) ve formě nájemného, jež představovalo ekonomické vyvážení požitku, který pronajímatelka ztrácela v důsledku nemožnosti užívat předmětné prostory. Není sporu o tom, že tento příjem pronajímatelky podléhal zdanění. Bylo by proto nelogické, pokud by bylo v tomto konkrétním případě zároveň zdaňováno zvýšení hodnoty předmětné nemovitosti, k němuž došlo v důsledku provedené rekonstrukce, a docházelo by tak prakticky ke dvojímu zdanění v rozporu se smyslem daňového zákona (viz citovaná důvodová zpráva). Již z povahy shora nastíněného nájemního vztahu je totiž patrno, že „zrekonstruované“ prostory v tomto zdaňovacím období nebyly v úplné dispozici pronajímatelky, takže k jejímu faktickému obohacení nemohlo po dobu trvání nájemního vztahu dojít. K tomuto obohacení – a tedy i k nepeněžnímu příjmu pronajímatelky – dochází teprve tehdy, když nájemce pronajaté prostory opustí a tyto se stanou právně volnými, tzn. stěžovatelky (jakožto dědičky původní pronajímatelky) jimi mohou opět neomezeně disponovat a případně je i dále pronajmout (a to i stejnému subjektu), přičemž předpokládaná výše tohoto nového nájmu začasté odráží i zvýšenou hodnotu pronajímaných nemovitostí. K nepeněžnímu příjmu vlastníka nemovitosti proto nedochází již v okamžiku provedení jejího zhodnocení, nýbrž teprve v okamžiku skutečného obohacení vlastníka (reálnému navýšení jeho majetku ve shora uvedeném smyslu), tedy v okamžiku ukončení původního nájemního vztahu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem stěžovatelek, že v projednávané věci mohlo ke zhodnocení předmětné nemovitosti z hlediska jejího vlastníka dojít teprve v roce 1997, kdy došlo k ukončení nájemního vztahu.

Pro úplnost je třeba dodat, že podobné dopady by měla i situace (která v daném případě nenastala), kdy by došlo k prodeji nemovitosti. Rovněž v tomto případě by se totiž reálné navýšení majetku daňového poplatníka projevilo až v okamžiku prodeje, byť samozřejmě v této situaci by prodejní cena byla ovlivněna skutečností existence nájemního vztahu, a to ve smyslu negativním (omezená dispozice zejména v případě zájmu kupujícího o uspokojení potřeby bydlení) nebo pozitivním (větší atraktivita nemovitosti zapříčiněná velkou výnosností z trvajících nájmů, např. i nebytových prostor).

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že při stanovení výše nepeněžního příjmu není možno vycházet ze zvýšení hodnoty nemovitosti k okamžiku jejího provedení (resp. kolaudace), pokud je k tomuto okamžiku zároveň nemovitost užívána nájemcem. Užíváním (zejména dlouhodobým) nemovitosti totiž zpravidla postupně klesá její hodnota v důsledku opotřebování. Proto výše nepeněžního příjmu není dána rozdílem hodnot nemovitosti před a po provedené rekonstrukci, jak v daném případě dovodily rozhodující orgány, nýbrž před provedenou rekonstrukcí a po ukončení nájemního vztahu, tzn. poté, co se nemovitost opětovně nachází ve volné dispozici pronajímatelek (stěžovatelek). [Přitom při úvahách o výši zhodnocení nemovitosti je samozřejmě nutno zohlednit toliko zhodnocení způsobené provedenou rekonstrukcí a nikoliv např. obecné zvýšení ceny nemovitosti v důsledku obecného trendu v dané lokalitě (např. její větší atraktivita v důsledku zlepšení infrastruktury).] Výklad finančních orgánů v této věci by ve svých důsledcích mohl vést až k absurdnímu závěru, podle něhož by za daňově relevantní nepeněžní příjem pronajímatelek bylo nutno považovat i zcela fiktivní hodnotu nemovitosti, jelikož by se jednalo o hodnotu bez jakékoliv možnosti využití pronajímatelkami, přičemž skutečná využitelná hodnota (tzn. zhodnocení nemovitosti po skončení nájmu) by byla pravděpodobně již výrazně nižší. Pokud by v intencích této logiky (teoreticky) došlo před skončením nájmu k znehodnocení nemovitosti a k nutnosti provést nájemcem její další opravy, znamenalo by to podle tohoto způsobu výkladu další nepeněžní plnění, opět podléhající zdanění.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že nemůže být za nepeněžní příjem vlastníka považováno zhodnocení nemovitosti, která v této době není v jeho volné dispozici (je předmětem nájmu), a výše tohoto nepeněžního příjmu musí být vyhodnocena až k okamžiku jeho skutečného vzniku (obohacení) pro vlastníka. To znamená, že k „plnění“ ve smyslu citovaného ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. nedošlo v roce 1994, kdy byla rekonstrukce nemovitosti zkolaudována, nýbrž mohlo k němu dojít teprve v době ukončení nájemního vztahu, tedy v roce 1997.

V projednávané věci proto zdejší soud konstatuje, že se finanční orgány i městský soud dopustily nezákonnosti v tom směru, že aplikovaly ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1994, ačkoliv za okamžik případného nabytí nepeněžního příjmu stěžovatelek měl být považován teprve rok 1997, kdy došlo ke skončení nájmu. Dikce citovaného ustanovení byla přitom v roce 1997 již podstatně odlišná: „*Nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to*

a) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. b) a výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem.

Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31), nebo znaleckým posudkem,

b) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31), nebo znaleckým posudkem,

c) ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. b) vynaloženy a technické zhodnocení (§ 33) uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu. Toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem."

Z citované zákonné dikce je přitom patrno, že rozhodným zdaňovacím obdobím zásadně není období, kdy došlo k technickému zhodnocení nemovitosti, nýbrž období skončení nájmu. I tato zákonná úprava proto koresponduje s úvahami předestřenými výše. V kontextu shora uvedeného je dále zřejmé, že pro stanovení výše zdanitelného nepeněžního plnění nemohly být za rozhodné brány závěry znaleckého posudku M. O., zpracovaného podle stavu ke dni 7. 11. 1995, jelikož v této době ještě trval nájemní vztah a zjištěná hodnota předmětné nemovitosti nemohla odrážet její případnou amortizaci, k níž v průběhu tohoto nájemního vztahu ještě docházelo.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že městský soud se v daném případě dopustil nezákonnosti spočívající v tom, že aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení, tzn. dikci ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. platnou v roce 1994 a nikoliv 1997. Stížnostní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto byl naplněn.

Pochybení městského soudu spatřuje Nejvyšší správní soud dále v tom, že hodnotu technického zhodnocení předmětné nemovitosti označil jako formu nepeněžního plnění spadajícího pod ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb. („příjmy z pronájmu"), a nikoliv pod ustanovení § 10 stejného zákona („ostatní příjem"). Městský soud totiž vycházel toliko ze skutečnosti, že se jednalo o nepeněžní plnění od nájemce, a zcela přehlédl, že výše nájmu byla zcela přesně stanovena smlouvou o nájmu a správě nemovitostí ze dne 1. 2. 1993 ve znění dodatku č. 1 ze dne 2. 2. 1993. Jakkoliv tedy tento nájem nepochybně spadal pod příjmy vymezené v ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb., není důvodu se domnívat, že zmiňovaný nepeněžní příjem stěžovatelek představuje formu nájmu. Jinak řečeno, pro klasifikaci příjmů podle citovaných ustanovení nemůže být rozhodující, od koho pocházejí (zde: od nájemce), nýbrž jakou mají povahu a původ. Příjmy z pronájmu svojí povahou představují ekvivalent za časově omezené úplatné přenechání věci k využití. Podřazení předmětného nepeněžního příjmu pod příjmy z pronájmu by proto v daném případě připadalo do úvahy pouze tehdy, pakliže by zhodnocení nemovitosti nájemcem ve skutečnosti představovalo formu nájmu za tuto nemovitost. Nic takového však ve správním řízení nebylo prokázáno ani tvrzeno, citovaná smlouva stanovila přesnou výši nájmu a ani okolnosti případu nikterak nesvědčí domněnce, že by smluvní strany byly motivovány takovýmto způsobem (viz zejména skutečnost, že ke skončení nájmu došlo v důsledku neplacení nájmu nájemcem). Prosté a nikterak neodůvodněné podřazení zmiňovaného nepeněžního plnění pod ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb. proto nemůže obstát a i v tomto směru proto Nejvyšší správní soud zjistil nezákonnost v uvedeném smyslu.

K další námitce, týkající se odpisů, Nejvyšší správní soud především uvádí, že podle ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb. se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku,

překračující zákonnou hranici. Daňové odpisy mají přitom zcela odlišnou funkci od odpisů účetních, neboť zohledňují fiskální zájmy státu i přístup státu k podpoře investiční činnosti podnikatelských subjektů (viz M. Bakeš a kol.: *Finanční právo*, 3. vyd., C. H. Beck, 2003, str. 264 a násl.). Odpisováním pro daňové účely se proto rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohotopříjmu (§ 26 odst. 5 cit. zákona). Přitom podle úpravy platné v roce 1994 i v současnosti zásadně platilo, že hmotný majetek a nehmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření (§ 28 odst. 1 cit. zákona). Zároveň platilo, že pronajatý majetek může na základě písemné smlouvy s vlastníkem odpisovat nájemce po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud předmětem této smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek (odst. 2 cit. ustanovení). Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku, je-li uhrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje (odst. 3). V projednávané věci nebylo zjištěno, že mezi vlastníkem předmětných nemovitostí a nájemcem byla takováto písemná smlouva uzavřena a nebylo ani prokázáno, že nájemce tyto odpisy prováděl. Bylo proto na úvaze vlastníka, zda tyto odpisy bude či nebude realizovat. Ani ze skutečnosti, že původní vlastnice této možnosti nevyužila, však nelze bez dalšího dovozovat, že ke zdanění mělo dojít již za kalendářní rok 1994.

Nejvyšší správní soud se naopak neztotožňuje s názorem stěžovatelek, že rozhodným důvodem pro vyměření předmětné daně je skutečnost, že nájemce neprováděl odpisy („*dokladem o obdržení nepeněžního příjmu může být pouze positivní doklad o tom, že k realizaci tohoto nepeněžního plnění skutečně došlo a nikoliv to, že někdo jiný jej nezískal*“). Ze shora předestřeného přehledu rozhodnutí vydaných v této věci je totiž dostatečně patrno, že k dodatečnému vyměření daně došlo proto, že bylo prokázáno zhodnocení předmětné nemovitosti se souhlasem její majitelky, přičemž výše tohoto zhodnocení byla řádně stanovena znaleckým posudkem. Právě toto znalecké posouzení je „pozitivním dokladem“ o realizaci nepeněžního plnění, kterého se dožadují stěžovatelky. Stěžovatelky nemají ostatně pravdu ani v tom, když tvrdí, že městský soud vůbec nehodnotil, jakým způsobem k nepeněžnímu příjmu došlo, a pouze konstatoval, že k němu došlo. Jak totiž vyplývá ze shora uvedeného, všechny rozhodující orgány včetně městského soudu přihlédly ke skutečnosti, že k rekonstrukci nemovitosti (tzn. k jejímu zhodnocení) došlo se souhlasem její majitelky a podle jí schválené dokumentace.

IVc)

Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že neshledal důvodnými tvrzené vady řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s], které spatřují stěžovatelky v tom, že správce daně se nevypořádal s námitkami proti výsledku provedené kontroly. Jak totiž již správně s odkazem na průběh správního řízení konstatoval městský soud, tyto námitky byly uplatněny až po uplynutí stanovené lhůty 14 dnů (což v podstatě nepopírají ani stěžovatelky). Správce daně je neposoudil tak, že by mohly vést ke změně výsledků daňové kontroly, nicméně stěžovatelky byly vyzvány, aby je uplatnily v odvolání. Protože tak však neučinily, žalovaný se jimi nezabýval a postupoval zcela v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že v daném případě nedošlo k vadám řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

V.

Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů napadený rozsudek městského soudu zrušil z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Za této procesní situace se soud z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu