



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2017, č. j. 10 Af 17/2016 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2017, č. j. 10 Af 17/2016 - 51, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43386/15/5200-10424-709923. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci, tak, že dále snížil doměřené snížení daňové ztráty na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a dále zvýšil částku doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011.

[2] Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1557727/14/2205-05402-302658, vydal Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Jindřichově Hradci, dodatečné platební výměry ze dne 24. 9. 2014, č. j. 1790731/14/2205-24801-306457 a č. j. 1790901/14/2205-24801-306457. Prvním z nich byla žalobci snížena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 oproti částce deklarované v jeho daňovém přiznání o 2 333 376 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit

penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“) ve výši 23 333 Kč. Druhým jmenovaným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 520 455 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 80 758 Kč.

[3] Dle kontrolních zjištění byl žalobce spolu se svou manželkou spoluvlastníkem nemovitosti v Českém Krumlově, která byla zrekonstruována a slouží jako penzion „X“. Dne 25. 5. 2009 majitelé nemovitosti uzavřeli smlouvu o nájmu rozestavěné nemovitosti, kterou tuto nemovitost pronajali společnosti DOMI JH s. r. o. (dále jen „společnost DOMI“) za účelem dostavby penzionu, financované zčásti z dotací, a jeho následného provozu. Nájemní smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2009 do 30. 6. 2021. Společnost DOMI byla v rozhodné době ovládána žalobcem. Byla založena proto, aby bylo možné čerpat dotaci pro cestovní ruch, která se poskytovala pouze právnickým osobám. Společnost DOMI dotaci skutečně obdržela.

[4] Společnost DOMI vybrala společnost NEST.HB spol. s r. o. (dále jen „společnost NEST“) jako dodavatele stavby – rekonstrukce penzionu. Smlouva o dílo mezi společnostmi DOMI jako objednatel a společností NEST jako zhotovitelem byla uzavřena dne 29. 10. 2009 za pevnou cenu 10 350 000 Kč bez DPH. Společnost NEST uzavřela subdodavatelskou smlouvu o provedení díla – rekonstrukce penzionu – s žalobcem, jenž ovšem nyní vystupoval v roli subdodavatele a zhotovitele stavebního díla. Dílo mělo být provedeno v době od 15. 12. 2009 do 31. 3. 2011 za pevnou cenu 10 000 000 Kč bez DPH. Žalobce částku od společnosti NEST obdržel, zaevidoval ji ve své daňové evidenci a zahrnul ji do svého daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011 jako příjem dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[5] Žalobce svěřil provádění díla svým různým subdodavatelům. S ohledem na předmět podnikatelské činnosti žalobce (velkoobchod a maloobchod, hostinská činnost) a další pochybnosti ohledně výdajů na nákup materiálu, zboží a služeb v souvislosti s předmětným stavebním dílem vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda je žalobce v deklarované výši skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1557727/14/2205-05402-302658 k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období byly vydány dne 24. 9. 2014 uvedené dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob.

[6] Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. Žalovaný na základě změny právního názoru oproti právnímu názoru správce daně vyloučil ze základu daně z příjmů výdaje na rekonstrukci penzionu „X“ v částce 5 124 831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a v částce 4 254 600 Kč za zdaňovací období roku 2011, vykázané jako výdaje na práce subdodavatelů. Žalovaný dospěl k závěru, že se nejedná o daňově uznatelné výdaje. Dle žalovaného jde o výdaje na technické zhodnocení majetku ve vlastnictví žalobce ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, které mohou být uplatňovány výhradně odpisy. Právo na odpisování technického zhodnocení však žalobce smluvně převedl na nájemce nemovitosti.

pokračování

[7] Rozhodnutím ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43386/15/5200-10424-709923, žalovaný dodatečně platební výměry změnil tak, že daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 se snižuje o 5 114 681 Kč a současně se žalobci stanoví povinnost uhradit penále ve výši 51 146 Kč, a dále se žalobci doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 404 042 Kč a současně se žalobci stanoví povinnost uhradit penále ve výši 229 663 Kč.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud považoval za stěžejní předmět sporu posouzení, zda žalobce jako vlastník předmětné nemovitosti za situace, kdy udělil souhlas, že technické zhodnocení na této nemovitosti bude provádět a odpisovat jeho nájemce, mohl jako dodavatel 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, tedy zda byly tyto výdaje skutečně vynaloženy, zda byly vynaloženy v souvislosti se získáním příjmů, zda byly vynaloženy v daném zdaňovacím období a zda je za daňově uznatelné výdaje označuje zákon.

[9] Krajský soud se přiklonil k závěru žalovaného, že tyto náklady na subdodávky jsou výdaji spojenými s technickým zhodnocením této nemovitosti a nemohou proto s ohledem na § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů být u vlastníka této nemovitosti považovány za daňový výdaj snižující základ daně dle § 24 zákona o daních z příjmů. Vlastník nemovitosti takové výdaje uplatňuje formou odpisů technického zhodnocení nemovitosti, nikoliv jednorázově, žalobce však právo na odpisy přenechal nájemci. Podstatná byla dle soudu skutečnost, že žalobce se rozhodl pronajímat vlastní nemovitost spojené právnické osobě a následně jako zhotovitel zajišťoval jiné právnické osobě rekonstrukci své vlastní nemovitosti formou subdodávek.

[10] Krajský soud dále uvedl, že s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nebyla splněna ani podmínka souvislosti výdajů s očekávanými příjmy, neboť to byl žalobce, kdo poskytl finanční prostředky spojené právnické osobě, společnosti DOMI, která tuto částku předisponovala společnosti NEST, a tato společnost opět tuto částku předisponovala v souvislosti s provedením subdodávek zpět žalobci.

[11] Krajský soud uvedl, že nezpochybňoval model financování mezi spojenými osobami, za klíčové nicméně považoval, že takové jednání musí mít jasný (jiný než daňový) ekonomický, racionálně odůvodněný smysl, který však krajský soud ve vysvětlení žalobce, obdobně jako daňové orgány, nespátkoval. Pokud žalobce měl za cíl daňovou optimalizaci, pak ta může mít podobu volby té daňově nejvýhodnější z ekonomicky smysluplných alternativ, ale nesmí mít povahu zneužití subjektivního práva. Žalobce však správci daně ekonomickou smysluplnost vytvořeného řetězce transakcí nedoložil, přičemž lze přihlídnout ke skutečnosti, že byl v postavení dodavatele stavebních prací, ačkoliv v tomto oboru neprovozuje samostatnou výdělečnou činnost.

[12] Za důvodnou krajský soud nepovažoval ani námitku žalobce, podle níž postupem dle výkladu žalovaného bude docházet ke dvojímu zdanění. Žalobce na základě výše popsaného modelu obdržel peněžní příjem. Vedle tohoto peněžního příjmu došlo k navýšení hodnoty jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž žalobce získal nepeněžní 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 jeho obchodním majetku a sloužila k podnikatelské činnosti. Žalobce zvolil v rámci popsaného modelu jinou cestu, kdy toto právo přenechal nájemci nemovité věci, přičemž toto právo na něj přejde zpátky ve chvíli, kdy dojde ke skončení nájmu, tak, aby v odpisování mohl pokračovat. Výše nepeněžního příjmu je závislá na výši zůstatkové ceny technického zhodnocení v době ukončení nájmu, dle krajského soudu tak nelze přisvědčit názoru, že tentýž příjem bude zdaněn dvakrát. Dle krajského soudu nelze přehlédnout, že vynaložené prostředky byly přes dvě právnické osoby predisponovány zpět žalobci. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že se u žalobce nejednalo o to, aby došlo k navýšení základu daně o hodnotu technického zhodnocení provedeného nájemcem, tedy o hodnotu nepeněžního příjmu, ale o fakt, že žalobce hodlal uplatnit výdaje vynaložené na technické zhodnocení jeho vlastní nemovitosti jednorázově. Tento postup žalovaný neakceptoval, neboť jedno a totéž technické zhodnocení nemovitosti nemůže být odpisováno a zároveň nemůže představovat daňově uznatelný výdaj.

[13] Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nebyl dle krajského soudu pro projednávaný případ relevantní, námitka dvojího zdanění, uplatněná žalobcem, je hypotetická a velmi obecná. Pokud jde o doplnění přesné částky, která měla být zdaněna dvakrát, krajský soud shledal, že toto doplnění bylo uplatněno po lhůtě k doplňování žaloby dle § 71 odst. 2 s. ř. s., a nelze k němu tudíž přihlížet.

[14] Námitku porušení základních zásad daňového řízení vznesl žalobce dle krajského soudu rovněž pouze v obecné poloze. Uváděl sice, že žalovaný pro radikální změnu právního názoru na pochybení žalobce nevyhověl jeho důkazním návrhům, a proto žalobce požádal o provedení nového řádného dokazování, ovšem žalobce nespécifikoval, o jaké důkazy se mělo jednat, proto se soud nemohl touto námitkou blíže zabývat. Ve vztahu k právnímu hodnocení, jehož změnu provedl žalovaný, pak krajský soud neshledal potřebu doplnit jakkoli zjištěný stav věci, neboť skutkový stav zjištěný daňovými orgány považoval za spolehlivě zjištěný a závěry z něj vyvozené za správné a zákonu odpovídající. Ani v tomto směru žalobce soudu nepředestřel úvahy, jakými postupy či jakými úvahami mělo dojít k nesprávnému hodnocení důkazů, případně v jakém směru finanční orgány nevycházely ze skutečného obsahu právního jednání.

II.

Obsah kasační stížnosti

[15] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že je dle něj podstatné zabývat se skutečným stavem právních vztahů zúčastněných subjektů. Stěžovatel nesouhlasil s hodnocením těchto vztahů jakožto umělého řetězce jednoho subjektu, nejedná se dle něj ani o daňovou optimalizaci, neboť veškeré daňové příjmy byly u všech zúčastněných subjektů zdaněny a výdaje prověřovány. Toto hodnocení krajský soud provedl bez přihlídnutí k tomu, že

pokračování

každý ze subjektů má vlastní činnost, ekonomiku a financování, a dospěl k závěru, že jde o činnost jednoho subjektu, který měl pro danou záležitost vytvořit zjevně umělý řetězec. Stěžovatel zdůraznil, že přiznává příjem z nájmu nemovitosti, hrazený mu společností DOMI. Objednatelem prací, stavebníkem a investorem ve vztahu k rekonstrukci je společnost DOMI, která jako jediná má právo financovat technické zhodnocení a účtovat o s ním spojených výdajích a odpisech. Společnost NEST účtuje stavební práce společnosti DOMI, která práce hradí, účtuje o nich a uplatňuje technické zhodnocení. Společnost NEST není žádným způsobem propojená se stěžovatelem a proti vykázanému příjmu od této společnosti za odvedené práce uplatňuje stěžovatel do výdajů náklady na výstavbu provedené za pomoci subdodavatelů (stavební materiál a práci). Žalovaný přijal závěr, že stěžovatel staví nemovitost, kterou má ve vlastnictví, a proto nemůže náklady na výstavbu uplatnit do výdajů, když má odpisovat technické zhodnocení, přestože stěžovatel není do roku 2021 oprávněn s nemovitostí disponovat, a žalovaný nijak dle stěžovatele nepopřel vzájemné smluvní vztahy zúčastněných subjektů.

[17] Stěžovatel má dále za to, že v daném případě došlo ke dvojímu zdanění v rámci placení daně z příjmů. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že příjem od společnosti NEST ve výši 10 000 000 Kč je předmětem daně, ovšem odmítá, že by byl povinen tuto částku zdanit bez možnosti uplatnění nákladů a následně ještě po ukončení dlouhodobého nájmu zdanit od nájemce předané technické zhodnocení. Stěžovatel má za to, že technické zhodnocení nehradil, ani je neužívá a zcela prokazatelně doložil, že uvedená částka je příjmem z jeho stavební činnosti pro třetí subjekt, ke kterému vynaložil i odpovídající výdaje. Výdaje na rekonstrukci hradila společnost DOMI, která zároveň uplatňovala výdaje na rekonstrukci proti povinnosti úhrady části nájemného, přičemž příjem z nájemného stěžovatel zdaňoval. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že vynaložil jedny výdaje a za tyto výdaje bylo pořízeno jedno technické zhodnocení. Vzhledem k financování a odpisům technického zhodnocení nájemcem bude stěžovatel povinen dle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů při ukončení nájmu zdanit jako nepeněžní příjem hodnotu technického zhodnocení nemovitosti a jedná se vlastně o druhé zdanění téhož, s ohledem na nemožnost uplatnit si náklady k příjmu od společnosti NEST. Stěžovatel dále namítal, že skutečnost, že společnost DOMI od něj jako od společníka obdržela půjčku, nic nemění na tom, že technické zhodnocení financovala tato právnická osoba, která v účetnictví eviduje závazek za společníkem, jenž je povinna uhradit. Současně stěžovatel opětovně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136. Dle stěžovatele mu jako vlastníkovu nemovitosti nevznikl nepeněžní příjem, neboť ten vzniká až v okamžiku, kdy se může technické zhodnocení skutečně projevit v jeho majetkové sféře, tedy až v okamžiku ukončení práva na odpisy technického zhodnocení nájemce.

[18] Stěžovatel také uvedl, že nesouhlasí s odmítnutím konkretizace námítky dvojího zdanění, neboť měla být dle krajského soudu podána po lhůtě. Stěžovatel připomněl, že se nejednalo o novou žalobní námítku, neboť námítku dvojího zdanění uvedl v žalobě. V podané replice i v jejím doplnění pouze reagoval na vyjádření žalovaného, což mu procesní předpisy umožňují. V kasační stížnosti stěžovatel matematicky vyjádřil míru dvojího zdanění, které mělo dle jeho názoru nastat. Následně uvedl, že pokud by měl v budoucnu uplatňovat odpisy z pořizovací ceny technického zhodnocení odpovídající názoru žalovaného a krajského soudu, tak tyto odpisy by byly podstatně (přibližně

dvojnásobně) vyšší, než odpovídá skutečnosti. Dle stěžovatele by to mohlo vést ke zkreslování účetnictví a tím i k poškození věřitelů.

[19] Na závěr stěžovatel zpochybňoval vypořádání své žalobní námitky porušení zásad daňového řízení. Stěžovatel pokládal změnu právního hodnocení provedenou žalovaným v odvolacím řízení za zcela neopodstatněnou, dožadoval se provedení nového řádného dokazování, při kterém budou objektivně hodnoceny předložené důkazy a provedeny důkazy opomenuté, které navrhoval v reakci na výzvy správce daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně dle jeho názoru důkazy ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil neobjektivně a řadu důkazů neprovedl. V žalobě pak stěžovatel odkázal na obsah odvolání proti platebním výměrům, v němž důkazy, jež požadoval provést, specifikoval.

III.

Vyjádření žalovaného

[20] Podle názoru žalovaného postupoval krajský soud při posouzení žaloby správně, rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Stěžovatel vytvořil umělý řetězec vztahů, který však dle žalovaného a krajského soudu zcela zjevně postrádá jakékoli racionální ekonomické opodstatnění, přičemž ani stěžovatel žádné relevantní vysvětlení v tomto ohledu neprezentoval. Žalovaný je shodně s krajským soudem přesvědčen, že hlavním účelem řetězce subdodavatelských prací bylo dosažení „*nepřípustné daňové optimalizace*“, která spočívala ve snížení základu daně o výdaje na pořízení technického zhodnocení hmotného majetku stěžovatele jednorázově, tedy namísto jejich zákonem předvídaného postupného uplatňování formou odpisů.

[21] Postup stěžovatele byl dle žalovaného v rozporu s § 25 zákona o daních z příjmů. Aprobování stěžovatelem navrhovaného modelu, kdy by mu zadání zakázky na provedení technického zhodnocení jeho vlastní nemovité věci jím ovládanou právnickou osobou prostřednictvím jiné právnické osoby umožnilo uplatnit výdaje na pořízení technického zhodnocení jednorázově, by dle žalovaného znamenalo popření smyslu, účelu a vůbec existence právní úpravy odpisů hmotného majetku. Dle žalovaného je zřejmé, že pro stěžovatele by takový model byl výhodnější, avšak je protiprávní, jak dovodil i krajský soud s odkazem na závěry obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, a ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 - 120.

[22] Dle žalovaného stěžovatel obdržel z titulu určitého smluvního vztahu faktický peněžní příjem, přičemž vedle toho reálně došlo k navýšení hodnoty jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž získal další příjem. Stěžovatelem však byly vynaloženy jedny výdaje, za něž bylo reálně provedeno jedno technické zhodnocení jím vlastněné nemovité věci. Stěžovatel byl oprávněn promítnout tyto výdaje do svého základu daně postupně formou daňových odpisů, ale rozhodl se převést toto právo společně se samotným právem užívacím na nájemce nemovité věci. Již s ohledem na uvedené nemohlo dojít ke dvojímu zdanění totožných příjmů. Žalovaný svým postupem toliko vyloučil situaci, aby si stěžovatel reálné výdaje na pořízení technického zhodnocení uplatnil jednorázově, a to navíc za situace, kdy by totožné technické zhodnocení bylo odpisováno nájemcem stěžovatele.

pokračování

[23] Jestliže stěžovatel provedl v řízení před krajským soudem v rámci repliky k vyjádření žalovaného vyčíslení jím spatřovaného dvojího zdanění, nemění to dle žalovaného nic na podstatě uplatněné námitky. Pokud se tedy krajský soud v rozsudku výslovně nezabýval matematickými operacemi stěžovatele, nelze na základě této skutečnosti dospět k závěru, že odůvodnění rozsudku je ve vztahu k této námitce nedostatečné. Dle žalovaného pak nelze odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatelem uplatněná námitka dvojího zdanění se opírá toliko o stěžovatelem předpokládaný stav v budoucnosti, tedy zdanění technického zhodnocení jako nepeněžního příjmu stěžovatele při skončení nájmu ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ke kterému by mělo dojít v roce 2021. Zůstatkovou cenu a další okolnosti podstatné pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele po skončení nájmu však dle žalovaného nelze předvídat, proto nelze ani dospět k závěru, že dojde ke dvojímu zdanění tím způsobem, jakým jej prezentoval stěžovatel v žalobě a v kasační stížnosti.

[24] K námitce stěžovatele, že mělo dojít k porušení základních zásad daňového řízení, žalovaný uvedl, že ve svém postupu žádná porušení stěžovatelem uváděných zásad nespátřuje. Žalovaný také setrval na závěru, že existence smluvních vztahů ani jejich trvání či platnost nemá na právní posouzení věci žádný vliv. Jestliže stěžovatel namítal porušení zásady zákonnosti, měl by dle žalovaného označit konkrétní ustanovení zákona, které mělo být dle jeho názoru porušeno. Podle žalovaného byl jeho postup plně v souladu se zákonem, a to jak z procesního hlediska, tak i při posouzení věci samé, přičemž nespátřoval pochybení ani v postupu či rozhodnutí krajského soudu.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[26] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, podle níž krajský soud pochybil, jestliže se odmítl zabývat konkretizací námitky dvojího zdanění, neboť byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

[28] Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Smyslem uvedení žalobních bodů je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i

právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[29] Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby obecně stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publ. pod č. 685/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 110/2009 - 88) zároveň vyplývá, že rozšíření žaloby o další žalobní body nelze zaměňovat s konkretizací či upřesněním žalobních bodů. Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze argumentačně rozvíjet i po uplynutí lhůty k podání žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 - 36).

[30] Pokud jde o argumentaci stěžovatele v řízení před krajským soudem, stěžovatel ve své žalobě namítal nesprávné právní posouzení věci, neboť žalovaný dle jeho tvrzení ignoroval právní vztahy subjektů zúčastněných na rekonstrukci a obsah vzájemných obchodních závazků. Objednatelem, stavebníkem a investorem rekonstrukce byla v souladu s nimi společnost DOMI, která měla výhradní právo technické zhodnocení hradit a účtovat o výdajích a odpisech. Stěžovatel naopak obdržel za provedené stavební práce cenu díla, oproti které uplatnil náklady na stavební materiál a subdodávky. Žalovaný přitom nepopřel platnost smluv, jejich účtování, zaplacení ani následné zdaňování.

[31] K námitce dvojího zdanění stěžovatel opět odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, s tím, že dle nájemní smlouvy měl technické zhodnocení nemovitosti odpisovat nájemce. Stěžovatel nesouhlasil s žalovaným, že má zdanit příjem za stavební práce, avšak nemá nárok na uplatnění žádných výdajů a následně má po ukončení nájmu zdanit i zůstatkovou hodnotu technického zhodnocení, neboť dle jeho názoru jako vlastník nemovitosti nehradil technické zhodnocení a ani jej neužívá. Naopak dle svého názoru zcela prokazatelně doložil, že v daném případě se v částce předmětných 10 000 000 Kč jedná o příjem z jeho stavební činnosti, ke kterému vynaložil i odpovídající výdaje. Vzhledem k průběžnému odpisování technického zhodnocení nájemcem dle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, který upravuje nepeněžní příjem vlastníka nemovitosti v případě, že technické zhodnocení provedl nájemce, by stěžovatel při ukončení nájmu dle postupu žalovaného podruhé zdanil tentýž příjem.

[32] Dle stěžovatele může na základě § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení majetku na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, jestliže není vstupní cena majetku zvýšena o tyto výdaje u vlastníka tohoto majetku. Po ukončení nájmu je podle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů zůstatková cena technického zhodnocení daňovým nákladem do výše hrazené nájemcem a vlastník nemovitosti zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu pronajatého majetku o zhodnocení majetku, které nastalo díky vynaložení předmětných nákladů. V § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů je pak stanoveno, že vlastníku nemovitosti vzniká nepeněžní příjem až v okamžiku, kdy se může technické zhodnocení skutečně projevit v jeho majetkové sféře, a toto ustanovení stanoví postup pro určení jeho výše. Stěžovatel přitom cenu svého majetku o cenu technického

pokračování

zhodnocení nenavýšil a daňové odpisy nemovitosti začal uplatňovat až v roce 2012 z částky 3 322 634 Kč (bez technického zhodnocení).

[33] Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě námitku dvojího zdanění nepovažoval za důvodnou, neboť stěžovatel obdržel z titulu smluvního vztahu fakticky peněžní příjem a vedle toho došlo k navýšení hodnoty jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž získal další příjem. Stěžovatel tedy dle žalovaného vynaložil jedny výdaje, za něž bylo pořízeno jedno technické zhodnocení. Tyto výdaje pak mohl promítnout do základu daně formou daňových odpisů, což mu nebylo nikým odepřeno, avšak toto právo se rozhodl převést na nájemce nemovitosti. Žalovaný dle svého názoru pouze vyloučil situaci, kdy by tytéž výdaje na technické zhodnocení uplatnil stěžovatel jednorázově a zároveň by bylo totéž technické zhodnocení odpisováno. Stěžovatel dle žalovaného pominul skutečnost, že po skončení nájmu bude moci v odpisování pokračovat a výše nepeněžního příjmu se bude odvíjet od zůstatkové ceny technického zhodnocení v době ukončení nájmu. Dále žalovaný vyjádřil pochybnost nad tím, zda rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, dopadá na projednávaný případ, neboť se vyjadřuje pouze k tomu, k jakému okamžiku vzniká vlastníkově nemovitosti nepeněžní příjem v podobě technického zhodnocení. Žalovaný však neměl za to, že by o těchto otázkách bylo v nyní projednávané věci sporu, neboť nešlo o to, že by byl navýšen základ daně z příjmů o hodnotu technického zhodnocení provedeného nájemcem, ale o to, že stěžovatel nemůže uplatnit jednorázově výdaje na technické zhodnocení své vlastní nemovitosti.

[34] V replice, doručené krajskému soudu dne 27. 4. 2016, stěžovatel zdůraznil, že příjem mu vznikl na základě smlouvy o dílo, přičemž se zhotovením díla souvisely nutné náklady, které stěžovatel uplatnil jako výdaje vzniklé v souvislosti s příjmem za vykonání díla na technickém zhodnocení nemovitosti pro společnost NEST. Žalovaný dle stěžovatele opomněl, že technické zhodnocení bylo prodáno objednateli a právě příjem z tohoto prodeje má být podstatou věci. Stěžovatel uvedl, že provedené stavební práce byly z daňového hlediska technickým zhodnocením v účetní evidenci společnosti DOMI, a zopakoval, že dle smlouvy právě tato společnost jako nájemce realizovala odpisy v souladu s § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Společnost DOMI byla objednatelem a investorem stavebních prací a po zhotovení díla uhradila cenu společnosti NEST jako zhotoviteli. Společnost NEST následně uhradila cenu díla stěžovateli jako svému subdodavateli, přičemž na základě uzavřené smlouvy mohl stěžovatel zmocnit k provádění díla své subdodavatele s tím, že společnost NEST odpovídala společnosti DOMI za dílo, jako by je prováděla sama. Stěžovatel využil tohoto ujednání a následně fakturoval společnosti NEST v rámci ceny díla výdaje, které prokazatelně vynaložil na práce provedené jeho subdodavateli. Stěžovatel tak dle svého názoru byl ve stejné pozici jako jakýkoliv jiný zhotovitel díla. Stěžovatel uznal, že do okamžiku prodeje technického zhodnocení na základě smlouvy o dílo nebylo možné výdaje uznat [viz § 25 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů], avšak po převodu díla ze stěžovatele na zhotovitele se dle něj změnila právní kvalifikace a výdaje bylo možné uplatnit dle § 24 odst. 2 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

[35] Stěžovatel následně doplnil, že bude muset postupovat dle § 23 odst. 6 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

26. 4. 2017, č. j. 9 Afs 16/2007 - 87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS, podle něhož zákaz dvojího zdanění je nutné respektovat v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy lze na základě formálního výkladu příslušných ustanovení vícekrát zdanit týž příjem u téhož subjektu. Stěžovatel připojil také matematický výpočet míry dvojího zdanění, jež mělo dle jeho názoru vzniknout při aplikaci právního názoru žalovaného. Podle jeho názoru z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že pořizovací cena technického zhodnocení nemovitosti se skládá z výdajů souvisejících s technickým zhodnocením a ze zůstatkové ceny (nepeněžního příjmu) v roce 2021, avšak tato cena je podstatně vyšší, než cena, kterou nájemce zaplatil zhotoviteli díla, společnosti NEST. Další odpisy z takto vysoké pořizovací ceny by tak byly také podstatně vyšší, než odpovídá skutečnosti.

[36] Dne 23. 5. 2017 byl krajskému soudu doručen přípis nazvaný „*Doplnění repliky k Vyjádření žalovaného k žalobě (...)*“. Stěžovatel v něm zdůraznil, že žalovaný se záměrně vyhýbá skutečnosti, že technické zhodnocení zcela financoval nájemce. Stěžovatel uvedl, že nájemce nemůže uplatnit náklady na technické zhodnocení do výdajů. K tomu by mohlo dojít pouze v případě, že by výdaje na stavební úpravy ve smyslu § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebyly technickým zhodnocením stavby. Výdaje na zhotovení stavby uplatňuje dodavatel stavebních prací, který má oproti tomu příjem za dokončené dílo. Takto dílo zhotovil i stěžovatel, nikoliv jako soukromá osoba z vlastních příjmů, ale jako podnikatel, přičemž příjmy z provedeného díla řádně zdanil. Žádný zákon nezakazuje podnikateli, který podniká ve stavebnictví, aby stavěl na zakázku svůj dům. Žalovaný mu však ponechal příjem a veškeré výdaje za provedené dílo z nákladů vyloučil. Stěžovatel zopakoval, že následným odpisováním nepeněžního příjmu stěžovatelem jako vlastníkem po ukončení nájmu nemovitosti by došlo ke dvojímu zdanění. Stěžovatel na závěr odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2012, č. j. 2 Afs 10/2012 - 29, z něhož vyplývá povinnost státu, pokud určitou část příjmů uzná ke zdanění, čímž odebere poplatníkovi část jeho majetku, tomuto poplatníkovi přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.

[37] Jak bylo uvedeno výše, krajský soud ve svém rozhodnutí námitku stěžovatele týkající se dvojího zdanění považoval za velmi obecnou a nedůvodnou (v daných závěrech se hojně opíral o závěry žalovaného uvedené v jeho vyjádření) a odkaz na zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, za nepodstatný pro danou věc. Vyčíslení dvojího zdanění obsažené v replice stěžovatele a další s tím související argumentaci pak shledal za předložené po lhůtě pro doplnění žaloby. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se dopustil vady řízení, pokud k této argumentaci stěžovatele nepřihlédl a přezkoumatelným způsobem ji ve svém rozhodnutí nevyhodnotil. Přitom sám uvedl následující: „*Tato konkretizace žalobní námitky byla vznesena po dvouměsíční lhůtě, která je stanovena v § 72 odst. 1 ve vztahu § 71 odst. 2 s. ř. 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.*“ Krajský soud tedy ani nezpochybňoval, že tuto argumentaci stěžovatele nelze považovat za nový žalobní bod a že jde o konkretizaci včas uplatněného žalobního bodu, mýlil se však, pokud vycházel z toho, že by uplynutí lhůty k doplnění žaloby o nové žalobní body ve smyslu § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. zároveň bránilo žalobci rozvinout argumentaci v rámci žalobního bodu, který předtím řádně a včas v řízení před krajským soudem uplatnil. Z dikce zákona i z již citované judikatury vyplývá opačný závěr.

pokračování

[38] Matematické vyjádření dvojího zdanění podle tvrzení stěžovatele by samo o sobě nemuselo být nosným argumentem v rámci námitek stěžovatele, avšak s ohledem na skutečnost, že žalobní bod týkající se dvojího zdanění stěžovatele krajský soud z velké části vyřídil tím, že pro obecnost námitky se jí nezabýval do detailu, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že popsaná vada řízení před krajským soudem mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí krajského soudu o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud také s přihlédnutím k tomu, že krajský soud pominul další argumenty stěžovatele obsažené v replice, jakož i v jejím doplnění, související nejen s žalobním bodem týkajícím se dvojího zdanění. Z uvedeného obsahu obou podání přitom vyplývá, že stěžovatel v nich zčásti zopakoval žalobní body, které však také dále rozvinul.

[39] Krajský soud sice naznal, že zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, se vztahuje k okamžiku vzniku nepeněžního příjmu vlastníka nemovitosti, jejíž technické zhodnocení provedl a odpisoval nájemce, avšak nereflekoval argumentaci stěžovatele, podle níž dle postupu žalovaného mu nebylo povoleno uplatnění výdajů, ačkoliv je vynaložil na získání příjmu ze smlouvy o dílo, resp. na stavební práce při provádění tohoto díla (a z tohoto hlediska tedy nelze dle stěžovatele hovořit o tom, že by tyto výdaje uplatnil jednorázově a obcházel tak právní úpravu odpisování technického zhodnocení, neboť tyto náklady „vyvažuje“ příjem ve výši 10 mil. Kč, který stěžovatel řádně přiznal), přičemž zároveň má zdanit nepeněžní příjem z technického zhodnocení, který mu má vzniknout po skončení nájmu. Krajský soud se nevěnoval ani argumentu stěžovatele, podle něhož výdaje na stavební práce mohl uplatnit ve chvíli, kdy stavební dílo, resp. provedené technické zhodnocení stavby, převedl na třetí osobu, za což mu byla zaplacená cena díla, technické zhodnocení tedy stěžovatel dle svých slov nehradil. Krajský soud dospěl k závěru, že byly vynaloženy jedny výdaje na jedno technické zhodnocení, ale nezabýval se námitkou stěžovatele, že na základě hodnocení žalovaného by byly vynaloženy dvěma osobami, neboť je v první řadě hradil nájemce jako investor, avšak ani jemu nebylo umožněno výdaje uplatnit jinak než formou odpisů. V této souvislosti se krajský soud nevyrovnal se závěry Nejvyššího správního soudu, k nimž dospěl v rozsudku ze dne 10. 8. 2012, č. j. 2 Afs 10/2012 – 29, citovaném stěžovatelem.

[40] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud se dopustil vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud se nezabýval vyčíslením dvojího zdanění téhož příjmu a související argumentací stěžovatele uplatněnými v replice k vyjádření žalovaného a v jejím doplnění. Vzhledem k absenci posouzení žalobních námitek stěžovatele krajským soudem nemohl Nejvyšší správní soud v této fázi řízení posoudit ostatní námitky stěžovatele. V dalším řízení bude krajský soud povinen znovu posoudit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí i z hlediska argumentace a tvrzení stěžovatele obsažených v uvedených podáních.

V.

Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je ve shora vymezeném rozsahu důvodná, proto zdejší soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právní názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[43] **Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. října 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu