



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **P.M.**, bytem X, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem v Českém Krumlově, Rooseveltova 37, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, čj. 43386/15/5200-10424-709923, **t a k t o** :

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 12. 2. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2015 čj. 43386/15/5200-10424-709923, kterým byly změněny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 14. 5. 2014 čj. 1790731/14/2205-22801-306457 tak, že se doměřuje daňová ztráta ve výši - 5.114.681 Kč a současně se stanoví povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 51 146 Kč a výrok dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 14. 5. 2014 čj. 1790901/14/2205-24801-306457 se mění tak, že se doměřuje daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.404.042 Kč a stanoví povinnost

uhradit penále z doměřené daně ve výši 229.663 Kč. V ostatním zůstaly výroky odvolání napadených rozhodnutí beze změny.

(2) Žalobce v žalobě popsal průběh daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 u žalobce a uvedl, že žalovaný zcela změnil závěry správce daně, neboť ke zjištění správce daně přijal naprosto nové právní posouzení, které mělo zásadní význam v neprospěch žalobce. Žalobce současně popsal kontrolní zjištění správce daně i závěry žalovaného ke kontrolnímu zjištění.

(3) Žalobce pod bodem 3 žaloby vznesl námitky k rozhodnutí žalovaného. V první řadě vznesl námitku nesprávného právního posouzení věci. K tomu citoval ze strany 6 žalobou napadeného rozhodnutí. Shrnl, že žalovaný v rámci odvolání posuzoval, zda žalobce může stavební práce provedené formou subdodávek, které jsou spojeny s technickým zhodnocením vlastní nemovitosti uplatnit do daňových výdajů. Žalobce byl po celou dobu majitelem penzionu, který v letech 2009 – 2011 rekonstruoval jako subdodavatel společnosti NEST.HB spol. s r.o., kdy od této společnosti obdržel příjem ve výši 10.000.000 Kč bez DPH, který zahrnul do základu daně ve zdaňovacím období roku 2011. K tomuto příjmu uplatnil za práce subdodavatelům za zdaňovací období roku 2010 výdaje ve výši 5.124.831 Kč a za zdaňovací období roku 2011 ve výši 4.245.600 Kč. Žalovaný vyloučil tyto výdaje ze základu daně, neboť dospěl k závěru, že tyto částky jsou součástí ceny technického zhodnocení a do výdajů vstupují formou daňových odpisů, které uplatňuje dle smlouvy nájemce.

(4) Podle žalobce tato úvaha je nesprávná a nemá oporu v právu. Žalovaný ignoroval právní vztahy subjektů zúčastněných na rekonstrukci nemovitosti, jakož i obsah obchodních závazků. Objednatelem, stavebníkem a investorem rekonstrukce (technického zhodnocení) byla v souladu s uzavřenými smlouvami a rozhodnutími stavebního úřadu společnost DOMY JH s.r.o., která výhradně má v souladu s uzavřenými smlouvami právo hradit technické zhodnocení nemovitosti a účtovat o výdajích a odpisech technického zhodnocení podle zákona o dani z příjmů. Žalobce obdržel za provedené stavební práce pro společnost NEST.HB s.r.o. cenu díla ve výši 10.000.000 Kč, oproti které uplatnil náklady na stavební materiál a subdodávky. Žalobce změnu právního názoru, který vyslovil žalovaný, označil za neopodstatněnou, neboť tímto postupem žalovaný nepopřel platnost uzavřených smluv, ani jejich vzájemná obchodní ujednání včetně provedení prací jejich účtování zaplacení a následného zdaňování.

(5) Žalobce zdůraznil, že se svojí manželkou, jako vlastníci nemovitosti po uzavření nájemní smlouvy se společností DOMY JH s.r.o. rekonstrukci penzionu nefinancovali, do daňových příznání uvedli pouze příjem z nájmu nemovitosti a uplatnili odpisy pouze z té části nemovitosti, kterou tvořila hodnota technického zhodnocení.

(6) Žalobce dále vznesl námitku dvojího zdanění. K tomu v žalobě zrekapituloval závěry žalovaného ze strany 8 žalobou napadeného rozhodnutí. K těmto závěrům žalovaného shrnl, že nerozporuje zdanění příjmu ve výši 10.000.000 Kč. Proto jej také do daňového příznání uvedl. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce zdaňuje příjem za stavební práce, pro které nemá nárok na žádné výdaje, a tudíž je povinen zdanit jak 10.000.000 Kč za stavební práce bez uplatnění nákladů a následně i po ukončení nájmu zdanit technické zhodnocení. Žalobce jako vlastník nemovitosti nehradil technické zhodnocení a ani jej neužívá. Prokazatelně doložil, že se jedná o příjem z jeho stavební činnosti pro třetí subjekt, ke kterému vynaložil i odpovídající výdaje. Proto s odkazem na prokázané odepisování technického zhodnocení nemovitosti nájemcem, by podle § 23 odst. 6 zákona o daních

z příjmů, při ukončení nájmu měl zdanit podruhé nepeněžní příjem dle tohoto zákonného ustanovení. Žalobce se odvolal na závěry rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 42/2005, ve kterém byla řešena problematika zdanění technického zhodnocení. K tomu dále poznamenal, že podle stavebního povolení probíhala rekonstrukce nemovitosti a výdaje na tuto rekonstrukci uplatňovala společnost DOMY.JH s.r.o. proti povinnosti části úhrady nájemného ve výši 60.000 Kč měsíčně. Příjem za nájemné žalobce zdaňoval. Technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku může podle § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů na základě písemné smlouvy odepisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje. Žalobce cenu svého majetku o cenu technického zhodnocení nenavýšil a odpisy z nemovitosti bez technického zhodnocení byly uplatňovány poprvé v roce 2012 z částky 3.322.634 Kč. Dále žalobce citoval ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) a písm. b) bod 2, a zároveň ustanovení § 23 odst. 6 v souvislosti se vznikem nepeněžního příjmu pronajímatele z titulu výdajů, které jsou technickým zhodnocením.

(7) Žalobce dále vznesl námitku ohledně porušení základních zásad daňového řízení. V průběhu daňové kontroly totiž reagoval na výzvy správce daně a předkládal důkazní prostředky, kterými vyvracel pochybnosti správce daně. Správce daně důkazy ve zprávě vyhodnotil neobjektivně a řadu důkazů neprovedl. Proto se žalobce dožadoval v odvolacím řízení provedení navržených důkazů a jejich nové zhodnocení. Žalovaný tomuto požadavku nevyhověl z důvodu radikální změny právního názoru a pokládal za irelevantní se těmito důkazy dále zabývat. Podle žalobce je změna právního hodnocení zcela neopodstatněná a z toho důvodu setrval na požadavku provedení nového řádného dokazování. V jednání správce daně i žalovaného žalobce spatřuje porušení zásad správy daní, které jsou uvedeny v § 5, 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Závěrem žalobce navrhl zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

(8) Žalobce zaslal Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 27. 4. 2016 repliku k vyjádření žalovaného k žalobě. V replice žalobce zopakoval svůj nesouhlas se závěry žalovaného, kdy meritem věci bylo posouzení skutečnosti, zda žalobce mohl stavební práce provedené formou subdodávek, které jsou spojeny s technickým zhodnocením vlastní nemovitosti uplatnit do daňových výdajů. Podle žalobce je třeba objektivně a správně specifikovat pojem technické zhodnocení, neboť je to významné pro další posouzení věci a správné právní vyhodnocení z důvodu, že výdaje na technické zhodnocení vynaložil na základě platné nájemní smlouvy nájemce a příjemce dotace v jedné osobě společnost DOMY JH s r.o. Tato společnost vybudovala technické zhodnocení a hradila na základě Smlouvy o dílo zhotoviteli stavby společnosti NEST.HB s.r.o., která sama zajišťovala inženýrskou činnost a stavební práce zadala subdodavateli – žalobci. Žalobce technické zhodnocení stavebně realizoval i na základě dodávek dalších subdodavatelů. K pojmu technické zhodnocení žalobce odkázal na judikát NSS čj. 2Afs 111/2008-52. Žalobce označil v replice jako nezákonný postup žalovaného, že vyloučil částky v celkové výši 9.370.431 Kč z daňových výdajů. Přitom se jednalo o výdaje, které žalobce vynaložil jako subdodavatel pro zhotovitele technického zhodnocení společnost NEST.HB spol. s r.o. Žalobce dále poukázal na právní názor JUDr. J.B. CSc., který uvedl k ustanovení § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve své publikaci „Právní úprava zdanění příjmů“, kde tvrdil, že žalovaný nevzal na zřetel, že hmotný majetek byl prodán objednateli a příjem z tohoto prodeje se vztahuje k výdajům na pořízení hmotného majetku, respektive k výdajům na technické zhodnocení penzionu Prelát, a to je meritem předmětné záležitosti. Žalobce dále upřesnil, že na základě vydaného rozhodnutí dojde ke dvojímu zdanění téhož příjmu v celkové částce 2.659.985 Kč, a to ve výši 31,81 %. V doplnění repliky ze dne 23. 5. 2017 žalobce znovu zopakoval svou předchozí argumentaci, kdy vytkl žalovanému, že pokud odkazuje na určitý smluvní vztah,

měl by jej definovat a odůvodnit, z jakého důvodu jeho existenci neuznává. Žádný zákon nezakazuje podnikateli, aby stavěl na zakázku svůj dům. Přitom je třeba respektovat z hlediska daňového všechny předpisy vztahující se k daním a účetnictví. Tím se žalovaný v dané věci nezabýval. Žalobce dále citoval z rozsudku NSS 2 Afs 10/2012.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

(9) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil žalobní námitky a předmět sporu. Žalobce namítal nesprávné právní posouzení, vznesl námitku dvojího zdanění a námitku porušení principu daňového řízení.

(10) Žalobce k vzneseným žalobním námitkám uvedl, že s názory žalobce nesouhlasí. Uplatněné žalobní body se do určité míry překrývají s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení. K právnímu posouzení žalovaný odkázal na stranu 6 a 7 žalobou napadeného rozhodnutí, kde jsou podrobně uvedeny důvody, pro které nelze žalobcem uplatněné výdaje uznat. Jím uplatněné náklady nesplňují všechny podmínky pro jejich daňovou uznatelnost, respektive dopadá na ně § 25 zákona o daních z příjmů, který obsahuje negativní výčet výdajů, které pro účely zjištění základu daně nelze uplatnit. Tyto výdaje se uplatní do základu daně formou odpisů hmotného majetku. Žalovaný dále odkázal na § 26 a 28 zákona o daních z příjmů. Žalobce uplatňoval do svého základu daně náklady fakticky spojené s pořízením technického zhodnocení jeho vlastní nemovitosti, přičemž sám udělil nájemci této nemovitosti souhlas s prováděním daňových odpisů tohoto technického zhodnocení. Proto je vyloučeno explicitními ustanoveními zákona o daních z příjmů uplatnění těchto výdajů žalobcem. K námitce nesprávného právního posouzení žalobce nevznesl žádný konkrétní argument. Pouze provedené hodnocení věci napadal či rozporoval. Žalobce tvrzenou daňovou uznatelnost předmětných výdajů zřejmě odvozuje od subdodavatelského řetězce stavebních prací. K tomu žalovaný uvedl, že žalobce se sám rozhodl, jak bude faktické technické zhodnocení realizovat a vytvoření této konstrukce nemůže mít na posouzení věci vliv. Stejně tak nemá vliv existence smluvních vztahů, ani jejich trvání či platnost. K tomu žalovaný odkázal na zásadu materiální pravdy zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně musí vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Sám žalobce je tím, kdo se domáhá toho, aby byly jím uplatněné výdaje hodnoceny na základě jím uměle vytvořeného právního stavu, zatímco žalovaný svůj právní názor staví na stavu faktickém. Pro věc podle žalovaného je rozhodné, že výdaje byly reálně výdaji na pořízení technického zhodnocení nemovitosti žalobce.

(11) K námitce dvojího zdanění žalovaný uvedl, že nemá žádné opodstatnění. Žalobce obdržel z titulu určitého smluvního vztahu faktický peněžitý příjem. Vedle toho došlo reálně k navýšení hodnoty jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž získal další příjem. K tomu byly žalobcem vynaloženy určité jedny výdaje, za něž bylo pořízeno jedno technické zhodnocení. Žalobci svědčilo právo promítnout tyto výdaje do svého základu daně postupně formou daňových odpisů. Žalobce však toto právo převedl společně se samotným užívacím právem na nájemce nemovité věci. Proto nemůže být dvakrát zdaněn tentýž příjem. Žalobci nebyla správcem daně ani žalovaným odepřena možnost uplatnit vynaložené výdaje na pořízení technického zhodnocení formou daňových odpisů. Žalobce sám predisponoval toto oprávnění na nájemce, což mu zákon o daních z příjmů umožňuje. Žalovaný pouze vyloučil, aby reálné výdaje na pořízení technického zhodnocení žalobce daňově uplatnil jednorázově a zároveň, aby totéž technické zhodnocení odepisoval nájemce. Žalobce dále opomíjí skutečnost, že po skončení nájmu bude moci pokračovat v započatém

odepisování a výše nepeněžitého příjmu se bude odvíjet od zůstatkové ceny technického zhodnocení v době ukončení nájmu. To vyplývá z § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

(12) Pokud žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 42/2005, pak k tomu již žalovaný uvedl, že nedopadá na nyní řešenou věc. V konkrétním uvedeném případě bylo řešeno, k jakému okamžiku vzniká vlastníkovu nemovitosti nepeněžitý příjem spočívající v technickém zhodnocení provedeném a po dobu nájmu odepisovaném nájemníkem na nemovité věci. K tomu byl vysloven závěr, že tento příjem vzniká v okamžiku, kdy má vlastník dispoziční právo, tedy po skončení nájemního vztahu. V žalobcově případě se nejednalo o to, aby byl navýšen základ daně o hodnotu technického zhodnocení provedeného nájemcem, tedy o hodnotu nepeněžitého příjmu, ale o to, že nemůže uplatnit jednorázové výdaje, které jsou vynaložené na technické zhodnocení jeho vlastní nemovitosti.

(13) Žalovaný odmítl námitku týkající se porušení základních principů daňového řízení. Ačkoliv byla tato námitka vznesena nekonkrétně, žalovaný konstatoval, že tvrzená porušení zásad daňového řízení neshledal. Pokud se žalobce domáhá nového řádného dokazování, pak žalovaný k tomu poznamenal, že zde není pochybnost o skutkovém stavu a žalobce ani takovou pochybnost neoznačil. V dané věci se jednalo o právní posouzení uplatněných výdajů, kdy žalovaný označil ustanovení zákona, která pro svou komplexní právní úvahu použil a v rozhodnutí o odvolání vyjádřil.

III. Obsah správních spisů

(14) Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly pro věc následující skutečnosti:

(15) Dne 7. 9. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 – 2011. V rámci daňové kontroly za roky 2010 a 2011 správce daně zjistil, že žalobce vykazoval v daňovém přiznání údaje, které nebyly dosaženy provozováním hostinské činnosti. Žalobce společně s manželkou vlastní nemovitost na stav. parc. č. 313/1 v obci a kat. úz. Český Krumlov, kterou získal na základě kupní smlouvy ze dne 24. 1. 2007. Dne 25. 5. 2009 uzavřel žalobce s manželkou nájemní smlouvu o podnájmu nebytových prostor se společností DOMY JH s.r.o., přičemž v době uzavření této smlouvy byl žalobce jediným společníkem a jednatelem této společnosti. Předmětem nájmu byl nebytový prostor, a to hrubá stavba s krovem bez přípojek elektrické energie, vody, plynu na parcele č. 313/1 v kat. úz. Český Krumlov a dále parcely č. 313/1, 346/2, 348/3 vše zapsáno na LV č. 30662 obec a kat. úz. Český Krumlov. Nájem byl sjednán za účelem dostavby nemovitosti za účelem vybudování penzionu s názvem Prelát a následně za účelem provozování penzionu. Společnost DOMY JH s.r.o. se jako nájemce zavázala dostavět nemovitost dle předané dokumentace od žalobce jako pronajímatele. Nájemní smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2009 do 30. 6. 2021. Nájemné bylo sjednáno ve výši 60.000 Kč měsíčně s tím, že bude hrazeno až od 1. 7. 2011 po provedené kolaudaci a zahájení provozu penzionu. Poté se strany dohodly na slevě nájmu, kdy nájemné bylo sjednáno ve výši 20.000 Kč měsíčně.

(16) Správce daně dále zjistil, že společnost DOMY JH s.r.o., jejímž byl v předmětné době žalobce jediným jednatelem a společníkem žádala Regionální radu regionu soudržnosti Jihozápad o dotaci na přestavbu předmětného penzionu. V žádosti o dotaci byla předložena

jiná nájemní smlouva ze dne 19. 2. 2008, kde byl nájem sjednán od 11. 3. 2008 do 10. 3. 2038. Nájemné bylo stanoveno ve výši 24.000 Kč ročně.

(17) Společnost DOMY JH s.r.o. uzavřela dne 29. 10. 2009 se společností NEST.HB spol. s r.o. jako zhotovitelem Smlouvu o dílo. Předmětem díla byla rekonstrukce penzionu, kdy společnost NEST.HB spol. s r.o. vyfakturovala dne 21. 6. 2011 společnosti DOMY JH s.r.o. za provedení rekonstrukce penzionu částku 12.420.000 Kč včetně DPH. Tuto fakturu společnost NEST.HB spol. s r.o. zahrnula do výnosů a evidence pro daňové účely a daňového přiznání k DPH za zdaňovací období květem 2011. Správci daně byla předložena Smlouva o dílo ze dne 12. 11. 2010, kterou uzavřel žalobce jako zhotovitel se společností NEST.HB spol. s r.o. jako objednatelem, kde se zavázal provést rekonstrukci penzionu stojícího na pozemku č. st. p. 313/1 v obci kat. úz. Český Krumlov, a to v období 15. 12. 2009 do 31. 3. 2011 a společnost NEST.HB spol. s r.o. se zavázala za tuto rekonstrukci zaplatit mu cenu 12.000.000 Kč včetně DPH. Faktura na předmětnou částku byla vystavena dne 16. 5. 2011 a byla uhrazena na účet žalobce. Žalobce tuto částku zahrnul do daňového přiznání jako příjem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

(18) Žalobce předložil v rámci daňové kontroly část dokladů, kdy jednalo se o faktury vystavené M.S., bytem V., R. 53, kterými fakturoval žalobci služby včetně dodání materiálu provedené na přestavbě penzionu Prelát v kat. úz. Český Krumlov v celkové částce 3.422.441 Kč bez DPH. Faktury měly být placeny v hotovosti.

(19) S ohledem na předmět podnikatelské činnosti žalobce (velkoobchod a maloobchod, hostinská činnost) vznikly správci daně pochybnosti, zda se u žalobcem vykazovaných výdajů jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Taktéž mu vznikly další pochybnosti ohledně výdajů na nákup materiálu zboží a služeb v celkové výši 94.519,44 Kč, k čemuž žalobce nepředložil doklady o nákupu. Proto správce daně vydal dne 29. 4. 2013 pod čj. 779220/13/2205-05402-302658 výzvu, kterou mu sdělil své pochybnosti a stanovil lhůtu k jejich odstranění. V reakci na výzvu žalobce dne 24. 5. 2013 správci daně sdělil, že jako výdaje uvedl pouze výdaje, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a veškeré předměty a služby sloužily na provozování a vybavení penzionu Prelát. Penzion stavěl z části ve své vlastní režii a na základě poskytnuté dotace z Regionálního operačního programu NUTS II. Jihozápad a doklady, které byly správcem daně citovány, ve výzvě byly následně přefakturovány společnosti NEST.HB s.r.o.

(20) K tvrzení žalobce provedl správce daně dne 6. 1. 2014 svědeckou výpověď pM.S., z níž nebylo jednoznačně prokázáno, že práce uvedené na předmětných fakturách byly provedeny v rozsahu, druhu a ceně tak, jak bylo na dokladech deklarováno a že faktury byly skutečně uhrazeny. Písemné smlouvy k tomu předloženy nebyly. Pochybnosti správce daně dále podpořily i zjištění správce daně, které popsal ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle faktur, které vystavil M.S., došlo ke zjevnému překročení rozpočtu, který byl předložen žalobcem k žádosti o dotaci. Správci daně dále podpořily pochybnosti i další fakta, že některé práce měly být provedeny v klimatických podmínkách, ve kterých není poskytnutí konkrétních prací věrohodné. Kupříkladu v prosinci stavba kamenného terasu na parkovišti, či v únoru stavba opěrné zdi, kdy správce daně zjistil, že v polovině prosince roku 2010 a přelomu ledna a února 2011 byl celodenní mráz, což nepodporovalo fakt o tom, že mohly být venkovní vyzdívky prováděny. Navíc M.S. úhrady předmětných dokladů nezahrnul do základu daně z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období, stejně jako nezahrnul daň z přidané hodnoty vztahující se k fakturám do daňových přiznání k dani z přidané

hodnoty za příslušná zdaňovací období. Rovněž správci daně vznikly pochybnosti ohledně postupu žalobce při uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť více než 60 % nároku na odpočet, který vznikl ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a 2011 si žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2012. Proto správce daně vyzval žalobce další výzvou ze dne 23. 5. 2014, aby žalobce prokázal, že M.S. fakticky služby uskutečnil, dodal materiál tak, jak je uvedeno na dokladech, a to v deklarovaném rozsahu a ceně. V odpovědi na výzvu žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, uvedl pouze obecná vysvětlení a tvrzení.

(21) Kontrolní zjištění bylo se žalobcem projednáno dne 12. 8. 2014 protokolem čj. 1682952/14/2205-0542-302658. Žalobce se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil dne 22. 8. 2014 a odkázal na výslech M.S. a předložil znalecký posudek Ing. P.H., který hodnotil rozsah a cenu stavebních prací jako adekvátní a navrhl provést výslech stavebního dozoru J.K. Dále navrhl provést místní šetření v objektu v penzionu.

(22) Správce daně provedl svědeckou výpověď J.K. dne 15. 9. 2014, avšak předložené důkazní prostředky neosvědčil jako dostatečné a výsledek kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce seznámen 12. 8. 2014, zůstal nezměněn. Dne 23. 9. 2014 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období čj. 1557727/14/2205-0542-302658, na jejímž základě byly vydány dne 24. 9. 2014 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 pod čj. 1790731/14/2205-24801-306457, kterým byla žalobci doměřena ztráta ve výši minus - 2.333.376 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 23.333 Kč a za zdaňovací období roku 2011 pod čj. 1790901/14/2205-24801-306457, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 520.455 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 80.758 Kč.

(23) Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. K odvolání přiložil přílohu č. 1 zaměření parkoviště penzionu Prelát v Českém Krumlově a navrhl provedení místního šetření, které mělo prokázat druh a rozsah provedených prací. Dále navrhl provést výslech soudního znalce Ing. P.H. za účelem vysvětlení svého postupu při provádění posudku a také zástupce společnosti NEST. HB s.r.o. Mgr. R.N. k objasnění okolností výstavby penzionu. Správce daně provedl dne 28. 11. 2014 místní šetření, při kterém provedl přeměření parkoviště, o šetření vyhotovil úřední záznam. S ohledem na zakřivení jednotlivých stran parkoviště a sjezdu provedl správce daně orientační změření, avšak nebyl schopen přesně vypočítat plochu parkoviště, sjezdu a penzionu, a proto se rozhodl použít k výpočtu vydlážděné plochy údaje, které sám žalobce uváděl v přiznání k dani z nemovitosti. Z takto provedeného výpočtu vyplynulo, že pokud není penzion nebo parkoviště se sjezdem postaveným částečně i na cizím pozemku, což žalobce nikde neuváděl, pak nemohla být M.S. na této stavbě vydlážděna plocha o velikosti 420 m². S hodnocením důkazních prostředků byl žalobce seznámen dne 2. 6. 2015 a byl vyzván, aby se k těmto provedeným důkazům vyjádřil. Současně mu správce daně zdůvodnil, z jakých důvodů neprovede navržené výsledky svědků, k čemuž zaslal žalobce své vyjádření. Žalovaný správní orgán seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej, aby se vyjádřil v rámci odvolacího řízení ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu. K tomu mu stanovil lhůtu 15 dnů. Výzva je datována 22. 9. 2015. V této výzvě seznámil žalovaný správní orgán žalobce i se změnou právního názoru a vysvětlil důvody, které jej k této změně vedly. Popsal správní úvahu, která je založena na skutečnosti, že žalobce je vlastníkem předmětné nemovitosti a zároveň souhlasil s tím, že technické zhodnocení na nemovitosti bude odepisovat nájemce. Žalobce se po prodloužení lhůty k věci dne 18. 10. 2015 vyjádřil a znovu doplnil již podané odvolání.

(24) O odvolání žalobce bylo rozhodnuto dne 11. 12. 2015 pod čj. 43386/15/5200-10424-709923 tak, jak je podrobně uvedeno pod bodem I. tohoto rozsudku.

IV. Právní názor soudu

(25) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“).

(26) Žaloba důvodná nebyla.

(27) Žalobce v žalobě především uplatnil námitku nesprávného právního posouzení věci. Rozhodnutí žalovaného označil jako nesprávné, neboť vycházelo z nesprávné úvahy, která nemá oporu v právu. Žalovaný totiž podle žalobce ignoroval vztahy subjektů zúčastněných na rekonstrukci objektu. Žalobce si však jako fyzická osoba zahrnul do základu daně příjem za provedené stavební práce, k nimž si uplatnil výdaje za subdodávky. Současně vznesl výhradu proti změně právního názoru, kterou provedl žalovaný, označil ji za neopodstatněnou, neboť žalovaný nezpochybil platnost smluv, které uzavřely subjekty zapojené v rekonstrukci. Žalobce spolu s manželkou rekonstrukci nefinancovali a uplatnili odpisy jen z té části nemovitosti, kterou netvořila hodnota technického zhodnocení. Žalobce technické zhodnocení nehradil, ani je neužívá. Zároveň nerozporoval, že částka 10.000.000 Kč, což je příjem žalobce za stavební práce, je předmětem daně, avšak nesouhlasil se závěrem, že žalovaný k tomuto příjmu neuznal výdaje. Další námitka žalobce se týkala dvojího zdanění, neboť po ukončení nájmu by žalobce měl podruhé zdanit technické zhodnocení jako nepeněžitý příjem. Žalobce setrval na provedení nového řádného dokazování, při kterém by byly objektivně zhodnoceny předložené důkazy. Závěrečné námitky žalobce se týkaly porušení zásad daňového řízení, tak jak jsou vyjádřeny v § 5 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu.

(28) V projednávané věci je předmětem sporu posouzení, zda žalobce jako vlastník předmětné nemovitosti za situace, kdy udělil souhlas, že technické zhodnocení na této nemovitosti bude provádět a odepisovat jeho nájemce mohl jako subdodavatel provedených stavebních prací na nemovitosti formou subdodávek uplatnit v roce 2010 částku 5.124.831 Kč a v roce 2011 částku 4.245.600 Kč jako daňově uznatelné výdaje. Jinými slovy, zda je správný postup žalovaného, kterým změnil dodatečné platební výměry na základě právního názoru, že provedené stavební práce na nemovitosti formou subdodávek ve výši 5.124.831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a ve výši 4.245.600 Kč za zdaňovací období roku 2011, jsou výdaji spojenými s technickým zhodnocením této nemovitosti a nemůže se proto s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů jednat u vlastníka této nemovitosti o daňový výdaj.

(29) Podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů věty první a druhé, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základů 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. Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů označuje za výdaje snižující základ daně takové

výdaje, které daňový subjekt skutečně vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v konkrétním daném zdaňovacím období, o nichž to stanoví zákon.

(30) Ustanovení § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek pro účely tohoto zákona označuje mimo jiné budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem. Podle odst. 10 téhož ustanovení se hmotným majetkem, stávají věci uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Ustanovení § 26 odst. 5 téhož zákona, rozumí odepisováním pro účely tohoto zákona zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaných u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odepisování lze zahájit po uvedení pořízované věci do stavu způsobilého k 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.

(31) Ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Podle odst. 3 téhož ustanovení technické zhodnocení pronajatého majetku, je-li hrazené nájemce, může na základě písemné smlouvy odepisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; při tom je zařídí do odepisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek a odepisuje je podle tohoto zákona.

(32) Pro posouzení žalobcem vznesené první žalobní námitky nesprávného právního posouzení věci, soud považuje za potřebné připomenout správcem daně zjištěné skutečnosti, které mají význam pro posouzení správnosti žalovaným vysloveného právního názoru. Žalobce provozoval hostinskou činnost a stal se spolu s manželkou na základě kupní smlouvy ze dne 24. 1. 2007 vlastníkem nemovitosti na parcele č. 313/1 v obci a k. ú. Český Krumlov. Tuto nemovitost pronajal za účelem dostavby nemovitosti za účelem vybudování penzionu s názvem Prelát a jeho následné provozování nájemní smlouvu se společností DOMY JH s.r.o., ve které byl v předmětných zdaňovacích obdobích jediným jednatelem a společníkem. Rovněž v této smlouvě souhlasil s tím, že technické zhodnocení nemovitosti bude odepisovat nájemce. Společnost DOMY JH s.r.o., jako objednatel, uzavřela dne 29. 10. 2009 se společností NEST.HB spol. s.r.o. jako zhotovitelem Smlouvu o dílo, kde byla dohodnutá cena za provedení rekonstrukce penzionu v částce 12.420.000 Kč, včetně DPH. Tuto částku také společnost NEST.HB spol. s.r.o. dne 21. 6. 2011 společností DOMY JH s.r.o. vyfakturovala. Společnost NEST.HB spol. s.r.o. uzavřela jako objednatel smlouvu o dílo dne 12. 11. 2010 se žalobcem jako zhotovitelem, který se zavázal na svůj náklad a na své nebezpečí provést rekonstrukci penzionu, jehož byl vlastníkem. Objednatel se zavázal zaplatit za provedení díla částku 12.000.000 Kč, kdy fakturu vystavil žalobce na základě této smlouvy dne 16. 5. 2011 a částka byla společností NEST.HB spol. s.r.o. uhrazena bankovním převodem. Žalobce příjem zaevidoval jako příjem podle § 7 za zdaňovací období roku 2011. Daňové orgány dospěly k závěru, že služby týkající se přestavby a provozování penzionu Prelát byly poskytnuty v rámci zjevně uměle vytvořeného řetězce, kdy žalobce pronajal penzion k dostavbě a následnému provozování spojené právnické osobě DOMY JH s.r.o. Tato společnost uzavřela Smlouvu o dílo na rekonstrukci penzionu Prelát se společností NEST.HB spol. s.r.o., která následně uzavřela Smlouvu o dílo na rekonstrukci penzionu Prelát opět s daňovým subjektem, jako vlastníkem penzionu. Smysl anebo existence tohoto řetězce podle daňových orgánů postrádala racionální vysvětlení, které žalobce daňovým orgánům ani neposkytl.

(33) Nelze přehlédnout a žalobce sám uvedl žalobě, že právě společnost DOMY JH s.r.o. požádala o dotaci na dostavbu penzionu, kterou se jí v prvním kole nepodařilo získat. Teprve v druhém kole došlo k uzavření nové dlouhodobé nájemní smlouvy se společností DOMY JH s.r.o. a tato společnost dotaci na rekonstrukci penzionu obdržela. Nájemní smlouva ze dne 25. 5. 2009 byla uzavřena do 30. 6. 2021. Žalobce v žalobě uvedl, že společnost DOMY JH s.r.o. provedla výběrové řízení na dodavatele stavby a vybrala společnost NEST.HB spol. s r.o., jakožto zhotovitele díla, kdy Smlouva o dílo byla uzavřena dne 29. 10. 2009 za dohodnutou pevnou cenu 10.350.000 Kč bez DPH. Dodavatel stavby společnost NEST.HB spol. s r.o. uzavřela téhož dne smlouvu o provedení díla rekonstrukce penzionu se zhotovitelem žalobcem, který měl provést dílo v době od 15. 12. 2009 do 31. 3. 2011 za dohodnutou pevnou cenu 10.000.000 Kč bez DPH. Skutečná ekonomická podstata, skutečný obsah transakcí, zůstal žalobcem v daňovém řízení nevysvětlen, lze se však domnívat, že právě popis postupu žalobce za účelem získání dotace na dostavbu penzionu mohlo představovat vysvětlení vzniku tohoto řetězce. Současně nelze přehlédnout ono personální propojení žalobce a nájemce i způsob financování rekonstrukce penzionu tak, jak byl zjištěn v rámci daňové kontroly a je popsán ve zprávě o daňové kontrole. V tomto směru správce daně zjistil řadu disproporcí a sdělil žalobci řadu pochybností, které žalobce smysluplně nevysvětlil. Je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt tvrdí, spočívá na žalobci a v případě existence personálního propojení osob klade na žalobce zvýšené nároky. Na základě výzev, které správce daně žalobci opakovaně zaslal, bylo jeho povinností ekonomickou smysluplnost transakcí doložit, a to především ve fázi řízení před správcem daně ohledně jím uplatněných daňových výdajů, u nichž žalobce tvrdil, že byly vynaloženy v souvislosti s prováděním rekonstrukce penzionu, kde žalobce fungoval ve vztahu ke zhotoviteli tohoto díla společností NEST.HB spol. s r.o. jako subdodavatel, přestože v oblasti stavebnictví neprovozuje samostatnou výdělečnou činnost. Žalobce zastává názor, že se jedná o nezákonný postup žalovaného, pokud vyloučil tyto výdaje ve výši 9.370.431 Kč z daňových výdajů. Podle žalobce se jednalo o výdaje vynaložené v rámci jeho činnosti subdodavatele pro zhotovitele společnost NEST.HB spol. s r.o. na základě smluv, které byly uzavřeny. I žalobce sám měl svého subdodavatele M. S., který mu práce fakturoval a žalobce mu tyto práce uhradil. Toto tvrzení žalobce nikterak důkazně nedoložil.

(34) V odvolacím řízení na základě nového posouzení všech důkazních prostředků dospěl odvolací orgán ke změně právního názoru, který žalobci náležitě předestřel a vysvětlil a postupoval přitom v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy žalobci umožnil, aby se s tímto změněným právním názorem seznámil a vznesl k němu, případně svou další argumentaci, čehož žalobce využil. Změna právního názoru žalovaného spočívala na faktu, že žalobce je vlastníkem předmětné nemovitosti a nemovitost pronajal za účelem dostavby a technického zhodnocení této nemovitosti se souhlasem, aby technické zhodnocení odepisoval právě nájemce. Nelze přehlédnout ani fakt, že žalobce jako pronajímatel i nájemce představuje personálně spojené osoby. Pro posouzení merita věci, zda žalobce může stavební práce provedené formou subdodávek, které jsou spojeny s technickým zhodnocením vlastní nemovitosti promítnout do daňových výdajů, je podstatná právě skutečnost, že se rozhodl pronajímat vlastní nemovitost spojené právnické osobě a následně jako zhotovitel zajišťoval jiné právnické osobě rekonstrukci jeho vlastní nemovitosti formou subdodávek. Vzhledem k tomu, že se žalobcem tvrzené stavební práce, které uplatnil jako daňové výdaje vy výši 5.124.831 Kč ve zdaňovacím období roku 2010 a ve výši 4.245.600 Kč ve zdaňovacím období roku 2011 týkaly technického zhodnocení jeho vlastní nemovitosti, nemohlo se právě s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů jednat u vlastníka této nemovitosti o daňový výdaj. Vlastník nemovitosti takové výdaje uplatňuje formou odpisů

technického zhodnocení nemovitosti. Žalobce však toto právo přenechal nájemci (personálně propojená společnost DOMY JH spol. s.r.o.).

(35) K otázce odpisů se vyjádřil rozšířený senát NSS pod čj. 9Afs 74/2014-127 tak, že *„daňové odpisy jsou tedy v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného i nehmotného majetku. Díky daňovým odpisům, regulovaným zákonem o dani z příjmů, může daňový subjekt postupně v čase snížit základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil na pořízený majetek, vztahující se k zajištění zdanitelného příjmu. Odpis je část vstupní ceny, kterou daňový subjekt může uplatnit, jako daňově uznatelnou v jednom roce. Zákon o daních z příjmů kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepisuje, to je za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny do daňově uznatelných nákladů. Zásadou je, že se hmotný majetek odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů)“*. Dále lze odkázat i na rozsudek NSS čj. 5Afs 95/2006-80, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že *„odpisy se totiž vztahují k movitému či nemovitému, který je v majetku daňového poplatníka (ustanovení 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů) a tento majetek odepisuje ten, v jehož majetku se tu v kterou dobu nachází. Vždy jde o odpis jednoho výdaje, a sice výdaje na pořízení tohoto majetku.“*

(36) Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že právní a ekonomická podstata odpisů spočívá v rozložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na pořízení určitého majetku v čase do více zdaňovacích období. Znamená to, že ten, kdo chce uplatnit náklady, které vynaložil způsobem, jenž má daňově právní povahu hmotného majetku, je nemůže uplatnit jednorázově, nýbrž rozloženě ve více zdaňovacích obdobích, přičemž časový rámec, v němž lze takto odpisy vyčerpat, je mnohdy velmi dlouhý. Při posouzení uplatněných odpisů hmotného majetku klíčovou hraje i způsob, jakým je hmotný majetek daňového poplatníka používán a je třeba zdůraznit, že způsob užívání hmotného majetku při uplatnění daňových odpisů musí být hodnocen primárně z tohoto hlediska, zda zajišťuje zdanitelný příjem nikoli z toho hlediska, jak intenzivně, do jaké míry daňový poplatník svůj majetek užívá k zajištění zdanitelných příjmů. Je tudíž třeba i odlišit situace, kdy daňový poplatník užívá svůj hmotný majetek v části pro soukromé účely, z části k zajištění zdanitelného příjmu od situace, kdy jej vůbec nepoužívá k soukromým, případně k jiným účelům. Užití hmotného majetku daňovým subjektem pro soukromé účely by totiž nepředstavovalo tuto vazbu zajištění zdanitelného příjmu a nebylo by daňově uznatelné.

(37) V souzeném případě se však nejednalo o posouzení toho, k jakým účelům je majetek využíván, ale k posouzení toho, zda žalobcem uplatněné výdaje splňovaly podmínky pro jejich daňovou uznatelnost tedy, zda byly tyto výdaje skutečně vynaloženy, zda byly vynaloženy v souvislosti se získáním příjmů, zda byly vynaloženy v daném zdaňovacím období a zda to o nich stanoví zákon. Poslední podmínka, jak správně vysvětlil žalovaný správní orgán na straně 7 žalobou napadeného rozhodnutí, splněna nebyla. Pokud soud vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, že daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s očekávanými příjmy, pak tato podmínka dokládána nebyla, neboť jak vyplývá z podkladů založených ve správním spise, byl to žalobce, který poskytl finanční prostředky spojené právnícké osobě společnosti DOMY JH s.r.o., která tuto částku předisponovala společnosti NEST.HB spol. s r.o. a tato společnost opět tuto částku předisponovala v souvislosti s provedením subdodávek zpět žalobci. Vzhledem k tomu, že rekonstrukce penzionu představovala technické zhodnocení nemovitostí a odepisování žalobce přenechal spojené osobě společnosti DOMY JH s.r.o. nebylo možné tutéž částku uplatnit jako daňové výdaje ve vztahu k jednomu technickému zhodnocení jedné konkrétní nemovitosti. Závěr,

který vyslovil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, soud považuje za správný a odpovídající zákonu.

(38) Soud k tomu dále poznamenává, že nezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami, nicméně za klíčové považuje, že takové jednání musí mít jasný (jiný než daňový) ekonomický, racionálně odůvodněný smysl. Soud však ve vysvětlení, které podal v rámci daňového řízení žalobce, takový ekonomický, racionálně odůvodněný smysl shodně jako daňové orgány, nespatřuje. Pokud žalobce sledoval daňovou optimalizaci, pak ta musí mít taktéž jasně vysledovatelný ekonomický smysl, který však v projednávané věci žalobce nesdělil. Žalobce v žalobě sice tvrdí, že postupoval v souladu s platnou právní úpravou, nicméně při předestření konkrétního modelu ekonomických operací nelze přehlédnout, že chybí naplnění požadavku rozumného uspořádání společenských vztahů, kdy takové chování nemůže mít povahu zneužití subjektivního práva. Nejvyšší správní soud k takovému chování dále konstatoval v rozsudku sp. zn. 1Afs 107/2004, že *„právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ-racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat, ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přiči základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena, znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samotném. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ta ustanovení zákona a o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu“.*

(39) Nejvyšší správní soud se vyjádřil i ke svobodě jednotlivců uspořádat svoje podnikání, a to v rozsudku sp. zn. 9Afs 57/2015, kde uvedl *„taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností (srov. NSS ze dne 23. 8. 2006, čj. 2Afs 178/2005-79). Je třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, a právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě hlavním smyslem dané činnosti, či transakce je získání daňového zvýhodnění“.*

(40) Jak uvedly daňové orgány a s jejich názorem se i zdejší soud ztotožnil, žalobce nevysvětlil racionální smysl jeho transakce, kterou vytvořil zjevně uměle řetězec transakcí za účelem rekonstrukce penzionu, který je v jeho vlastnictví. V průběhu daňového řízení daňovým orgánům ani soudu takové vysvětlení neposkytl. Soud proto uzavřel, že námitka nesprávného právního posouzení věci důvodná nebyla.

(41) Důvodnou nehodnotí ani soud další žalobní námitku, že dojde ke dvojímu zdanění. Žalobce uvedl, že nerozporuje skutečnost, že příjem ve výši 10.000.000 Kč je předmětem daně. Nesouhlasil však s tvrzením žalovaného, že žalobce zdaňuje příjem za stavební práce, pro které nemá nárok na žádné výdaje a tudíž je povinen zdanit 10.000.000 Kč za stavební práce bez uplatnění nákladů a následně po ukončení nájmu zdanit technické zhodnocení. Žalobce jako vlastník nemovitosti nehradil technické zhodnocení a ani jej neužívá. Vzhledem k prokázanému odepisování technického zhodnocení nemovitosti nájemcem by podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, který řeší peněžní příjem vlastníka (pronajímatele) v případě technického zhodnocení provedeného nájemcem při ukončení

nájmu, měl podruhé zdanit nepeněžní příjem dle výše uvedeného zákonného ustanovení. K tomu soud znovu připomíná, že žalobce na základě výše popsaného modelu obdržel peněžitý příjem. Vedle tohoto peněžitého příjmu došlo k navýšení hodnoty, jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž žalobce získal nepeněžitý příjem. Žalobcem byly vynaloženy jedny výdaje a za tyto výdaje bylo pořízeno jedno technické zhodnocení. Žalobce při klasickém modelu mohl promítnout tyto výdaje do svého daňového základu formou daňových odpisů, pokud by tato nemovitost byla v obchodním majetku a sloužila k podnikatelské činnosti. Žalobce zvolil v rámci popsaného modelu jinou cestu, kdy toto právo přenechal nájemci nemovité věci (personálně propojené osobě). Poté, kdy dojde ke skončení nájmu, bude žalobce při splnění zákonem stanovených podmínek moci pokračovat v započatém odepisování, a to po dobu odepisování tak, jak je ve vztahu ke konkrétnímu technickému zhodnocení stanovena. Výše nepeněžního příjmu je závislá na výši zůstatkové ceny, technického zhodnocení v době ukončení nájmu. To vyplývá z § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu. Nelze se proto ztotožnit se závěrem, že jeden a tentýž příjem žalobce bude zdaněn dvakrát. Nelze taktéž přehlédnout fakt, že finanční prostředky, které ve svém důsledku žalobce uvedl jako své příjmy do daňového přiznání, predisponoval, jak bylo zjištěno v rámci daňového řízení společnosti nájemce DOMY JH s.r.o., která tyto prostředky prostřednictvím společnosti NEST.HB spol. s r.o. predisponovala zpět žalobci. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že v žalobcově případě se nejednalo o to, aby došlo k navýšení základu daně o hodnotu technického zhodnocení provedeného nájemcem, tedy o hodnotu nepeněžitého příjmu, ale o fakt, že žalobce hodlal uplatnit výdaje vynaložené na technické zhodnocení jeho vlastní nemovitosti jednorázově. Tento postup žalovaný správní orgán neakceptoval, neboť jedno a totéž technické zhodnocení nemovitosti nemůže být odepisováno a zároveň nemůže představovat daňově uznatelný výdaj.

(42) Jde-li na rozsudek NSS sp. zn. 2Afs 42/2005, pak tento přírůstek poukazovaný žalobcem není pro posouzení věci právně relevantní. Předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu zde byla situace, k jakému okamžiku vzniká vlastníkově nemovitosti nepeněžní příjem spočívající v technickém zhodnocení provedeném a po dobu nájmu odepisovaném nájemníkem této nemovité věci. Nejvyšší správní soud k tomu uzavřel, že příjem vzniká v okamžiku, kdy má vlastník dispoziční právo po skončení nájemního vztahu. Výše nepeněžitého příjmu musí zohledňovat rozdíl hodnot nemovitosti před provedenou rekonstrukcí a po ukončení nájemního vztahu, to znamená poté, co se nemovitost opětovně nachází ve volné dispozici pronajímatele – vlastníka při současném zohlednění zhodnocení způsobeného provedenou rekonstrukcí a nikoli například obecným zvýšením cen v dané lokalitě. Námitku žalobce vznesl poměrně obecně a navíc se jedná o námitku hypotetickou, kdy při její formulaci v žalobě se žalobce dopustil i určitých nepřesností. Na ty pak upozornil v rámci repliky k vyjádření žalovaného, kde doplnil, že na základě rozhodnutí dojde ke dvojímu zdanění téhož příjmu v celkové částce 2.659.985 Kč v míře dvojího zdanění ve výši 31,81 %. Tato konkretizace žalobní námitky byla vznesena po dvouměsíčně lhůtě, která je stanovena v § 72 odst. 1 ve vztahu § 71 odst. 2 s.r.s., kdy žalobní body lze vznášet či rozšiřovat pouze ve lhůtě dvou měsíců od právní moci žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se proto takto doplněnou žalobní námitkou již zabývat nemohl.

(43) Námitku porušení základních zásad daňového řízení žalobce vznesl rovněž v obecné poloze. Uváděl sice, že se dožadoval provedení navržených důkazů, čemuž žalovaný nevyhověl pro radikální změnu právního názoru na pochybení žalobce, a proto žalobce požádal o provedení nového řádného dokazování, při kterém budou i objektivně hodnoceny předložené důkazy a provedeny důkazy opomenuté. Vzhledem k tomu, že žalobce nespecifikoval, o jaké důkazy se mělo jednat, nemůže se soud touto námitkou blíže zabývat.

Ve vztahu k právnímu hodnocení, jehož změnu provedl žalovaný správní orgán, pak soud neshledal potřebu doplnit jakkoli zjištěný stav věc. Skutkový stav, který byl zjištěn daňovými orgány, soud považuje za spolehlivě zjištěný a závěry, které byly z tohoto zjištěného stavu vyvozeny, považuje za správné a zákonu odpovídající. Soud neshledal porušení § 5 odst. 1 a § 8 odst. 3 správního řádu. Ostatně ani v tomto směru žalobce soudu nepředestřel úvahy, jakými postupy či jakými úvahami mělo dojít k nesprávnému hodnocení důkazů, případně v jakém směru správce daně nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání. V tomto směru nepřísluší soudu, aby jakkoliv takto vznesenou žalobní námitku za žalobce domýšlel, a proto vyslovil závěr, že námitku hodnotí rovněž jako nedůvodnou.

V, Závěr náklady řízení

(44) V souzeném případě správní orgány vyvodily závěry vyplývající ze zákonné úpravy na základě dostatečného dokazování. Žalobcem vyslovené žalobní námitky soud neshledal důvodnými a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 zamítnuta.

(45) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení přiznáno nebylo, neboť nevynaložil žádné náklady nad rámec své běžné činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 31. května 2017

JUDr. Marie Trnková
předsedkyně senátu v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava