



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **Ing. R. Š.**
zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2016, č. j. 32540/16/5200-10421-709063, č. j. 32541/16/5200-10421-709063 a č. j. 32542/16/5200-10421-709063

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2016, č. j. 32540/16/5200-10421-709063, ze dne 25. 7. 2016, č. j. 32541/16/5200-10421-709063, a ze dne 25. 7. 2016, č. j. 32542/16/5200-10421-709063, se zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 21 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označených rozhodnutí, kterými žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Břeclavi (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry ze dne 14. 8. 2015, č. j. 3332020/15/3008-50522-701938 (zdaňovací období roku 2011), č. j. 3332274/15/3008/50522-701938 (zdaňovací období roku 2012) a č. j. 3332429/15/3008/50522-701938 (zdaňovací období roku 2013), a to tak, že žalobkyni navýšil částku doměřené daně z příjmů, neboť za všechna uvedená zdaňovací období stanovil dílčí základ daně dle ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 0 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně se neztotožnila s postupem žalovaného, který jí v napadených rozhodnutích odmítl ve zdaňovacích obdobích let 2011, 2012 a 2013 uznat veškeré výdaje uplatněné v souvislosti s pronájmem bytové jednotky dle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně namítala, že byla oprávněna uplatnit výdaje i v období, kdy předmětný byt nemohla z objektivních důvodů pronajímat; žalovaný byl naopak přesvědčen, že výdaje lze uplatnit pouze v tom roce, kdy je realizován samotný pronájem a z toho plynoucí příjem. K tomu žalobkyně zdůraznila, že první pronájem bytu se uskutečnil již v osmém měsíci roku 2009 a v této činnosti bylo pokračováno. Situace, kdy z objektivních příčin nebylo možné byt pronajímat (ať už z důvodů, kdy pronajímatel nemá komu byt pronajmout, nebo i z důvodů, že byt je špatně obývatelný, a proto vyžaduje rekonstrukci), dle žalobkyně zcela jistě nepřerušila samotnou ekonomickou činnost. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C - 110/94 INZO, a zároveň doplnila, že tento rozsudek byl sice vydán v souvislosti s daní z přidané hodnoty, avšak je možné z něj dovodit, že ekonomickou činností je i příprava na tuto činnost, tedy i samotné pořizování majetku.
3. Žalobkyně nesouhlasila ani s úvahou žalovaného, že ke konkrétnímu vynaloženému výdaji musí být v daném období nutně přiřazen příjem. V takovém případě by dle žalobkyně nebylo možno nikdy jako daňově účinný uznat výdaj za nákup např. pohonných hmot, provoz telefonů, nákup kancelářských potřeb, apod., když z těchto výdajů příjem přímo neplyne. Dle názoru žalobkyně nemusí konkrétní výdaj nutně přinést okamžitý příjem, tento příjem může výdaj přinést až v pozdější době (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 64/2008 - 110). Optikou žalovaného by pak žalobkyně výdaje, které vynaložila v

roce 2011 a v roce 2012 na vybavení bytu, nemohla uplatnit nikdy, přestože tyto výdaje reálně vynaložila a přestože jí z těchto výdajů začal v roce 2014 plynout příjem. Žalobkyně dále zdůraznila, že vlastní pronájem bytu nezačala v roce 2014, ale v roce 2009. Proto úvaha žalovaného, že výdaje nelze uplatňovat na základě úmyslu žalobkyně, že bude byt někdy

v budoucnu pronajímat, je zcela v rozporu se skutkovým stavem a nemá oporu ve spisech.

4. Žalovaný se dle žalobkyně rovněž žádným způsobem nevypořádal se skutečností, že faktický pronájem trval až do února roku 2011. Takový postup tedy byl i v rozporu s tvrzením samotného žalovaného, který na str. 6 odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že i v případě, kdy daňový subjekt neobdrží v daném zdaňovacím období příjmy z pronájmu např. z důvodu platební nekázně nájemce, byly by i tyto výdaje prokazatelně vynaloženy jako výdaje související s pronajatou bytovou jednotkou dle § 9 zákona o daních z příjmů. Tato situace přitom v případě žalobkyně nastala v roce 2011, kdy žalobkyně byla až do února roku 2011 v postavení pronajímatele a pronájem až do února 2011 fakticky trval. Žalovaný přesto žalobkyni, jak již bylo uvedeno výše, výdaje za rok 2011 v plné výši vyloučil.
5. Žalobkyně dále označila postup žalovaného, který uzavřel, že neoprávněně uplatnila také odpisy, neboť neměla majetek evidovaný dle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů, za přepjatý formalismus. K tomu zdůraznila, že Nejvyšší správní soud již delší dobu judikuje, že za evidovaný majetek lze považovat jakýkoliv zápis v evidenci, byť i chybný, a že správce daně na základě této skutečnosti nemůže odmítnout uplatnění odpisu samotného. Žalovaný tak měl požadované odpisy z technického zhodnocení společných bytových prostor zohlednit, měl zohlednit i odpisy z technického zhodnocení dokončeného v roce 2013 a rovněž prokázané výdaje na opravy (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31). Žalobkyně tak trvala na tom, aby jí byly zohledněny odpisy z technického zhodnocení společných prostor v bytovém domě za období let 2011, 2012 a 2013, aby jí byl v roce 2013 zohledněn odpis z rekonstrukce bytu, která byla v tomto roce dokončena, a aby jí byly uznány také všechny výdaje, které v předmětných obdobích vynaložila v souvislosti s pronajímanou nemovitostí.
6. S ohledem na vše výše uvedené proto žalobkyně závěrem navrhla, aby krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil, věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný v úvodu svého vyjádření popsal dosavadní průběh řízení, shrnul obsah podané žaloby, a s ohledem na skutečnost, že námitky shodného obsahu byly žalobkyní uplatněny již v rámci podaného odvolání proti dodatečným platebním výměrům, žalovaný v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný měl za prokázané, že v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně uplatnila výdaje dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů, ačkoli v těchto zdaňovacích obdobích žádný příjem z pronájmu neevidovala ani nevykazovala. Žalobkyně sice tvrdila, že nájemní vztah fakticky trval až do února roku

2011, avšak z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že poslední úhrada nájemného byla uskutečněna dne 21. 12. 2010.

8. Vzhledem k tomu, že předmětná bytová jednotka nesloužila v letech 2011, 2012 a 2013 k zajištění příjmů žalobkyně, nebylo možno osvědčit ani uplatněné odpisy vztahující se k bytové jednotce jako výdaje, které by byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v konkrétním zdaňovacím období ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného nebylo sporné, že žalobkyně měla v letech 2011, 2012 a 2013 v osobním vlastnictví bytovou jednotku, kterou ze své vlastní vůle rekonstruovala. V těchto letech však neměla s žádnou třetí osobou uzavřenu platnou nájemní smlouvu ve smyslu § 663 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Dle žalovaného proto nebylo možno za tato zdaňovací období uplatňovat výdaje s konstatováním, že žalobkyně měla v úmyslu bytovou jednotku po skončení rekonstrukce pronajímat. Výdaje související s danou bytovou jednotkou lze dle žalovaného uplatňovat nejdříve k okamžiku faktického uzavření nájemní smlouvy k této bytové jednotce.
9. K možnosti zahájení odpisování technického zhodnocení hmotného majetku žalovaný odkázal také na znění ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 107/2008 - 49, přičemž doplnil, že je na uvážení vlastníka hmotného majetku, kdy odpisování zahájí. Odpisování však není možné zahájit dříve, než jsou splněny podmínky uvedené v ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmu. Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl s tím, že se žalobkyni nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

IV. Replika žalobkyně

10. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrvala na svém závěru, že vyloučení výdajů ze strany žalovaného nemá zákonnou oporu. Žalobkyně zahájila pronájem bytu již v roce 2009, v roce 2011, 2012 a 2013 jej přerušila z důvodů rekonstrukce a tento znovu pronajala v roce 2014. Uplatnění výdajů na provoz a vybavení, jakož i uplatnění odpisů, tak bylo zcela v souladu se zákonem, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 24/2016 - 37.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

12. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Předmětem sporu v nyní projednávané věci je skutečnost, zda žalobkyně mohla dle § 9 zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelné výdaje v souvislosti s vlastnictvím bytové jednotky na adrese F. 2360, B. Žalobkyně měla za to, že s ohledem na skutkové okolnosti této konkrétní věci mohla sporné výdaje uplatnit i v období, kdy byt nebylo možno z objektivních důvodů pronajímat, tj. i v období, kdy žalobkyni neplynul z pronájmu bytové jednotky žádný příjem; žalovaný byl naopak přesvědčen, že výdaje bylo možno uplatnit toliko v tom zdaňovacím období, kdy je realizován vlastní příjem a kdy je byt reálně pronajímán.
14. Dle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak. Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona dále platí, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení odstavce 1.
15. Dle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z pronájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až § 8, příjmy z pronájmu nemovitostí (jejich částí) nebo bytů (jejich částí). Dle odst. 3 téhož ustanovení jsou základem daně (dílčím základem daně) příjmy uvedené v odstavci 1 snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 2). Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33. Příjem z pronájmu plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 je, s výjimkou příjmů z pronájmu nemovitostí nebo bytů, samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36).
16. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

17. Dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33). Poplatník s příjmy podle § 7 a § 9, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24, může zahájit odpisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímaný hmotný majetek, evidovaný podle § 9 odst. 6; přitom zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti zůstávají součástí zásob.
18. Z obsahu správního spisu vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti. Správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013, a to protokolem ze dne 29. 9. 2014, č. j. 3630979/14/3008-05403-702056. Žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, tj. v letech 2011 až 2013, vykazala jednak příjmy a výdaje dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů v souvislosti s výkonem své podnikatelské činnosti. Zároveň v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatňovala také výdaje dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů, přestože v těchto zdaňovacích obdobích neevidovala žádný příjem z pronájmu. Žalobkyně ke kontrole předložila faktury včetně smluv, bankovní výpisy a podklady k technickému zhodnocení bytu. Z předložené evidence správce daně zjistil, že žalobkyně uplatňovala výdaje k bytové jednotce nacházející se v bytovém domě na ulici F. 2360 v B. V roce 2010 byl byt převeden z družstevního vlastnictví do osobního vlastnictví žalobkyně (jako součást společného jmění manželů). Nadále byl tento byt (stejně jako ostatní bytové jednotky v předmětném bytovém domě) spravován stavebním bytovým družstvem DYJE, se sídlem v Břeclavi, U Tržiště 814/2 (dále jen „SBD DYJE“). Žalobkyně měla na byt uzavřenu nájemní smlouvu do 31. 8. 2011, avšak nájem skončil dříve, přičemž poslední nájemné bylo uhrazeno dne 21. 12. 2010.
19. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 1. 2015, č. j. 280083/15/3008-60561-702056, zpochybnil měsíční úhrady (výdaje) pro SBD DYJE představující zálohy na opravy určené na financování akcí v budoucnu, jakož i uplatněné odpisy hmotného majetku včetně technického zhodnocení ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně v rámci své odpovědi na výzvu k prokázání skutečností předložila sdělení SBD DYJE, kde byly uvedeny částky vynaložené na opravy a technické zhodnocení bytového domu v letech 2011, 2012 a 2013 v poměru na pronajímaný byt žalobkyně. Dále žalobkyně předložila tabulku znázorňující výdaje související s pořízením drobného majetku nesplňujícího definici hmotného majetku podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (drobný majetek do 40 000 Kč - televize, židle, stůl, sedací souprava apod.). Žalobkyně žádala, aby výše odpisů technického zhodnocení byla za jednotlivá zdaňovací období ponechána jako daňově uznatelný výdaj.

20. Správce daně po provedené daňové kontrole, s jejímž výsledkem žalobkyni seznámil dne 12. 5. 2015 (viz protokol č. j. 1029983/15/3008-60561-702056), snížil výdaje žalobkyně dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích let 2011 až 2013 o částky, které představovaly uhrazené zálohy na opravy a úvěr, snížené o částky na skutečné opravy proběhlé v jednotlivých zdaňovacích obdobích (tj. v roce 2011 o 17 242 Kč, v roce 2012 o 18 522 Kč a v roce 2013 o 19 479 Kč). Zároveň správce daně snížil také výdaje z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, a to o odpis technického zhodnocení bytu ve výši 11 458 Kč. K tomu správce daně zdůraznil, že žalobkyni zohlednil výdaje realizované v jednotlivých zdaňovacích obdobích, neboť tyto nelze uplatnit v jiném zdaňovacím období. Naproti tomu odpisování lze zahájit až po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštním právním předpisem pro užívání (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Zahájit odpisování tak může jediné poplatník s příjmy podle § 9 zákona o daních z příjmů, přičemž tuto podmínku žalobkyně nesplňovala, jelikož příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů v daném zdaňovacím období nevykazovala.
21. Žalovaný následně žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 25. 7. 2016 dodatečné platební výměry správce daně změnil, a to tak, že žalobkyni zvýšil částku doměřené daně z příjmů, kdy za předmětná zdaňovací období let 2011 až 2013 stanovil dílčí základ daně dle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč. Žalovaný uzavřel, že v případě uplatněných výdajů dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů (odpisy hmotného majetku) se musí jednat o takové výdaje, které byly v daném zdaňovacím období vynaloženy k zajištění příjmů tohoto zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že předmětná bytová jednotka v kontrolovaných letech nesloužila k zajištění příjmů, nebylo možno ani osvědčit žalobkyni uplatněné odpisy předmětné nemovitosti jako výdaje vynaložené ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále doplnil, že žalobkyně nebyla v kontrolovaných obdobích v pozici pronajímatele, a proto nebylo možné uplatňovat výdaje na základě úmyslu žalobkyně, že byt bude někdy v budoucnu pronajímán. Teprve v okamžiku faktického uzavření nájemního vztahu lze dle žalovaného uplatňovat výdaje související s danou nemovitostí a zároveň vzniká i možnost zahájit odpisování technického zhodnocení.
22. Shora popsané skutkové okolnosti přitom nejsou mezi účastníky řízení předmětem sporu; námitky žalobkyně směřují vůči jejich interpretaci a závěrům, které na jejich základě přijal žalovaný pro účely daňové uznatelnosti takto vynaložených a uplatněných výdajů ve smyslu zákona o daních z příjmů.
23. Krajský soud v této souvislosti na úvod předesílá, že obdobná právní otázka již byla řešena Nejvyšším správním soudem, a to v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30, dostupném na www.nssoud.cz. V případě řešeném pod sp. zn. 2 Afs 13/2015 přitom daňový subjekt tvrdil, že uplatněné výdaje vynaložil v souvislosti se svým záměrem pronajímat nebytové prostory a využít je v restauračním konceptu. Plánované projekty však z důvodu nekorektního jednání ze strany budoucích nájemců nebyly uskutečněny. Nejvyšší správní soud v tomto případě konstatoval, že podnikatelský záměr daňového subjektu bylo možné označit za ekonomicky racionální, přičemž nelze vyloučit, že se

z různých důvodů nemusí podnikatelsky naplnit. Z pohledu účelnosti vynaložení výdajů spojených s nemovitostí, která má být pronajata, přitom bylo podstatné v prvé řadě to, zda tyto výdaje byly vskutku vynaloženy, zda byly vynaloženy

na deklarovaný účel a konečně to, zda povaha výdajů v souvislosti s účelem, na který byly vynaloženy, byla taková, že se daňový subjekt v době vynaložení výdajů mohl rozumně domnívat, že za normálního běhu věcí pravděpodobně povedou k dosažení příjmů. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl následující: „*Správce daně je přitom nucen vzít v úvahu, že činnost, kterou stěžovatel provozoval (investice do nemovitosti za účelem výdělku na jejím pronájmu či, jak se věci nakonec vyvinuly, na jejím prodeji), v sobě z povahy věci obsahuje prvek podnikatelského rizika, jehož intenzita se může v čase měnit (například v souvislosti se změnou obecných ekonomických podmínek, jak tomu bylo za ekonomické krize v minulých letech) a který může vést i k tomu, že záměr ve skutečnosti nepovede k výnosu, jenž byl původně – nikoli iracionálně – očekáván. Podnikatelský záměr si volí každý daňový subjekt sám a není úkolem správce daně, aby nabízel uvážení, k jakým účelům je nabytá nemovitost určena a s jakým podnikatelským rizikem. Pouze v případě, že se jedná o záměr zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelný, nelze zásadně výdaje v souvislosti s ním vynaložené považovat za daňově uznatelné (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2005 Sb. NSS). Samotná skutečnost, že předmětná nemovitost v posledku nebyla pronajata, není bez dalšího dostačující k paušálnímu odmítnutí výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů” (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).*

24. V uvedené věci přitom Nejvyšší správní soud poukázal též na svou dosavadní judikaturu, v níž se kontinuálně a jednotně vyjadřuje k daňové uznatelnosti nákladů daňového subjektu. Obecně tak platí, že daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, které vynaloží, ale pouze takové, jež splňují podmínky zákona o daních z příjmů. Již v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 66, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyložil, že „*za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon.*“ Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), důkazní břemeno. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud vymezil vztah mezi vynaloženými výdaji a příjmy daňového subjektu tak, že „*z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje*

vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“ Aplikováno na konkrétní skutkové okolnosti citovaného případu tedy výše uvedené znamenalo, že nebylo možno daňově uznat částku vynaloženou za marketingovou studii, která z hlediska svého obsahu zjevně nemohla být daňovému subjektu s ohledem na jeho zvažované potenciální obchodní aktivity prospěšná, což správce daně ověřil důkladným dokazováním.

25. Podobně v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 6 Afs 17/2004 - 96, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl: „Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový ve smyslu § 24 zákona, je třeba hodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP a zásadami formální logiky. V právě projednávané právní věci by Nejvyšší správní soud byl připraven aprobovat tu z námitek stěžovatele, podle níž je třeba § 24 zákona interpretovat v tom smyslu, že se musí jednat o takové výdaje, které byly na dosažení, zajištění a udržení příjmu vynaloženy, nikoli které skutečný příjem přinesly. Pak by závěr žalovaného a následně

i Městského soudu v Praze neobstál, pokud by byl opřen toliko o skutečnost, že stěžovatel nevykazoval ve svém účetnictví tržby související s užíváním těchto prostor a neúčtoval ani o hmotném majetku umístěném v pronajatých nebytových prostorách. Z § 24 odst. 1 zákona totiž skutečně nelze dovodit, že by se vynaložené výdaje musely vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka v témže období, k němuž se vztahují výdaje. Smysl tohoto ustanovení je totiž třeba spatřovat v kodifikaci pravidla, podle něhož se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.“ V právě citované věci správce daně konkrétně neuznal jako oprávněný výdaj nájemné, které daňový subjekt uhradil za nájem nebytových prostor, ve kterých však sám v rozhodném období nepodnikal, a nemohlo se ani jednat o podnikatelský záměr, když sám daňový subjekt uvedl, že provoz kavárny v nebytových prostorech byl ztrátový, a proto bylo rozhodnuto o uzavření provozovny a převedení práv daňového subjektu na třetí osobu.

26. Z výše uvedeného je tedy patrné, že dosažení zdanitelného příjmu není vždy nutnou podmínkou pro uplatnění vynaložených výdajů, kdy je možné uplatnit i výdaje související s konkrétním

(např. podnikatelským) záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý, bezprostřední

a ekonomicky racionální vztah (k tomu srovnej též usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publikované pod č. 1984/2010 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je „podstatné, aby mezi výdaji (náklady)

a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra); v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by daňový subjekt očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat.

Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet“. Nejvyšší správní soud pak pokračoval, že „z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. (...) Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době, anebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec“. Mezi vynaloženými výdaji a činnostmi daňového subjektu tak musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl.

27. Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu (jako je tomu v případě odst. 2 téhož ustanovení zákona), ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých výdajů zvažoval i skutečnost, zda se mu podaří prokázat jejich relevanci z daňového hlediska. Proto, hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní ohledně prokázání věcné souvislosti příjmů a nákladů (k tomu srovnej též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 - 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 - 30, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud ovšem daňový subjekt v průběhu daňového řízení nesetrvá v rovině obecných tvrzení a předestře ekonomicky racionální zdůvodnění souvislosti uplatňovaných výdajů a předpokládaných příjmů, svá tvrzení konkretizuje a podpoří relevantními důkazy, je na správci daně, aby takto předestřenou verzi reality vyvrátil. K vyhodnocení, zda určité výdaje splňují podmínku uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je vždy nutné posuzovat podmínky, za jakých byly tyto výdaje vynaloženy (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 - 80, dostupný na www.nssoud.cz).
28. V nyní souzeném případě přitom žalobkyně tvrdila, že uplatněné výdaje vynaložila v souvislosti s pronajímaným bytem. K tomu uvedla, že v srpnu roku 2009 začala předmětný byt pronajímat a tato činnost pokračovala až do února 2011, kdy tehdejší nájemníci z jejich vlastní vůle nájem ukončili. Po tomto datu se snažila žalobkyně byt opět pronajmout, o čemž dle jejího

názoru svědčily i inzeráty uveřejněné v Novém životě dne 1. 3. 2011 a 25. 3. 2011. Dalšího nájemce však v roce 2011 nezískala, byt tak nebyl pronajímán ze zcela objektivních příčin nezávislých na její vůli. Vzhledem k této situaci se žalobkyně rozhodla byt zrekonstruovat, neboť byl hůře obyvatelný, a také z toho důvodu, aby rekonstrukcí zvýšila pravděpodobnost pronájmu a tím i dřívějšího dosažení příjmů. Dne 30. 9. 2011 byl vydán souhlas s provedením ohlášené stavby

a ihned byla zahájena rekonstrukce bytu, která byla prováděna zčásti svépomocí, zčásti dodavatelsky. K jejímu ukončení došlo dne 9. 5. 2013, kdy byla stavebním úřadem v Břeclavi provedena závěrečná prohlídka. V této době tak žalobkyně nemohla byt objektivně pronajímat, neboť byl po dobu rekonstrukce neobyvatelný. Rekonstrukce trvala dva a tři čtvrtě roku, neboť ji žalobkyně financovala pouze z prostředků, které s manželem sami vydělali a ušetřili.

29. Výše popsané okolnosti se přitom v obecné rovině nikterak nevymykají běžné realitě, racionálnímu chování, kdy není neobvyklé, že si nalezení vyhovujícího nájemce může vyžádat delší dobu a že v době rekonstrukce není možné byt k pronájmu využívat, jelikož zřejmě

po většinu času nebude obyvatelný. Jak přitom plyne z judikatury citované výše, podstatné je při zkoumání oprávněnosti vynaložených výdajů v první řadě to, zda tyto výdaje byly vskutku vynaloženy, zda byly vynaloženy na žalobkyní deklarovaný účel a konečně to, zda povaha výdajů v souvislosti s účelem, na který byly vynaloženy, byla taková, že se žalobkyně v době jejich vynaložení mohla rozumně domnívat, že za normálního běhu věci pravděpodobně povedou k dosažení příjmů (srovnej k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publikovaný pod č. 718/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Jinak řečeno, správce daně po ověření, že výdaje nejsou fiktivní (tj. že ve skutečnosti vůbec nebyly vynaloženy a že jim odpovídající prostředky byly pod rouškou takto deklarovaných výdajů vyvedeny mimo dosah správce daně) a že vskutku byly vynaloženy na deklarovaný účel (tj. že ve skutečnosti např. neslouží v podstatné míře k uspokojování osobních potřeb žalobkyně nebo jiných osob), je povinen zkoumat, zda jde o výdaje v širším pohledu racionálně vynaložené, tedy takové, které se v situaci, v níž se v rozhodné době nacházela žalobkyně, nejevilo nerozumným vynaložit.

30. Pokud přitom žalovaný v této souvislosti ve svých rozhodnutích vycházel toliko ze skutečnosti, že žalobkyně nevykázala v předmětných zdaňovacích obdobích z pronájmu žádné příjmy a že byt nebyl skutečně pronajat, je nutno tyto závěry s ohledem na shora citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu hodnotit jako zjednodušující a nedostatečné. Krajský soud

si je vědom skutečnosti, že je třeba lišit případ od případu a posuzovat konkrétní okolnosti té které věci tak, aby nedocházelo ke zneužívání ze strany daňových subjektů, které by vynakládané a daňově uplatňované výdaje mohly odůvodňovat deklarovaným „záměrem“ byt někdy v budoucnu pronajímat. To jistě není možné. O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo. Ze spisového materiálu je patrné, že žalobkyně pronajímala předmětný byt již od roku 2009. Dle svého tvrzení po skončení nájemního vztahu v únoru 2011 uveřejnila v tisku dva inzeráty nabízející byt k pronájmu. Další

nájemníci však o byt neprojevili zájem, a proto se žalobkyně rozhodla zvýšit atraktivitu bytu pro potenciální nájemce a byt zrekonstruovat

a zčásti nově vybavit. V předcházejícím řízení přitom nebylo zkoumáno, zda žalobkyně v rozhodných zdaňovacích nevyužívala byt k jiným než deklarovaným účelům a zda je byt pronajímán zařízený nakoupeným nábytkem (včetně toho, jak se tato skutečnost promítla do výše nájemného). Pokud by žalobkyně byt využívala k jiným účelům, např. k zajištění vlastního bydlení, pak by tyto výdaje jistě nebylo možno zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení příjmů z pronájmu. Mezi účastníky řízení přitom není sporné, že se žalobkyni v roce 2014 znovu podařilo byt pronajmout, a v tomto roce jí tedy opět plynuly z pronájmu bytu příjmy.

31. Z tvrzení žalobkyně je tedy především patrné, že v předmětných zdaňovacích obdobích činila kroky, které k pronájmu předmětného bytu směřovaly. Tyto kroky přitom správce daně

ani žalovaný nezpochybnili. Žalovaný svůj závěr vystavěl toliko na skutečnosti, že předmětná nemovitost nebyla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích skutečně pronajímána, což však, jak bylo vysvětleno výše, nemůže být samo o sobě důvodem vyloučení uplatněných výdajů (viz k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30, dostupný na www.nssoud.cz): „*Může se stát, že si nalezení příhodného nájemce vyžádá dlouhou dobu, případně že k němu vůbec nedojde. Podstatné z pohledu účelnosti vynaložení výdajů (...) je především to, zda daňový subjekt činí kroky k zamýšlenému využití nemovitosti, tedy zda nějakým způsobem hledá vhodného nájemce. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, že pro uznání výdajů spojených s pronájmem nemovitosti není podstatné, zda je či není předmětná nemovitost k pronájmu nabízena, nýbrž zda daňový subjekt skutečně příjmy z pronájmu dosahuje. (...) Samotná skutečnost, že předmětná nemovitost v posledku nebyla pronajata, není bez dalšího dostačující k paušálnímu odmítnutí výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů*“ (pozn.: zvýraznění potvrzením doplněno krajským soudem).

32. Krajský soud tedy s ohledem na vše výše uvedené shledal podanou žalobu důvodnou, neboť žalovaný nesprávně vycházel z předpokladu, že výdaje podle § 9 zákona o daních z příjmů je možné uplatnit výhradně tehdy, dojde-li k pronájmu, potažmo k dosažení příjmů z pronájmu. V dalším řízení proto bude nezbytné, aby se žalovaný vyrovnal s dalšími skutečnostmi rozhodnými pro zahrnutí jednotlivých žalobkyní uplatněných výdajů v konkrétních zdaňovacích obdobích.

VI. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud tak na základě výše uvedeného shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil.
34. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem

v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Na žalovaném tedy v dalším řízení bude, aby v návaznosti na shora uvedené závěry zohlednil konkrétní skutkové okolnosti dané věci (případně v tomto ohledu doplnil dokazování) a znovu vyhodnotil, zda v rozhodných zdaňovacích obdobích je možno zahrnout žalobkyní uplatněné výdaje jako výdaje daňově uznatelné.

35. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla

ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 9 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., za zastupování žalobkyně v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé – podání žaloby a repliky), dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši

900 Kč (3 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 21 342 Kč.

Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 30. července 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu