



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci žalobce: F.Š., nar. „X“, „X“, DIČ: „X“, proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2013, č. j. 26814/13/5000-14102-702767,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 11. 2013, č. j. 26814/13/5000-14102-702767, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalované rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

Dne 27. 1. 2010 Finanční úřad ve Svitavách (dále též „správce daně“) u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce v kontrolovaném období pronajímal nemovitosti po celé České republice (celkem se jednalo o 35 nemovitostí v 265 kontrolovaných zdaňovacích obdobích) a z tohoto pronájmu mu plynuly příjmy dle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Pronajímané nemovitosti neměl žalobce

v kontrolovaném období zahrnuty v obchodním majetku, odpisy nebyly žalobcem uplatňovány.

Správce daně dále zjistil, že žalobce si jako daňový výdaj uplatnil mimo jiné i částku 316 509,15 Kč za provedené opravy nemovitosti na adrese Václavov č. p. 133, kterou žalobce vlastní a využívá k pronájmu jednotlivých bytových jednotek. Správce daně ovšem práce provedené na uvedené nemovitosti vyhodnotil jako technické zhodnocení dle § 33 ZDP, a proto byla tato částka v souladu s § 25 odst. 1 písm. p) ZDP vyloučena z daňové účinných výdajů, resp. nebyla uznána za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

V průběhu daňové kontroly (dne 8. 2. 2012) žalobce správci daně zaslal podání, v němž mu sdělil, že v kontrolovaném zdaňovacím období (a v období roku 2008) opomenul v daňovém přiznání uplatnit odpisy nemovitého majetku a požadoval tyto zohlednit v rámci probíhající daňové kontroly. Podání žalobce však neobsahovalo výši vstupních cen a způsob stanovení vstupních cen u jednotlivých nemovitostí, rovněž nebylo známo zařazení majetku do odpisových skupin. Správce daně proto žalobcem uplatněné odpisy neuznal, neboť žalobce neprokázal výši vstupních cen předmětných odepisovaných nemovitostí (strana 13 a násl. zprávy o daňové kontrole č.j. 9498/12/263935609011, § 29 odst. 1 písm. d/ ZDP).

Dne 13. 2. 2012 správce daně obdržel další podání žalobce, jehož přílohou bylo dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. V dodatečném daňovém přiznání si žalobce mimo odpisů nově zvýšil příjmy o částku 265 051 Kč a výdaje o částku 683 250 Kč. V podání ze dne 9. 3. 2012 žalobce správci daně sdělil, že v případě posledně uvedených příjmů jde o nájemci uhrazené služby a u výdajů jde o částky žalobcem vynaložené na úhradu nájemci spotřebovaných služeb. Správce daně po provedeném dokazování však dospěl k závěru, že částky přijaté jako úhrada cen služeb spojených s užíváním bytu nejsou zdanitelnými příjmy dle zákona o daních z příjmů a částky žalobcem vynaložené na úhradu záloh služeb spojených s užíváním bytu nejsou daňově účinnými výdaji dle zákona o daních z příjmů.

Z výše uvedených důvodů správce daně vydal dne 21. 11. 2012 pod č. j. 126488/12/263911608545 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 101 280 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 20 256 Kč.

Toto rozhodnutí žalobce napadl včasným odvoláním.

V rámci odvolacího řízení žalovaný (ohledně výdajů správcem daně kvalifikovaných jako technické zhodnocení) uzavřel, že v částce 316 509,15 Kč jde skutečně o daňově neúčinné výdaje na technické zhodnocení, neboť z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že žalobce vybudoval zcela novou plynovodní přípojku (objekt nebyl do té doby plynofikován), pořídil nové teplovodní kotle (tyto také původně v objektu nebyly), nově rozvedl plyn do všech bytů a vybudoval novou vodovodní přípojku a rozvody vody (strana 4 a strana 13 a násl. rozhodnutí o odvolání).

K nároku na odpisy hmotného majetku žalovaný uvedl, že u některých nemovitostí žalobce porušil ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť nedoložil pořizovací cenu nemovitostí k datu před skutečným zahájením pronájmu. U těchto

nemovitostí nebylo možno stanovit odpis. U několika nemovitostí žalovaný námitkám žalobce vyhověl a uplatnil odpisy (viz tabulku na straně 15 až 19 žalovaného rozhodnutí).

Co se týče nemovitostí, které žalobce úplatně pořídil v době delší než pět let před zahájením pronájmu (dle § 29 odst. 1 písm. a/ ZDP je u těchto vstupní cenou pořizovací reprodukční cena), žalovaný uzavřel, že žalobce u těchto nemovitostí (uvedené pod čísly 46 až 58 a 60 až 65 tabulky uvedené v rozhodnutí o odvolání) nedoložil reprodukční pořizovací cenu a žalovaný tudíž neakceptoval uplatněné odpisy.

Příjmy a výdaje související se službami spojenými s užíváním bytu, které si žalobce uplatnil v dodatečných daňových přiznáních, žalovaný neakceptoval a ztotožnil se s právními závěry správce daně, který částky přijaté za úhradu služeb vyloučil z příjmů zahrnovaných do základu daně. Dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu se za příjmy z pronájmu považují příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů, přičemž dle § 686 a § 696 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění platném a účinném pro rozhodné období, nejsou součástí nájemného z bytů úhrady za ceny služeb spojených s užíváním bytu. Z tohoto důvodu není možno částky za úhradu služeb považovat za příjem dle § 9 ZDP. Stejně tak není možné částky zaplacené žalobcem v podobě záloh za služby spojené s užíváním bytu považovat za daňově účinné výdaje.

Vzhledem k uvedenému výše žalovaný rozhodnutím o odvolání napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši -121 696 Kč. Došlo tak ke změně poslední známé daňové povinnosti z částky 587 772 Kč na částku 466 076 Kč. Současně žalovaný deklaroval, že z důvodu snížení daně žalobci nevzniká povinnost platit penále.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, která obsahovala následující námitky:

- 1) Žalovaný nepřihlédl k rozsudku pro uznání Okresního soudu v Bruntále ze dne 7. 12. 2011, č.j. 17 C 180/2011-9, jímž mělo být dle žalobce „*pravomocně rozhodnuto, že provedené nezbytné opravy pro možnost užívání bytového domu Václavov č. p. 133 nejsou technickým zhodnocením*“. Dle žalobce došlo k porušení § 159a odst. 3 o. s. ř. (dříve 4) a § 159a odst. 4 (dříve 5) o. s. ř. K prokázání tvrzení žalobce, že nešlo o technické zhodnocení, navrhl žalobce ustanovit znalce.
- 2) Žalovaný pochybil, pokud neprovedl žalobcem navrhované výsledky svědků (nájemníků) a „*ani neuvedl, proč tento navrhovaný důkaz neprovedl*“. Výsledkem uvedených svědků mělo být dle žalobce prokázáno, že služby spojené s užíváním bytu (dodávky plynu a elektrické energie), poskytoval nájemníkům přímo žalobce, a proto částky přijaté od nájemníků za služby spojené s užíváním bytu je třeba považovat za zdanitelné příjmy dle zákona o daních z příjmů a částky žalobcem vynaložené na

úhradu nájemci spotřebovaných služeb jsou daňově účinnými výdaji dle zákona o daních z příjmů.

- 3) Pokud žalovaný žalobci vytýkal, že žalobce (v souvislosti s uplatněnými odpisy) u některých nemovitostí porušil ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť nedoložil pořizovací cenu nemovitostí k datu před skutečným zahájením pronájmu, žalobce uvedl, že nájemní smlouvy jsou neplatné, neboť byly uzavírány jen jedním z manželů (nemovitosti jsou totiž dle žalobce ve společném jmění manželů Š. a žalobce nájemní smlouvy uzavíral bez vědomí manželky), a proto jsou (relativně) neplatné.
- 4) Pokud jde o nemovitosti vyjmenované v bodě IV žaloby (jedná se o studny a septiky, tedy věci, které náleží vlastníku věci hlavní /domu/ a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány), žalobce uvedl, že tyto nebyly a z povahy věci nemohly být pronajímány, a proto není podstatné, že nedoložil pořizovací cenu nemovitostí k datu před skutečným zahájením pronájmu (§ 29 odst. 1 písm. d/ zákona o daních z příjmů).
- 5) U nemovitostí vyjmenovaných v bodě V žaloby měl žalovaný dle žalobce akceptovat žalobcem nárokované odpisy, přičemž argumentem žalobce ve všech případech je, že cena jednotlivých nemovitostí k datu před skutečným zahájením pronájmu odpovídá ve všech případech ceně nemovitostí ke dni 1. 1. 2007.
- 6) V řízení došlo k porušení § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále též „daňový řád“).
- 7) Žalobci nebylo dne 19. 11. 2012 umožněno nahlédnout do celého spisu.
- 8) Žalovaný měl zohlednit rozsudek Okresního soudu v Jeseníku ze dne 14. 8. 2012, č.j. 10 C 32/2011-30. Žalobce zde zjevně zaměnil usnesení Okresního soudu v Jeseníku ze dne 14. 8. 2012, č. j. 10C 32/2011 – 30, za rozsudek pro uznání téhož soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 10 C 32/2001-23, neboť citace výroku uvedená v žalobě je žalobcem vyňata z rozsudku Okresního soudu v Jeseníku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 10 C 32/2001-23 (příloha č. 169 daňového spisu). Výrok tohoto rozsudku zní: *„Žalovaný je povinen pokračovat v nezbytných opravách narušených obvodových stěn a opravit štítovou stěnu u panelového domu v Javorníku ulice Nádražní č.p. 275 tak, aby nadále při deštích do bytu v domě č.p. 275 v ulici Nádražní, Javorník, nezatékalo a byla opravena původní tepelná izolace, čímž nedojde k technickému zhodnocení, a to do pěti let od právní moci tohoto rozsudku.“*

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) **vyhodnotil námitky žalobce jako liché, v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Žalovaný v závěru svého vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.**

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), které je třeba výslovně formulovat v žalobě (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkouvá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz).

Dále platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

V neposlední řadě krajský soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3.

2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Nyní k samotnému přezkumu:

K žalobní námitce sub 1)

Tato námitka není důvodná.

Žalovaný zcela správně „*nepřihlédl k rozsudku Okresního soudu v Bruntále ze dne 7. 12. 2011, č.j. 17 C 180/2011-9*“, neboť z něho nebylo možno zjistit nic pro řízení významného, jelikož se jednalo o tzv. rozsudek pro uznání (§ 153a zák. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „o. s. ř.“). Podle § 153a odst. 1 o. s. ř. uzná-li žalovaný v průběhu soudního řízení nárok nebo základ nároku, který je proti němu žalobou uplatňován, rozhodne soud rozsudkem podle tohoto uznání. Uzná-li žalovaný nárok proti němu žalobou uplatněný jen zčásti, rozhodne soud rozsudkem podle tohoto uznání, jen navrhne-li to žalobce. Podle 153a odst. 3 o. s. ř. rozsudkem pro uznání rozhodne soud také tehdy, má-li se za to, že žalovaný nárok, který je proti němu žalobou uplatňován, uznal (§ 114b odst. 5 a § 114c odst. 6 o. s. ř.). Jen pro vydání rozsudku pro uznání nemusí být nařízeno jednání (§ 153a odst. 4 o. s. ř.). Nejvyšší soud ČR již v usneseních ze dne 20. 3. 2003, sp. zn. 26Cdo 1878/2002, ze dne 17. 12. 2003, sp. zn. 26Cdo 390/2003, ze dne 13. 10. 2004, sp. zn. 26Cdo 2136/2004, ze dne 1. 12. 2004, sp. zn. 26Cdo 272/2004, a ze dne 25. 11. 2009, sp. zn. 33Cdo 906/2009, dovodil, že vydání rozsudku pro uznání nepředchází žádné dokazování a jsou-li splněny všechny zákonné podmínky fikce, že žalovaný nárok, který je proti němu žalobou uplatňován, uznává, je soud povinen rozhodnout o nároku, který je předmětem sporu, podle této zákonné fikce uznání, která je vlastně sankcí za nečinnost žalovaného. Činí tak bez ohledu na to, zda jsou žalobní tvrzení podložena důkazy, či zda dosavadní výsledky řízení prokazují oprávněnost nároku nebo zda se podle nich naopak požadavky žalobce jeví nedůvodnými (srovnej rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 12. 2000, sp. zn. 32Cdo 906/98, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod R 93/2001, z poslední doby pak např. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. 2. 2013, sp. zn. 26Cdo 2821/2012), popř. v rozporu s dobrými mravy (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. 33Cdo 1673/2013). Vydání rozsudku pro uznání na základě fikce uznání nároku, jenž je vymezen žalobními tvrzeními, nemůže proto být vyloučeno rozporem s právními předpisy kogentní povahy (§ 99 odst. 2 o. s. ř.) a ani zkoumání pasivní věcné legitimace žalovaného nepatří mezi předpoklady pro vydání rozsudku pro uznání (k tomu srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 9. 2007, sp. zn. 25Cdo 3284/2006, a ze dne

17. 1. 2008, sp. zn. 32Cdo 2837/2007, uveřejněná pod C 5501 a pod C 5980 v Souboru civilních rozhodnutí Nejvyššího soudu, či usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. 2. 2013, sp. zn. 26Cdo 2821/2012).

Z výše uvedeného plyne, že soud před vydáním rozsudku pro uznání zkoumá pouze to, zda jsou splněny podmínky pro jeho vydání, neprovádí dokazování a ani věc neposuzuje po právní stránce, takový rozsudek (založený na fikci) proto z povahy věci nemůže obsahovat žádný pro nyní projednávanou věc rozhodný právní názor, kterým by měl být správce daně vázán (§ 99 odst. 1 daňového řádu).

Nadto se jednalo o rozsudek v soukromoprávní věci vydaný soudem rozhodujícím v občanském soudním řízení, přičemž soudy rozhodující v občanském soudním řízení nejsou věcně příslušné k autoritativnímu rozhodování o daňových aspektech právních vztahů. K relevantnímu posouzení otázky, zda stavební práce provedené na nemovitostech žalobce jsou opravami či technickým zhodnocením ve smyslu zákona o daních z příjmů je oprávněn v prvé řadě správce daně a dále soudy rozhodující ve správním soudnictví, tedy krajské soudy a Nejvyšší správní soud, které postupují podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. V podrobnostech odkazuje krajský soud na stranu 9 odůvodnění žalovaného rozhodnutí a argumentaci žalovaného tam obsaženou.

Nedošlo ani k porušení § 159a odst. 3 o. s. ř. (dříve 4), neboť závaznost výroku rozsudku spočívá v tom, že každý, na koho se rozsudek vztahuje, je povinen chovat se v souladu s příkazem, který je ve výroku rozsudku obsažen. V tomto rozsahu je pak výrok pravomocného rozsudku závazný i pro jiné osoby a pro všechny orgány. V daném případě byla zmiňovaným rozsudkem žalobci uložena povinnost pokračovat v započaté opravě bytového domu č. p. 133 ve Václavově. Závaznost tohoto příkazu žalovaný nijak nezpochybnil a plně jej respektoval.

Nemohlo dojít ani k porušení § 159a odst. 4 (dříve 5) o. s. ř. Překážka věci pravomocně rozhodnuté nastává v prvé řadě tehdy, má-li být v novém řízení projednávána stejná věc. O stejnou věc se jedná tehdy, jde-li v novém řízení o tentýž nárok nebo stav, o němž již bylo pravomocně rozhodnuto, a týká-li se stejného předmětu řízení a týchž osob. Tentýž předmět řízení je dán tehdy, jestliže tentýž nárok nebo stav vymezený návrhem vyplývá ze stejných skutkových tvrzení, jimiž byl uplatněn (ze stejného skutku). V daném případě je prima vista zřejmé, že předměty řízení (jakož i subjekty, jichž se řízení týkalo) vedených před žalovaným a Okresním soudem v Bruntále pod sp. zn. 17C 180/2011 byly zcela rozdílné (v soudním řízení se paní E.B. žalobou domáhala, aby soud F.Š. uložil povinnost provést nezbytné stavební práce tak, aby předmět budoucího nájmu byl užitelný; v daňovém řízení byla předmětem řízení daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007).

Pokud jde o návrh žalobce na ustanovení znalce, pak s tímto se již podrobně vypořádal žalovaný na straně osm žalovaného rozhodnutí a krajský osud na jeho přesvědčivé závěry, s nimiž se ztotožňuje, odkazuje. Pro úplnost je možno dodat, že otázka, zda došlo k technickému zhodnocení nemovitosti či nikoli, je otázkou právní, ne skutkovou (k tomu srov. i stranu 6 až 9 správy o daňové kontrole). Z judikatury kasačního soudu přitom vyplývá, že znalci se ve správním nebo soudním řízení přibírají k tomu, aby jednak pozorovali skutečnosti, jejichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti, jednak z takovýchto

pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky). Znalci se však nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního. Pokud jde o otázky skutkové, těžko by mohl znalec v roce 2012 či 2014 určit, v jakém stavu se nemovitost č. p. 133 ve Václavově nacházela před započatou rekonstrukcí vody, topení a plynu, když tuto skutečnost nebyl schopen prokázat ani sám žalobce (a proto neusnesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že se jednalo o opravu a nikoli o technické zhodnocení dle § 33 ZDP).

K žalobní námitce **sub 2)**

Tato námitka není důvodná.

S důkazním návrhem žalobce (výsledky svědků - nájemníků) se řádně vypořádal žalovaný na straně osm žalovaného rozhodnutí a krajský osud na jeho závěry v podrobnostech odkazuje. Ostatně žalobce v žalobě nepředložil žádné argumenty, které by tyto závěry žalovaného a správce daně zpochybnily. Žalobce pouze (jako v případech ostatních v žalobě uplatněných námitek) znovu – a tedy v zásadě nepřípustně¹ – zopakoval námitku uplatněnou již v odvolání proti rozhodnutí správce daně, aniž by uvedl, z jaké důvodu považuje závěry žalovaného za liché, mylné či vyvrácené.

Je možno pouze stručně uvést, že v průběhu daňového řízení nebylo zpochybňováno, že žalobce vynaložil finanční prostředky za účelem úhrady poskytnutých služeb spojených s užíváním bytu a že od nájemců přijímal zálohy na úhradu těchto služeb, sporná však byla daňová uznatelnost těchto výdajů. Příjmy z nájemného z bytů nebo jejich částí, z nájemného nebytových prostor a z nájemného z nemovitostí se u fyzických osob zahrnují do příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP, případně do příjmů z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona, je-li byt, nebytový prostor či nemovitost vložen do obchodního majetku nebo se jedná o příjem z činnosti provozované na základě živnostenského oprávnění (registrace), případně podle zvláštního předpisu. Součástí nájemného z bytů nebo jejich částí podle ustanovení § 686 a 696 občanského zákoníku platného a účinného v rozhodném období nebyly úhrady za ceny služeb spojených s užíváním bytu. Obdobně v případě nájmu nebytových prostor nejsou součástí úhrady nájemného úhrady za služby, jejichž poskytování je spojeno s nájmem (§ 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění „platném a účinném v rozhodném období). Zálohy na ceny služeb (např. za vytápění, za dodávku teplé vody, úklid společných prostor v domě, užívání výtahu, dodávku vody z vodovodů a vodáren, odvádění odpadních vod kanalizacemi, užívání domovní prádelny, osvětlení společných prostor v domě, kontrolu a čištění komínů, odvoz popela a smetí, odvoz splašků a čištění žump, vybavení bytu společnou televizní a rozhlasovou anténou), které pronajímatel po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, zásadně nezahrnuje pronajímatel do zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do

¹ Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit opakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (jak do značné míry učinil stěžovatel), a to proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně), než které je předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného) – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, rozsudek téhož soudu ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, oba dostupné na www.nssoud.cz. Tyto závěry Nejvyššího správního soudu obstály i v testu ústavnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, I. ÚS 1841/07).

daňových výdajů. Pouze pokud by některé služby poskytoval výlučně sám pronajímatel, byly by zálohy na ceny těchto služeb zdanitelným příjmem pronajímatele (viz pokyn GŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). To ovšem nebylo v řízení prokázáno, naopak sám žalobce v průběhu daňového řízení správcí daně sdělil, že jako provozovatel kotlen hradil dodavatelům elektrickou energii a plyn a tyto skutečnosti doložil příslušnými listinami. Žalovaný tedy správně v situaci, kdy z žalobcem předloženého záznamu o příjmech a výdajích (žalobcem označeného jako „peněžní deník“) nebylo možno seznat, z jakých položek se příjmy a výdaje týkající se úhrad za služby spojené s nájmem konkrétně skládají (přičemž tuto skutečnost nemohl výsledek nájemníků žalobce objasnit, neboť nájemníci záznam o příjmech a výdajích nevytvářeli a ani si jednotlivé částky sami sobě neúčtovali), uzavřel, že služby spojené s užíváním bytu (el. energie, plyn) byly poskytovány subjekty odlišnými od žalobce (např. Severomoravskou plynárenskou, a. s.). Ostatně sám žalobce zpochybnil funkčnost kotlen v některých domech (srov. např. list číslo 185 daňového spisu) s tím, že byla provedena výměna centrálního vytápění kotlem na tuhá paliva za vytápění jednotlivých bytů etážovými plynovými kotli.

K žalobní námitce **sub 3)**

Tato námitka není důvodná.

Žalobce se dovolává relativní neplatnosti uzavřených nájemních smluv, avšak přehlíží, že i kdyby nájemní smlouvy neplatné byly (tedy i kdyby byla námitka relativní neplatnosti řádně uplatněna před uplynutím promlčecí doby – což nebyla²), nemohl by z této skutečnosti žalobce pro sebe (nejen) v tomto řízení vyvozovat nic příznivého, a to z těchto důvodů:

- a) Smluvní strany zásadně nesou odpovědnost za to, aby jimi zamýšlený úkon byl způsobit vyvolat patřičné právní následky (srov. např. poslední odstavec usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. I. ÚS 520/99).
- b) Platí klasická parémie *nemo turpitudinem suam allegare potest*,³ tj. nikdo nemůže těžit z vlastních protiprávních či neplatných činů (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 2009/07), resp. platí, že je neakceptovatelné - v zájmu dosažení spravedlivého výsledku sporu - dovolávat se vlastního

² Což nebyla. V případě porušení § 145 odst. 2 občanského zákoníku jde o neplatnost relativní (§ 40a občanského zákoníku). Právo dovolat se relativní neplatnosti se ovšem promlčí v tříleté promlčecí lhůtě počínající dnem, kdy došlo k uzavření právního úkonu (zde nájemních smluv). V rámci daňového řízení manželka žalobce vyjádřila svůj nesouhlas s předmětnými nájemními smlouvami po cca šesti letech po jejich uzavření a je tedy nutné uzavřít, že její právo vznést námitku relativní neplatnosti bylo již promlčeno. Nadto právo dovolat se neplatnosti právního úkonu podle ustanovení § 40a obč. zák. bylo z hlediska ustanovení § 100 odst. 1 věty první obč. zák. vykonáno jen tehdy, bylo-li uplatněno žalobou (vzájemnou žalobou) podanou u soudu nebo námitkou v rámci obrany proti uplatněnému právu v řízení před soudem, popř. bylo-li vykonáno vůči ostatním (všem) účastníkům právního úkonu jen mimosoudně. To, že by takové právo bylo v promlčecí době uplatněno vůči všem účastníkům všech údajně neplatných právních úkonů žalobce ani netvrdil (a tedy ani neprokazoval). K promlčení práva dovolat se relativní neplatnosti právního úkonu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. 21 Cdo 948/2006.

³ Srov. též § 6 odst. 2 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dle kterého nikdo nesmí těžit ze svého nepoctivého nebo protiprávního činu a nikdo nesmí těžit ani z protiprávního stavu, který vyvolal nebo nad kterým má kontrolu.

pochybení (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2008, sp. zn. III. ÚS 2010/08, či usnesení téhož soudu ze dne 17. 1. 2011, sp. zn. I. ÚS 2788/10). Obdobně Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06 (N 185/47 SbNU 429) uvedl: „*Ten, kdo vyvolal určité jednání, se nesmí ex post dovolávat vad jednotlivých úkonů, které sám způsobil. Uplatňování principu důvěry v úkony dalších osob při veškerém sociálním styku s nimi je základním předpokladem pro fungování komplexní společnosti (Luhmann, N.: Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität. Stuttgart 1989, str. 1). Důvěru je třeba pokládat za elementární kategorii sociálního života. Jednak vyjadřuje vnitřní postoj odrážející eticky odůvodněné představy a očekávání jednotlivých členů společnosti a z druhé strany je výrazem principu právní jistoty, který představuje jednu z faset materiálně, tj. hodnotově, chápaného právního státu, jehož ústavně normativní výraz je obsažen v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR.*“

K žalobní námitce **sub 4)**

Tato námitka není důvodná.

Studny a septiky jsou nemovitým příslušenstvím bytových domů (které žalobce pronajímal) a jsou (a byly) určeny k tomu, aby s uvedenou hlavní věcí byly trvale užívány (bez septiku by těžko mohl být objekt způsobilý k užívání), a proto se při určování vstupní ceny postupuje shodně jako v případě věci hlavní.

K žalobní námitce **sub 5)**

Tato námitka není důvodná.

Pokud jde o nemovitosti č. 1, 4, 5, 9, 11, 12, 13, 15, 17, 20, 22, 23, 24, 35, 37, 41 a 42 tabulky, pak žalobce nepostupoval dle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmu, dle kterého u poplatníka, který má příjmy z pronájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení pronájmu. V průběhu daňového řízení totiž bylo zjištěno, že ke skutečnému zahájení pronájmu u předmětných nemovitostí došlo k dřívějšímu datu, než k jakému byly znaleckými posudky stanoveny vstupní ceny nemovitostí. Z tohoto důvodu žalovaný správně u těchto nemovitostí neakceptoval žalobcem uplatněné odpisy. Na tomto faktu nemůže nic změnit ani obecné tvrzení žalobce uvedené v žalobě, že odhadní ceny nemovitostí uvedené ve znaleckých posudcích jsou stejné jako ceny nemovitostí při zahájení jejich pronájmu, neboť toto tvrzení nebylo ničím v daňovém řízení prokázáno.

Je sice pravdou, že žalobce předložil soudu dne 10. 4. 2014 fotokopie (rozešité) znaleckých posudků. Jednalo se však pouze o fotokopie,⁴ navíc ani jeden z posudků neobsahoval doložku ve smyslu § 127a o. s. ř. (ve spojení s § 64 s. ř. s.), a proto by s nimi soud mohl naložit pouze jako s listinnými důkazy, nikoli jako se znaleckými posudky. Žalobcem předložené fotokopie listin mají tedy téměř nulovou vypovídací potenci.

⁴ Jakkoliv zákon neukládá soudu povinnost provádět důkaz pouze originály listin, nemůže se soud při dokazování spokojit pouze s fotokopii listiny, pokud pro to nejsou závažné důvody (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ve věcech sp. zn. 32Odo 964/2003, 1 Odo 53/97, 32 Odo 1122/2004 atd.).

Navíc žalobce zjevně nerespektuje specifickou povahu daňového řízení (což je ostatně patrné i z průběhu daňového řízení). Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již měl a mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5Afs 44/2008 -57, a rozsudek téhož soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, oba dostupné na www.nssoud.cz). Všechny navrhopvané důkazy žalobce mohl a měl navrhopnout již v daňovém řízení, neboť tyto důkazy měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl žalobce ze strany celních orgánů dostatečně informován (žalobce byl o tom, že neunáší důkazní břemeno, správcem daně soustavně poučován). Pouze v důsledku své indolence tak neučil a nyní již své pochybení zhojit nemůže. V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) totiž správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím dostatečně aktivní.

K žalobní námitce **sub 6)**

Tato námitka není důvodná.

V druhé větě § 88 odst. 3 daňového řádu je výslovně uvedeno, že pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání správy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Účelem této úpravy je vymezit časový rámec, ve kterém je daňový subjekt oprávněn navrhopvat doplnění výsledků kontrolního zjištění. Ten totiž nemůže být neomezený, neboť by tím bylo ohroženo včasné zjištění a stanovení daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8Afs 41/2013 – 47, či rozsudek téhož soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz).

V daném případě byla s žalobcem dne 21. 11. 2012 projednávána správa o daňové kontrole. Žalobce uvedl, že „žádá o poskytnutí dodatečné lhůty“, neboť „mu není jasné, jak se kontrolní orgán vypořádal se znaleckými posudky z roku 2012 a 2002, které byly opakovaně předloženy a prokazují stav budov před nezbytnou opravou na adrese Nádražní 272 a 273 v Javorníku a další věci, které považuje za vhodné prostudovat a v širších kontextech se k nim vyjádřit“. Žalovaný návrhu zcela správně nevyhověl, neboť je *prima facie* zřejmé, že žalobce nenavrhopl takové doplnění kontrolních zjištění, které by mělo správce daně vést k jinému kontrolnímu výsledku. Žalobce se pouze snažil oddálit ukončení daňové kontroly (obdobně obstrukčně ostatně postupoval v průběhu celého řízení) a správce daně proto zcela v souladu se zákonem přistoupil k podpisu protokolu o ústním jednání a zprávy, čímž došlo k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 4 daňového řádu).

K žalobní námitce **sub 7)**

Tato námitka není důvodná.

Dne 19. 11. 2012 se žalobce dostavil do sídla správce daně. O tomto ústním jednání byl sepsán protokol č.j. 126022/12/263935604178 (příloha č. 174 daňového spisu). Z protokolu je zřejmé, že žalobci bylo umožněno nahlédnout do všech částí spisu a do seznamu písemností zařazených ve vyhledávací části spisu. Žalobce po úředních osobách však požadoval, aby mu tyto sdělily, zda najde ve spise konkrétní písemnosti. Úřední osoby žalobci (zcela správně) žalobci odpověděly, že daňový řád jim takovou povinnost neukládá a odkázaly jej na seznam písemností zařazených ve spise. Shora pospaný postup úředních osob odpovídá zákonu a nelze jej správci daně a ani žalovanému vytýkat.

Pro úplnost je možno dodat, že žalobce podal na postup správce daně při nahlížení do spisu stížnost dle § 261 daňového řádu (příloha č. 180 daňového spisu). Správce daně řádně skutečnosti uvedené ve stížnosti prošetřil a shledal stížnost nedůvodnou, o čemž byl žalobce vyrozuměn písemností ze dne 21. 11. 2012, č.j. 126576/12/263930607811 (příloha č. 181 postoupeného spisového materiálu). I z tohoto vyrozumění plyne, že žalobci byl předložen celý spisový materiál a v nahlížení do spisu mu nebylo bráněno.

K žalobní námitce **sub 8)**

Ani tato námitka není důvodná.

Rozsudek Okresního soudu v Jeseníku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 10 C 32/2001-23, je stejně jako rozsudek Okresního soudu v Bruntále ze dne 7. 12. 2011, č.j. 17 C 180/2011-9, rozsudkem pro uznání a vzhledem k jejich shodnému výroku i v tomto případě platí to, co uvedl soud k námitce sub 1), tj., že takový rozsudek (založený na fikci) z povahy věci nemůže obsahovat žádný pro nyní projednávanou věc rozhodný právní názor, kterým by měl být správce daně (žalovaný) vázán (§ 99 odst. 1 daňového řádu). V podrobnostech soud odkazuje na svou argumentaci k žalobní námitce sub 1).

Pro úplnost je vhodné dodat, že předmětný rozsudek se navíc týká nemovitosti v obci Javorník, nicméně stavební práce žalobcem zahrnuté do výdajů za zdaňovací období 2007 (správcem daně posléze posouzené jako technické zhodnocení) byly provedeny na nemovitosti na adrese Václavov č. p. 133.

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek není důvodná. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) stanovené podmínky pro takový postup byly splněny.

Jelikož žalobce nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Úspěšnému žalovanému naopak žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný účastník nemá na jejich náhradu právo (výrok II).

P o u č e n í :

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, 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.

V Pardubicích dne 21. října 2014

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Michaela Jiroutová