



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **LURA-K, s. r. o.**, se sídlem Praha 3 – Žižkov, Zelenky – Hajského 1163/15, zast. Mgr. Blankou Duškovou, advokátkou se sídlem v Žamberku, nám. gen. Knopa 837, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2009, čj. 7764/09-1200-601251, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2009, čj. 7764/09-1200-601251, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 15.892,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil k odvolání žalobkyně rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou (dále také jen „správce daně“) ze dne 22. 12. 2008, čj. 66516/08/253922608123, tak, že dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 snížil z částky 95.040,- Kč na částku 67.440,- Kč a penále z částky 19.008,- Kč na částku 13.488,- Kč. V jeho odůvodnění uvedl, že správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu, při které zjistil nedostatky popsané ve zprávě o kontrole č.j. 64554/08/253932/1552 týkající se

-2-

cestovních náhrad ve výši 47.781,- Kč, výnosů z nájemného ve výši 98.838,- Kč a nákladů na opravu ve výši 250.000,- Kč. Správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob celkem o částku 396.619,- Kč a vyměřil penále ve výši 19.008,- Kč. Žalovaný jako odvolací orgán vyhověl odvolacím námitkám týkajícím se cestovních náhrad za cesty, které směřovaly do jiného místa než bylo pravidelné pracoviště zaměstnankyně žalobkyně a námitkám týkajícím se výnosů z nájemného.

Pokud šlo o náklady na opravy v částce 250.000,- Kč žalovaný dále uvedl, že žalobkyně zaúčtovala na základě účetního dokladu – přijaté faktury ze dne 22. 12. 2006 na účet 511 2 – opravy a udržování staveb částku ve výši 250.000,- Kč. Faktura byla vystavena společností Reming, s. r. o. (dále jen společnost "Reming"), s textem „oprava teras po povodni čp. 19 Černíkovice – cena doh“. Opravy byly dle předávacího protokolu č. 19/2006 ze dne 14. 12. 2006 zahájeny dne 24. 4. 2006 a dokončeny dne 8. 12. 2006 a dle žalobkyně se týkaly dokončení opěrné zdi v Černíkovici. Z údajů uvedených v příloze k daňovému přiznání (rozvaha k 31. 12. 2006) správce daně zjistil, že v tomto roce žádný dlouhodobý hmotný majetek nevlastnila. V průběhu daňového řízení předložila žalobkyně nájemní smlouvu ze dne 20. 12. 2005, která se týkala pronájmu domu čp. 19 s přilehlými budovami a parcel č. 19 a 12 v kat. území obce Černíkovice. Jako pronajímatel je zde uveden X a jako nájemce žalobkyně zastoupená X a paní X. Uvedené nemovitosti a pozemky byly pronajaty za účelem zřízení skladů a jednací místnosti. Nájemce se ve smlouvě zavázal udržovat pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu na vlastní náklady.

Žalovaný dále uvedl, že správce daně vyzval dne 20. 2. 2008 žalobkyni k prokázání oprávněnosti zaúčtování nákladů na opravu do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ta ve své odpovědi uvedla, že při zanedbání zábran povodním by byly ohroženy pozemky sousedů, zdroj vody a časem i statika domů a došlo by i k porušení smluvních podmínek s následnými sankcemi. Žádné další důkazní prostředky týkající se uvedené opravy nepředložila ani nenavrhl.

Správce daně následně provedl šetření u Městského úřadu v Rychnově nad Kněžnou, odboru životního prostředí. Při něm zjistil, že oprava (stavba opěrné zdi) na parcele č. 12 byla zahájena v roce 2004, dne 7. 5. 2004 byl státním podnikem Povodí Labe udělen souhlas s opravou zárubní zdi toku Bělá. Povolení ke stavbě vodního díla (čj. ŽP 474/04 – No) bylo vydáno dne 27. 7. 2004 Městským úřadem v Rychnově nad Kněžnou, odborem životního prostředí X, přičemž z průvodní zprávy vypracované projektantem vyplývá, že se jednalo o stavbu nové zdi, neboť původní kamenná zeď byla při povodni zcela zničena. Práce byly dokončeny dne 29. 10. 2004 a stavba byla dne 30. 10. 2004 předána investorovi X (předávací protokol č. 13/2004 ze dne 30. 10. 2004, cena dle smlouvy 264.950,- Kč, předáno bez závad, délka záruční doby 48 měsíců).

Dále žalovaný uvedl, že v doplnění odvolání žalobkyně sdělila, že se jednalo o dokončení stavby opěrné zdi, jejímž byla vlastníkem. Předložila kopii dopisu od státního podniku Povodí Labe ze dne 10. 2. 2009, který se týkal opěrné zídky

vodního toku Bělá, a to podpisu smlouvy o zřízení věcného břemene ve prospěch žalobkyně. Současně předložila kopii nabídkového rozpočtu na dokončení terasy ze dne 17. 1. 2006 sestaveného společností Reming pro žalobkyni jako objednavatele a objednávku žalobkyně ze dne 15. 2. 2006 na dokončení teras adresovanou společnosti Reming. Správce daně následně provedl u zmíněné společnosti místní šetření, při kterém jednatel společnosti uvedl, že stavba opěrné zídky byla zahájena v dubnu 2004 a byla prováděna do roku 2006. Na konci roku 2004 byla zídka dle jeho sdělení vyzděna po celé délce, nebyla dokončena na výšku. V květnu 2006 byla zídka dokončena a v průběhu roku 2006 byly provedeny terénní úpravy a zaměření stavby. Nebyla předložena žádná další smlouva týkající se výstavby zídky, která by byla v roce 2006 uzavřena se žalobkyní. K prokázání nákladů na výstavbu předložil jednatel souhrnné faktury na nákup materiálu na kterých označil materiál použitý na výstavbu zídky.

Žalovaný konstatoval, že z protokolu čj. 457/06 o kolaudační prohlídce vyplývá, že dne 6. 6. 2006 se za přítomnosti zástupce investora (pí X) uskutečnila prohlídka dokončené stavby vodního díla. Jako investor byl na protokolu uveden X a zhotovitel společnost Reming. Při kolaudační prohlídce bylo zjištěno pouze drobné porušení betonových spár zdiva na vrchní hraně zdi s termínem odstranění do 31. 7. 2006. Kolaudační rozhodnutí vydáno nebylo s tím, že bude vydáno až po předložení zaměření stavby, které bylo požadováno zástupcem státního podniku Povodí Labe. Žalobkyně se jako nájemce nemovitosti kolaudačního řízení nezúčastnila.

Správce daně následně požádal odbor životního prostředí o doplnění informací týkajících se stavebního řízení stavby opěrné zdi v Černíkovcích. V odpovědi stavební odbor sdělil, že stavba „opěrná zídka vodního toku Bělá na pozemku parc. č. 12 kat. úz. Černíkovice“ je stavbou, která je svým základem pevně spojena se zemí. O povolení k užívání stavby (kolaudační řízení) požádal dne 3. 5. 2006 X. Pro neúplnost kolaudačních dokladů však bylo kolaudační řízení přerušeno usnesením ze dne 8. 6. 2006. Změna investora (vlastníka) stavby nebyla v roce 2006 úřadu oznámena. Vlastníkem byla po celý rok fyzická osoba, investor X. Změna vlastníka stavby opěrné zdi byla odboru životního prostředí sdělena v žádosti o kolaudační řízení a změnu stavby před jejím dokončením až dne 5. 3. 2009. Tuto žádost podala žalobkyně, přičemž vlastníkem najatých nemovitostí zůstala i nadále fyzická osoba X.

V doplnění odvolání předložila žalobkyně dne 22. 7. 2009 dodatek č. 1 k nájemní smlouvě podepsaný dne 3. 1. 2006. Dle dodatku vzaly obě smluvní strany na vědomí, že z nájemní smlouvy ze dne 20. 12. 2005 vyplývá i povinnost nájemce dokončit opravy teras po povodni podle schválené stavební dokumentace. Následně doručila i znalecký posudek, který se týkal posouzení vlivu opěrné zdi vodního toku Bělá na budovu čp. 19. Z něj vyplývá, že vybudování nové nábrežní opěrné zdi mimo jiné zvyšuje stabilitu svahu zahrady směrem k zastavěné ploše a nádvoří a tím i stabilitu rodinného domu čp. 19.

Žalovaný dále poukázal na úpravu práv a povinností pronajímatele a nájemce upravených v § 664 a § 669 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Pokud byla oprava provedena se souhlasem pronajímatele, jak tomu je v daném případě, má pak nájemce nárok na náhradu vynaložených nákladů. Mezi žalobkyní jako nájemcem a pronajímatelem však k žádné dohodě o úhradě nákladů vynaložených na opravu cizího majetku nedošlo, naopak z listiny uzavřené mezi X jako pronajímatelem a pí X jako jednatelkou žalobkyně vyplývá, že opravy provede nájemce na svůj náklad. Žalovaný zdůraznil, že smluvní strany se mohou dohodnout na provedení oprav, daňová uznatelnost vynaložených nákladů je však stanovena zákonem. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se za daňově uznatelné náklady považují takové, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Náklady vynaložené na opravu na základě smlouvy, aniž by byly nájemci uhrazeny nebo kompenzovány, nelze považovat za náklady sloužící k dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů nájemce. Dle žalovaného žalobkyně nijak nedoložila, že byla v roce 2006 vlastníkem stavby opěrné zdi. Dle sdělení odboru životního prostředí požádal o kolaudační řízení dne 3. 5. 2006 X a jemu bylo také, jako investoru stavby, adresováno usnesení o přerušení kolaudačního řízení. Změna investora (vlastníka) stavby nebyla v roce 2006 úřadu oznámena a z odpovědi odboru životního prostředí i textu protokolu o kolaudační prohlídce je dle žalovaného zcela zřejmé, že v daném případě X nejednal jménem žalobkyně.

Žalovaný uzavřel, že náklady vynaložené žalobkyní v roce 2006 na opravy opěrné zídky, u kterých nebyla sjednána náhrada s pronajímatelem, měly být vyloučeny z nákladů ovlivňujících základ daně. Předloženými doklady žalobkyně neprokázala ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že uplatněná částka ve výši 250.000,- Kč byla vynaložena na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů odvolatele ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný označil za pro věc nerozhodné i další žalobkyní doplnění odvolání, ve kterém sdělila, že dne 11. 3. 2009 byl povolen vklad práva ze smlouvy o zřízení věcného břemene, v níž je deklarována jako vlastníkem předmětné opěrné zídky, a že dne 21. 7. 2009 nabyt právní moci rozhodčí nález, ve kterém rozhodce rozhodl pravomocně o otázce, kdo je vlastníkem zdi a kdo hradil náklady s vybudováním díla. Uvedl, že žalobkyní předložený rozhodčí nález nabyt právní moci dne 21. 7. 2009 a vycházel ze skutečností roku 2009 (smlouva o zřízení věcného břemene). Ty se však značně lišily od rozhodných skutečností zjištěných správcem daně v kontrolovaném roce 2006. Z výroku rozhodčího nálezu vyplývá, že v době vydání, resp. vyhlášení nálezu (tedy v roce 2009) byla vlastníkem opěrné zdi žalobkyně. Tato skutečnost však nemá dle žalovaného vliv na závěry správce daně ohledně stavu v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2006.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí a navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tvrdí, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem.

Žalobkyně předně namítala, že je vlastníkem předmětné opěrné zídky již od roku 2006 (nikoliv jejím nájemcem), proto nemohla sjednat náhradu nákladů vynaložených na její opravu. Připustila, že obnova povodní poškozené opěrné zídky v délce 36 m byla zahájena v roce 2004 X. Ten však provedl pouze vybudování základů do úrovně terénu. Tyto práce byly ukončeny v říjnu 2004, což dle žalobkyně prokazuje předávacím protokolem sepsaným dne 30. 10. 2004 mezi ním a zhotovitelem prací společností Reming. Vybudováním základů však opěrná zídka jako věc neexistovala, neboť pro posouzení okamžiku vzniku stavby jako věci je rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhově i individuálně určené věci. Další stavební práce na zídce, a to vybudování zdi do výšky cca 1,5 m nad úrovní terénu, byly prováděny až v roce 2006. Tyto práce společnosti Reming zadala a v plné výši financovala žalobkyně. Z předávacího protokolu ze dne 14. 12. 2006 č. 19/2006 vyplývá, že stavební práce byly zahájeny dne 24. 4. 2006 a ukončeny dne 8. 12. 2006. Teprve tyto práce vedly ke vzniku stavby jako věci, a protože byly prováděny a financovány žalobkyní, stala se výlučným vlastníkem této opěrné zdi. Žalobkyně upozornila, že ke stejnému závěru dospěl i rozhodce v rozhodčím nález ze dne 18. 7. 2009.

Žalobkyně trvala na tom, že šlo o jí vynaložené náklady na opravu opěrné zdi a že se stala vlastníkem této zdi. Povinnost dokončit opravu zdi jí vyplývala z nájemní smlouvy ze dne 20. 12. 2005 a jejího dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006. V čl. I. nájemní smlouvy se zavázala udržovat pronajaté nemovitosti, tj. dům čp. 19, stavební parcelu č. 19 a pozemkovou parcelu č. 12 v obci Černíkovice, v provozuschopném stavu na vlastní náklady a v dodatku č. 1 byla ujednána její povinnost jako nájemce dokončit opravy teras po velké povodni. K této povinnosti bylo přihlédnuto při stanovení výše nájemného za pronajaté nemovitosti. Dle žalobkyně bylo vybudování opěrné zdi nezbytným ochranným opatřením pronajatých nemovitostí, což potvrdil i posudek soudního znalce. Bez jejího vybudování by nedostála svému závazku vyplývajcímu z uzavřené nájemní smlouvy, přičemž pronajaté nemovitosti by byly v neustálém ohrožení před případnými záplavami a povodněmi. Má proto zato, že vynaložené náklady jsou výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že výši těchto nákladů řádně prokázala.

Žalobkyně nesouhlasila se žalovaným ani pokud jde hodnocení protokolu o kolaudační prohlídce ze dne 6. 6. 2006. Dle žalobkyně z obsahu protokolu vyplývá, že jako jeden z účastníků kolaudačního řízení vystupovala X, označená jako zástupce investora, avšak ta vystupovala jako jednatelka žalobkyně, který byl investorem předmětného díla. Pokud by vystupovala jako zástupce X, musela by být k tomu zmocněna. I veškeré navazující opatření a kroky, tj. geometrické zaměření a uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene,

žádost o povolení změny stavby před dokončení a žádost o dokončení kolaudačního řízení, činila pouze žalobkyně jako vlastník opěrné zdi.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Dodal, že žalobkyně předložila správci daně postupně několik dokumentů prokazujících její vztah k majetku (opěrné zdi). V průběhu daňového řízení se tak nájemní vztah deklarovaný žalobkyní (nájemní smlouva a dodatek nájemní smlouvy) změnil ve vztah vlastnický (rozhodčí nález) a žalobkyní uváděná oprava (odvolání, doplnění odvolání – příl. 20, objednávka na dokončení oprav a další doplnění odvolání – příl. 31) se změnila na stavbu (žalobní námitky). Dle žalovaného jsou její tvrzení rozporuplná a neodpovídají skutečným zjištěným správcem daně v průběhu daňového řízení.

Při jednání soudu konaném dne 17. 2. 2011 setrvaly obě strany sporu na svých argumentech a procesních návrzích. Jednatel žalobkyně vysvětlil i své pohnutky, které jej vedly k podání žaloby. Připomněl dále, že opěrnou zeď začala stavět fyzická osoba a posléze žalobkyně na cizím pozemku, konkrétně na pozemku Povodí Labe, s. p. Z provedených plateb je dle jeho názoru zřejmé, kdo stavbu a od jakého okamžiku platil a kdo byl jejím investorem. Tím byla nepochybně žalobkyně a nikoli fyzická osoba.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 28. 2. 2011, čj. 31 Af 29/2010-39, žalobu zamítl. V odůvodnění poukázal na ustálenou judikaturu civilních soudů, z níž vyplývá, že opěrná zeď je nemovitostí bez ohledu na vlastnosti jejího základu a tvoří součást pozemku, k němuž přiléhá. V daném případě se jednalo o zídku zbudovanou z důvodu opory pozemku přiléhajícího ke korytu vodního toku Bělá bez dalšího samostatného hospodářského významu. Hlavní smysl a důvod existence zídky, tedy oporu a ochranu pozemku, přitom prokazuje i tvrzení žalobkyně podpořené posudkem vypracovaným znalcem X. Předmětná opěrná zídka stojí na pozemku p. č. 1278/1 v k. ú. Černíkovice, který tvoří břeh a koryto vodního toku Bělá a je ve vlastnictví státu, přičemž právo hospodaření s ním má Povodí Labe, s. p. Tento pozemek neměla žalobkyně v roce 2006 v nájmu a neměla tak podle krajského soudu povinnost na své náklady provádět stavební úpravy na cizím majetku. Jestliže je provedla, neměla sjednáno žádné vypořádání vynaložených nákladů s vlastníkem nemovitosti. Podle krajského soudu tak nemohla ve zdaňovacím období roku 2006 účinně uplatnit jako daňově uznatelné výdaje vynaložené na stavbu opěrné zídky, neboť nešlo o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Hodnocení otázky vlastnictví předmětné opěrné zídky finančním ředitelstvím shledal krajský soud nesprávným, ale v závěru ohledně daňové otázky se s finančním ředitelstvím shodl.

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, ve které se v zásadě ztotožnila se závěry krajského soudu ohledně posouzení vlastnických otázek, namítla však, že nelze bez dalšího přijmout závěr, že nebyla-li oprava zídky provedena na majetku žalobkyně, ale na majetku cizím, nevznikl jí nárok na odečtení vynaložených nákladů od základu pro výpočet daně z příjmu. Poukázala i na to, že pokud žalovaný učinil závěry, které krajský soud odmítl a

odlišně hodnotil vlastnické právo k opěrné zídce, pak na zjištění a závěry soudu nemohla reagovat. Bylo proto na místě rozhodnutí žalovaného zrušit, věc vrátit zpět a žalovaného zavázat právním názorem krajského soudu. Jako další důvod podané kasační stížnosti uvedla žalobkyně neprovedení důkazu výsledkem jí navržených svědků soudem a konečně i nesprávné posouzení ekonomických a věcných souvislostí budování opěrné zídky. Zdůraznila, že hlavním důvodem jejího vybudování byla ochrana pozemku a stavby, v nichž byla stěžovatelka v nájmu, před záplavami. Ekonomickým přínosem stavby pro žalobkyni byla právě ochrana jí najatého nemovitého majetku před škodami, které by mohly způsobit záplavy, jež se v místě opakují a jež působí škody v součtu vyšší než náklady na vybudování zídky.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti dne 25. listopadu 2011 rozsudkem čj. 7 Afs 40/2011-69 tak, že shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Uvedl, že v dané věci bylo v průběhu správního řízení prokázáno, že předmětné výdaje byly vynaloženy na stavbu opěrné zídky a sporné je, zda náklady uplatněné žalobkyní v souvislosti s její stavbou lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přitom nestanoví podmínku, že je možné pro zjištění základu daně odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem. To dle Nejvyššího správního soudu dokládá i příkladný výčet odečitatelných výdajů v dalších odstavcích citovaného ustanovení. To neznamená, že by závěry krajského soudu ohledně určení vlastníka opěrné zdi byly mylné, neboť opěrné zdi nepředstavují stavbu ve smyslu ustanovení § 120 odst. 2 občanského zákoníku, ale zásadně tvoří součást pozemku. Tak je tomu i v daném případě, kdy zeď slouží jako opora pozemku a jako samostatná stavba nemá opodstatnění. Protože se opěrná zeď stala součástí pozemku p. č. 1278/1 v k. úz. Černíkovice, který je ve vlastnictví státu, je rovněž ve vlastnictví státu. Na tom nic nemění ani ujednání mezi žalobkyní a Povodím Labe, s. p., ve smlouvě o zřízení věcného břemene.

Dle Nejvyššího správního soudu je nutno při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Správce daně ovšem musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. Finanční orgány tak musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. V daném případě však ekonomická podstata právních vztahů, s nimiž výdaje vynaložené na stavbu opěrné zídky souvisely, nebyla finančními orgány a následně pak ani krajským soudem dostatečně posouzena. Dle Nejvyššího správního soudu lze stavbu opěrné zídky považovat za plnění z nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a

X dne 20. 12. 2005, resp. o udržování pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu ve smyslu dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor, který do této povinnosti zahrnuje rovněž dokončení opravy teras. Nabídka určitého bonusu v případě uzavření nájemní smlouvy bezpochyby představuje podnikatelskou strategii. Nájemci umožňuje dosáhnout cíle v podobě nájmu věci, tedy většinou zvýhodnění vůči ostatním zájemcům o vstup do nájemního vztahu. Pronajímateli v případě plnění spojeného s pronajímanou věcí umožňuje věc vůbec pronajmout, v dalších případech uspokojit jiné své potřeby, např. údržbu zahrady formou sekání či její estetické zkrášlení výsadbou stromků. Pokud byl v daném případě vodní břeh trvale rozplavován směrem do zahrady, pak by uplatnění domu na nájemním trhu s nemovitostmi bylo logicky nižší. O pozitivním vlivu opěrné zídky na stav pronajatých nemovitostí pak svědčí i závěry posudku vypracovaného znalcem X.

Pro posouzení ekonomické podstaty právních vztahů je dle Nejvyššího správního soudu rozhodující určit i vztah mezi žalobkyní a pronajímatelem. Nejedná se totiž o osoby nezávislé, nýbrž o osoby spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, neboť X je pronajímatelem předmětných nemovitostí a zároveň i jednatelem žalobkyně. Bude tedy na místě posoudit, zda vybudování opěrné zídky je opravdu plněním, jaké by si mohly spolu z ekonomicky racionálních důvodů sjednat dva navzájem nezávislé tržní subjekty, a to při zohlednění dalších ujednání v nájemní smlouvě a případné mezi nimi existující obchodní praxe. Je totiž možné, že vybudování zídky je ve skutečnosti (z hlediska své ekonomické podstaty) pouze výsledek snahy X (který stěžovatelku fakticky ovládá) nahradit terasy postižené povodní, které zpevňují pozemky v jeho vlastnictví, výhodnějším způsobem než realizací stavby ve vlastní ekonomické režii, a sice prostřednictvím žalobkyně a následným odpočtem uplatněných výdajů. Indikátorem takového stavu by byla odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by žalobkyně neprokázala zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná cena sjednána, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí Nejvyšším správním soudem pokračoval v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 cit. zákona vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí rozhodl poté tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí, přičemž mu nezbylo, než zcela odkázat na podrobné odůvodnění Nejvyššího správního soudu ve zrušovacím rozsudku ze dne 25. listopadu 2011, čj. 7 Afs

40/2011-69. Z něho pro další řízení vyplývá, že ekonomická racionalita vynaložení výdajů, a tedy naplnění podmínek generální klause v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se na základě dosavadních zjištění jeví být možná a pravděpodobná, avšak není vyloučeno, že se (z pohledu žalobkyně) o ekonomicky racionální transakci nejednalo s ohledem na to, že žalobkyně a MUDr. L. Koblása jsou spojenými osobami. To však bude muset být předmětem dalšího řízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč za řízení před krajským soudem a soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč za řízení před Nejvyšším správním soudem. Dále jí přiznal náhradu nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 4 úkony po 2.100,- Kč, z toho za 3 úkony v řízení před krajským soudem (tj. převzetí a příprava zastoupení, sepsání žalobního návrhu a účast při jednání u soudu) a za 1 úkon v řízení před Nejvyšším správním soudem (tj. převzetí zastoupení novým zástupcem) a paušální náhradu hotových výdajů po 300,- Kč za jeden úkon právní služby (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.). V souvislosti s účastí při jednání u soudu je dalším nákladem zastoupení náhrada za promeškaný čas dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu v rozsahu šesti půlhodin po 100,- Kč a cestovní výlohy (osobní automobil) ze Žamberka do Hradce Králové a zpět v částce 692,- Kč dle § 13 odst. 1 advokátního tarifu.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. 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 Hradci Králové dne 27. ledna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu