



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka v právní věci

žalobce: **P. M.**
se sídlem X

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 žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015 č. j. 43386/15/5200-10424-709923

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 12. 2. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2015 č. j. 43386/15/5200-10424-709923, kterým byly změněny dodatečné platební výměry na daň fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 14. 5. 2014 č. j. 1790731/14/2205-22801-306457 tak, že se doměřuje daňová ztráta ve výši -5.114.681 Kč a současně se stanoví povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 51 146 Kč a výrok dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 14. 5. 2014 č. j. 1790901/14/2205-24801-306457 se mění tak, že se doměřuje daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 404 042 Kč a stanoví povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 229 663 Kč. V ostatním zůstaly výroky v odvoláním napadených rozhodnutí beze změny.
2. Žalobce v žalobě popsal průběh daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011, která u něho probíhala a zdůraznil, že žalovaný zcela změnil závěry správce daně. Ke zjištění správce daně přijal naprosto nové právní posouzení, které mělo zásadní význam v neprospěch žalobce. Žalobce současně popsal kontrolní zjištění správce daně i závěry žalovaného ke kontrolnímu zjištění. Žalobce dále vznesl námitku nesprávného právního posouzení. Žalovaný v rámci odvolání posuzoval, zda žalobce může stavební práce provedené formou subdodávek, které jsou spojeny s technickým zhodnocením vlastní nemovitosti uplatnit do daňových výdajů. Jednalo se o příjem, který obdržel od subdodavatele, společnosti NEST. HB spol. s r.o. 10 miliónů korun bez daně, který zahrnul do základu daně ve zdaňovacím období roku 2011. K tomuto příjmu uplatnil za práce subdodavatelům za zdaňovací období roku 2010 výdaje ve výši 5 124 831 Kč a za zdaňovací období roku 2011 ve výši 4 245 600 Kč. Žalovaný tyto výdaje vyloučil ze základu daně, neboť dospěl k závěru, že tyto částky jsou součástí ceny technického zhodnocení a do výdajů vstupují formou daňových odpisů, které uplatňuje dle smlouvy uzavřené se žalobcem nájemce.
3. Žalobce vyjádřil s úvahou žalovaného nesouhlas, neboť je nesprávná a nemá oporu v právu. Žalovaný nevzal na zřetel právní vztahy subjektů zúčastněných na rekonstrukci nemovitostí, jakož ani obsah obchodních závazků. Objednatelem, stavebníkem a investorem rekonstrukce (technického zhodnocení) byla v souladu s uzavřenými smlouvami a rozhodnutími stavebního úřadu společnost DOMI JH s r.o., která má v souladu s uzavřenými smlouvami právo hradit technické zhodnocení nemovitosti a účtovat o výdajích a odpisech technického zhodnocení podle zákona o dani z příjmu. Žalobce zdůraznil, že se svojí manželkou jako vlastníci nemovitosti po uzavření nájemní smlouvy se společností DOMI JH s r.o. rekonstrukci penzionu nefinancovali. Do daňových přiznání uvedli pouze příjem z nájmu nemovitosti a uplatnili odpisy pouze z té části nemovitosti, kterou netvořila hodnota ekonomického zhodnocení.

4. Žalobce dále namítl dvojí zdanění téhož příjmu. Žalobce jako vlastník nemovitosti nehradil technické zhodnocení a ani jej neužívá. Prokazatelně doložil, že příjem ve výši 10 miliónů korun představuje příjem z jeho stavební činnosti pro třetí subjekt. K tomu také vynaložil odpovídající výdaje. Proto s odkazem na prokázané odepisování technického zhodnocení nemovitosti nájemcem by dle § 23 odst. 6 zákona dani z příjmů při ukončení nájmu měl zdanit podruhé nepeněžní příjem dle tohoto zákonného ustanovení. Žalobce k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2005, kde byla řešena problematika zdanění technického zhodnocení. Žalobce cenu svého majetku o cenu technického zhodnocení nenavýšil a odpisy z nemovitosti bez technického zhodnocení byly žalobcem uplatňovány poprvé v roce 2012 z částky 3 322 634 Kč.
5. Žalobce v žalobě závěrem namítal porušení základních zásad daňového řízení. V průběhu daňové kontroly reagoval na výzvy správce daně a předkládal důkazní prostředky, kterými vyvracel pochybnosti správce daně. Správce daně důkazy vyhodnotil neobjektivně a řadu důkazů neprovedl. Proto žalobce požadoval v odvolacím řízení provedení navržených důkazů a jejich nové zhodnocení. Žalovaný tomuto požadavku nevyhověl z důvodu radikální změny právního názoru a pokládal za irrelevantní se těmito důkazy dále zabývat. Podle žalobce je změna právního hodnocení zcela neopodstatněná a z toho důvodu setrval na požadavku provedení nového řádného dokazování. V jednání správce daně i žalovaného spatřuje žalobce porušení zásad správy daní, které jsou uvedeny v §§ 5, 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobce navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
6. V replice ze dne 27. 4. 2016 žalobce odmítl závěry žalovaného. Podle jeho názoru je třeba objektivně a správně specifikovat pojem technické zhodnocení, neboť to má význam pro další posouzení věci a správné právní zhodnocení. Žalobce stavebně technické zhodnocení realizoval i na základě dodávek dalších subdodavatelů. K pojmu technické zhodnocení odkázal žalobce na judikát NSS sp. zn. 2 Afs 111/2008. Žalobce uvedl, že postup žalovaného, kterým vyloučil částky v celkové výši 9 370 431 Kč z daňových výdajů, byl nezákonný. Přitom se jednalo o výdaje, které žalobce vynaložil jako subdodavatel pro zhotovitele technického zhodnocení společnost NEST HB spol. s r.o. Dále poukázal na právní názor JUDr. X, který uvedl k ustanovení § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve své publikaci „Právní úprava zdanění příjmů“. Žalobce upřesnil, že na základě vydaného rozhodnutí dojde ke dvojímu zdanění téhož příjmu v celkové částce 2 659 985 Kč, a to ve výši 31,81 %. V doplnění repliky ze dne 23. 5. 2017 žalobce znovu zopakoval svou předchozí argumentaci. Zdůraznil, že žádný zákon nezakazuje podnikateli, aby stavěl na zakázku svůj dům. Zároveň zdůraznil, že je třeba respektovat z hlediska daňového všechny předpisy vztahující se k daním a účetnictví. Tím se žalovaný v dané věci nezabýval. Žalobce k tomu poukázal a citoval z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 10/2012.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil žalobní námitky a předmět sporu. Žalobce namítal nesprávné právní posouzení, vznesl námitku dvojího zdanění a námitku porušení principů daňového řízení.
8. Žalovaný k vzneseným námitkám uvedl, že s názory žalobce nesouhlasí. Uplatněné žalobní body se do určité míry překrývají s námitkami odvolacími. K právnímu posouzení žalovaný odkázal na stranu 6 a 7 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobcem uplatněné

náklady nesplňují podmínky pro jejich daňovou uznatelnost, respektive na ně dopadá § 25 zákona o daních z příjmů, který obsahuje negativní výčet výdajů, které pro účely zjištění základu daně nelze uplatnit. Tyto výdaje se uplatní do základu daně formou odpisů hmotného majetku. Žalovaný odkázal na § 26 a 28 zákona o daních z příjmů. Žalobce do svého základu daně uplatňoval náklady fakticky spojené s pořízením technického zhodnocení jeho vlastní nemovitosti, přičemž sám udělil nájemci této nemovitosti souhlas s prováděním daňových odpisů tohoto technického zhodnocení. Proto je vyloučeno explicitními ustanoveními zákona o daních z příjmů uplatnění týchž výdajů žalobcem. K námitce nesprávného právního posouzení žalobce nevznesl žádný konkrétní argument. Pouze provedené hodnocení věci napadal či rozporoval. Žalobce tvrzenou daňovou uznatelnost předmětných výdajů odvozuje od subdodavatelského řetězce stavebních prací. Přitom to byl žalobce, který se rozhodl, jak bude faktické technické zhodnocení realizovat a vytvoření této konstrukce nemůže mít na posouzení věci vliv. Stejně tak nemá vliv existence smluvních vztahů ani jejich trvání či platnost. K tomu žalovaný odkázal na zásadu materiální pravdy zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu, kdy správce daně musí vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Sám žalobce je tím, kdo se domáhá toho, aby byly jím uplatněné výdaje hodnoceny na základě jím uměle vytvořeného právního stavu, zatímco žalovaný svůj právní názor staví na stavu faktickém. Podle žalovaného je rozhodné, že výdaje byly reálně výdaji na pořízení technického zhodnocení nemovitosti žalobce.

9. K námitce dvojího zdanění žalovaný uvedl, že nemá žádné opodstatnění. Žalobce obdržel z titulu určitého smluvního vztahu faktický peněžitý příjem. Vedle toho došlo reálně k navýšení hodnoty jeho nemovité věci provedením technického zhodnocení, čímž získal další příjem. K tomu byly žalobcem vynaloženy určité jedny výdaje, za něž bylo pořízeno jedno technické zhodnocení. Žalobci svědčilo právo promítnout tyto výdaje do svého základu daně postupně formou daňových odpisů. Žalobce však toto právo převedl společně se samotným užívacím právem na nájemce nemovité věci. Proto nemůže být dvakrát zdaněn tentýž příjem. Žalobci nebyla správcem daně ani žalovaným odepřena možnost uplatnit vynaložené výdaje na pořízení technického zhodnocení formou daňových odpisů. Žalobce sám předisponoval toto oprávnění na nájemce, což mu zákon o daních z příjmů umožňuje. Žalovaný pouze vyloučil, aby reálné výdaje na pořízení technického zhodnocení žalobce daňově uplatnil jednorázově a zároveň, aby toto technické zhodnocení odepisoval nájemce. Žalobce dále opomíjí skutečnost, že po skončení nájmu bude moci pokračovat v započatém odepisování a výše nepeněžitího příjmu se bude odvíjet od zůstatkové ceny technického zhodnocení v době ukončení nájmu. To vyplývá z § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů.
10. K odkazu žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 42/2005 žalovaný uvedl, že na řešenou věc nedopadá. V konkrétním poukazovaném případě bylo řešeno, k jakému okamžiku vzniká vlastníkově nemovitosti nepeněžitý příjem spočívající v technickém zhodnocení provedeném a po dobu nájmu odepisovaném nájemníkem na nemovité věci. K tomu byl vysloven závěr, že tento příjem vzniká v okamžiku, kdy má vlastník dispoziční právo, tedy po skončení nájemního vztahu. V žalobcově případě se nejednalo o to, aby byl navýšen základ daně o hodnotu technického zhodnocení provedeného nájemcem, tedy o hodnotu nepeněžitího příjmu, ale o to, že nemůže uplatnit jednorázově výdaje, které jsou vynaložené na technické zhodnocení jeho vlastní nemovitosti.

11. Žalovaný odmítl námitku týkající se porušení základních principů daňového řízení. tato námitka byla vznesena nekonkrétně, nicméně žalovaný konstatoval, že porušení zásad daňového řízení neshledal. Pokud se žalobce domáhá nového řádného dokazování, neshledal k tomu žalovaný důvod, neboť nebyla pochybnost o skutkovém stavu a žalobce ani takovou pochybnost neoznačil. V dané věci se jednalo o právní posouzení uplatněných výdajů, kdy žalovaný označil ustanovení zákona, která pro svou komplexní právní úpravu použil a v rozhodnutí o odvolání popsal.

III. Obsah správních spisů.

12. Ze správního spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti.
13. Dle zprávy o daňové kontrole byl žalobce spolu se svou manželkou spoluvlastníkem nemovitosti v Českém Krumlově, která byla zrekonstruována a slouží jako penzion „Prelát“. Majitelé nemovitosti uzavřeli dne 25. 5. 2009 smlouvu o nájmu, rozestavěné nemovitosti se společností 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. Společnost DOMI dotaci obdržela. Následně vybrala společnost NEST HB spol. s r.o. (dále jen „společnost NEST“) jako dodavatele stavby – rekonstrukce penzionu. Smlouva o dílo mezi společností DOMI jako objednatelem a společností NEST jako zhotovitelem byla uzavřena dne 29. 10. 2009 za pevnou cenu 10 350 000 Kč bez DPH. Téhož dne uzavřela společnost NEST subdodavatelskou smlouvu o provedení díla – rekonstrukce penzionu se žalobcem, který nyní vystupoval v roli subdodavatele a zhotovitele stavebního díla. To mělo být provedeno v době od 15. 12. 2009 do 31. 3. 2011 za pevnou cenu 10 milionů Kč bez DPH. Žalobce tuto 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.
14. Žalobce zadal provádění prací různým subdodavatelům. S ohledem na předmět podnikatelské činnosti žalobce (velkoobchod a maloobchod, hostinská činnost) a další pochybnosti ohledně výdajů na nákup materiálů, zboží a služeb v souvislosti s předmětným stavebním dílem vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobce výdaje deklarované výši skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V rámci daňové kontroly správce daně provedl svědecké výpovědi p. M. S., p. J. K. a výsledky dokazování shrnul ve zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobcem dne 23. 9. 2014 projednána. Poté byly vydány dne 24. 9. 2014 výše označené dodatečné platební výměry na daň z příjmu fyzických osob. Žalobce se proti těmto platebním výměrům odvolal. Žalovaný na základě změny právního názoru oproti právnímu názoru správce daně vyloučil ze základu daně z příjmu výdaje na rekonstrukci penzionu „Prelát“ 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 uzavřel, že se nejedná o daňově uznatelné výdaje. Jednalo se dle žalovaného 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 formou odpisů. Právo na odepisování technického zhodnocení žalobce smluvně převedl na nájemce nemovitosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

15. V Žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný dodatečné platební výměry změnil tak, jak je popsáno pod bodem 1 tohoto rozsudku. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 31. 5. 2017 zamítl. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost. Nejvyšší správní soud na základě podané kasační stížnosti rozsudkem ze dne 27. 10. 2020 č. j. 5 Afs 173/2017-38 rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2017 č. j. 10 Afs 17/2016 – 51 zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení.
16. Nejvyšší správní soud konstatoval, že shledal vadu řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí krajského soudu ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud se nezabýval vyčíslením dvojího zdanění téhož příjmu a související argumentací stěžovatele, kterou uplatnil v replice k vyjádření žalovaného a v jejím doplnění. Nejvyšší správní soud proto nemohl v této fázi řízení posoudit ostatní námitky stěžovatele. Krajský soud byl zavázán v dalším řízení posoudit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí i z hlediska argumentace a tvrzení stěžovatele obsažených v replice a jejím doplnění. Tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. v dalším řízení vázán.

IV. Právní názor soudu

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.) vázán přitom ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který vyslovil ve zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 173/2017 – 38.
18. Žaloba důvodná nebyla.
19. Žalobce v žalobě především uplatnil námitku nesprávného právního posouzení věci. Rozhodnutí žalovaného označil za nesprávné, neboť vycházelo z nesprávné úvahy, která nemá oporu v právu. Žalovaný totiž podle žalobce ignoroval vztahy subjektů zúčastněných na rekonstrukci objektu. Žalobce si však jako fyzická osoba zahrnul do základu daně příjem za provedené stavební práce, k nimž si uplatnil výdaje za subdodávky. Současně vznesl výhradu proti změně právního názoru, kterou provedl žalovaný, označil ji za neopodstatněnou, neboť žalovaný nezpochybnil platnost smluv, které uzavřely subjekty zapojené v rekonstrukci. Žalobce spolu s manželkou rekonstrukci nefinancovali a uplatnili odpisy jen z té části nemovitosti, kterou netvořila hodnota technického zhodnocení. Žalobce technické zhodnocení nehradil, ani jej neužívá. Zároveň nerozporoval, že částka 10 000 000 Kč, což je příjem žalobce za stavební práce, je předmětem daně, avšak nesouhlasil se závěrem, že žalovaný k tomuto příjmu neuznal výdaje. Další námitka žalobce se týkala dvojího zdanění, neboť po ukončení nájmu by žalobce měl podruhé danit technické zhodnocení, jako nepeněžitý příjem. Žalobce setrval na provedení nového řádného dokazování, při kterém by byly objektivně zhodnoceny předložené důkazy. Závěrečné námitky žalobce se týkaly porušení zásad daňového řízení, tak jak jsou vyjádřeny v § 5 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu.
20. V projednávané věci, je tudíž předmětem sporu otázka posouzení, zda žalobce jako vlastník předmětné nemovitosti za situace, kdy udělil souhlas, že technické zhodnocení na této nemovitosti bude provádět a odepisovat jeho nájemce, mohl jako další subdodavatel

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

provedených prací na nemovitosti formou subdodávek uplatnit v roce 2010 částku 5 124 831 Kč a v roce 2011 částku 4 245 600 Kč jako daňově uznatelné výdaje. Jinými slovy, zda byl správný postup žalovaného, kterým změnil dodatečné platební výměry na základě právního názoru, že provedené stavební práce na nemovitosti formou subdodávek ve výši 5 124 831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a ve výši 4 245 600 Kč za zdaňovací období 2011 jsou výdaji spojenými s technickými zhodnoceními této nemovitosti a nemůže se proto s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů jednat u vlastníka této nemovitosti o daňový výdaj.

21. Podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů věty 1 a 2, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění nákladů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uplatněny. Ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů označuje za výdaje snižující základ daně takové výdaje, které daňový subjekt skutečně vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v konkrétním daném zdaňovacím období, o nichž to stanoví zákon.
22. Ustanovení § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek pro účely tohoto zákona označuje mimo jiné budovy, domy a byty nebo prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem. Podle odst. 10 téhož ustanovení se hmotným majetkem, stávají věci uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Ustanovení § 26 odst. 5 téhož zákona, rozumí odepisováním pro účely tohoto zákona zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaných u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odepisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, který se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení.
23. Ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Podle odst. 3 téhož ustanovení technické zhodnocení pronajatého majetku, je-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odepisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které j zaříděn pronajatý hmotný majetek a odepisuje je podle tohoto zákona.
24. Krajský soud odkazuje na zprávu o daňové kontrole, v níž správce daně podrobně popsal uměle vytvořený řetězec v souvislosti s realizací technického zhodnocení prostřednictvím subdodavatelů vytvořený bez jakékoliv racionálního vysvětlení. Obdobě popisuje řetězec žalobce ve své žalobě.
25. Žalobce a jeho manželka byli vlastníky nemovitosti, kterou pronajali společnosti DOMI. Žalobce byl v této době jediným společníkem a jednatelem této společnosti. Podle tvrzení žalobce se tak stalo za účelem získání dotace na rekonstrukci nemovitosti na penzion. Následně došlo k rekonstrukci penzionu a společnost DOMI (právnícká osoba ovládaná žalobcem) zadala tuto zakázku společnosti NEST. Tato společnost v tentýž den zadala

provedení zakázky přímo žalobci, jakožto fyzické osobě, který si následně na práce najal několik subdodavatelů. Krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány v hodnocení tohoto řetězce jako uměle vytvořeného, který neměl žádné racionální vysvětlení a zároveň vykazoval znaky neobvyklosti. Jinak řečeno žalobce vytvořil strukturu, v jejímž důsledku fakticky prováděl rekonstrukci penzionu sám, přičemž formálně navenek to vypadalo, že zakázku zadala společnost, které penzion pronajal a že tato společnost zakázku prováděla prostřednictvím stavební firmy. Žalobce se však následně přímo s touto stavební firmou dohodl, stal se jejím hlavním dodavatelem celé zakázky a sám si najímal další subdodavatele. Jeden ze subdodavatelů následně za provedené práce vystavil žalobci faktury. Jednotlivé kroky celé transakce nelze nijak racionálně vysvětlit. Ani žalobci se to jeho žalobní argumentací nepodařilo. Žalobce vystupoval v pozici dodavatele stavebních prací, přestože neměl na tuto činnost živnostenské oprávnění, stavební činnost neprovozoval, nebyl ani odborníkem v této oblasti a ačkoli žalobce uzavřel smlouvu o dílo se subdodavatelem X, rezignoval na náležitou pozornost personálnímu zabezpečení prací ze strany tohoto dodavatele. Práce pod vedením dodavatele X prováděly skupiny pracovníků ze Slovenska, což mohlo nasvědčovat závěru o tom, že se jednalo o pracovníky tzv. na černo. Žalobce ani nedoložil tvrzení o tom, že si na pana X zjišťoval informace i na jiných stavbách. Z výpovědi pana Siváka správce daně zjistil, že peníze mu žalobce vyplácel vždy v hotovosti, přičemž se jednalo o vyšší částky přesahující čtvrt milionu korun. Přestože nelze konstatovat, že by uzavřené obchodní vztahy byly mezi účastníky nelegální, byly u správce daně příčinou pochybností o jejich racionalitě a nezbytnosti.

26. S hodnocením, které učinil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, se krajský soud ztotožnil. K tomu doplňuje, že je sice obvyklé provádět stavební práce prostřednictvím subdodavatelů, ovšem je již zcela neobvyklé, aby jeden subjekt vystupoval v pozici vlastníka a pronajímatele penzionu prostřednictvím ovládané právnické osoby v pozici investora rekonstruovaného penzionu a dále dle obchodního rejstříku jako jeden členek v pozici vyššího dodavatele celé zakázky na rekonstrukci penzionu, který si zcela podle své úvahy volil další subdodavatele (m.j. pana X). Jakkoliv lze pochopit zapojení společnosti DOMI z důvodů dotačních a zapojení společnosti NEST, jakožto stavební firmy k provedení zakázky rekonstrukce penzionu, již nelze nijak racionálně zdůvodnit opětovné zapojení žalobce do řetězce v pozici dodavatele díla. Ani v soudním řízení žalobce k tomu nenabídl žádné racionální vysvětlení.
27. Skutečná ekonomická podstata, skutečný obsah transakcí, zůstal žalobcem v daňovém řízení nevysvětlen. Správce daně zjistil řadu disproporcí a sdělil žalobci konkrétní pochybnosti, které žalobce smysluplně nevysvětlil. Soud zdůrazňuje, že v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt tvrdí spočívá na žalobci a v případě existence personálního propojení osob klade na žalobce zvýšené nároky. Na základě výzev, které správce daně žalobci opakovaně zaslal, bylo jeho povinností ekonomickou smysluplnost transakce doložit, a to především ve fázi řízení před správcem daně ohledně jím uplatněných daňových výdajů, u nichž žalobce tvrdil, že byly vynaloženy v souvislosti s prováděním rekonstrukce penzionu, kde žalobce fungoval ve vztahu ke zhotoviteli díla společnosti NEST jako subdodavatel, přestože v oblasti stavebnictví neprovozuje samostatnou výdělečnou činnost. Žalobce měl taktéž své subdodavatele mimo jiné X, který mu práce fakturoval a žalobce mu tyto práce uhradil. Toto tvrzení však žalobce nikterak důkazně nedoložil.

28. V odvolacím řízení na základě nového posouzení všech důkazních prostředků dospěl odvolací orgán ke změně právního názoru, který žalobci náležitě přestřel a vysvětlil a postupoval, přitom v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy žalobci umožnil, aby se s tímto změněným právním názorem seznámil a vznesl k němu případně svou další argumentaci, čehož žalobce využil. Změna právního názoru žalovaného spočívala ve faktu, že žalobce je vlastníkem předmětné nemovitosti a nemovitost pronajal za účelem dostavby a technického zhodnocení této nemovitosti se souhlasem, aby technické hodnocení odepisoval právě nájemce. Nelze přehlédnout fakt, že žalobce jako pronajímatel i nájemce představuje personálně spojené osoby. Pro posouzení merita věci, zda žalobce může stavební práce formou subdodávek, které jsou spojeny s technickým zhodnocením vlastní nemovitosti promítnout do daňových výdajů, je podstatná právě skutečnost, že se rozhodl pronajímat vlastní nemovitost spojené právnické osobě a následně jako zhotovitel zajišťoval jiné právnické osobě rekonstrukci své vlastní nemovitosti formou subdodávek. Vzhledem k tomu, že se žalobcem tvrzené stavební práce, které uplatnil jako daňové výdaje ve výši 5 124 831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a ve výši 4 245 600 Kč za zdaňovací období roku 2011 týkaly výhradně technického zhodnocení jeho vlastní nemovitosti, nemohlo se právě s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů jednat u vlastníka této nemovitosti o daňový výdaj. Vlastník nemovitosti takové výdaje uplatňuje formou odpisů technického zhodnocení nemovitosti. Žalobce toto právo přenechal nájemci (personálně propojené společnosti DOMI).
29. K otázce odpisů se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu od č. j. 9 Afs 74/2014-127 tak, že *„daňové odpisy jsou tedy v zásadě výlučnou metodou, jak může daňový subjekt uplatnit náklady spojené s pořízením hmotného i nehmotného majetku. Díky daňovým odpisům regulovaným zákonem o dani z příjmů, může daňový subjekt postupně v čase snížit základ daně z příjmů o částky, které skutečně vynaložil na pořízený majetek, vztahující se k zajištění zdanitelného příjmu. Odpis je část vstupní ceny, kterou daňový subjekt může uplatnit, jako daňově uznatelnou v jednom roce. Zákon o daních z příjmů kogentně stanoví, jak dlouho se ten který majetek daňově odepíše, tj. za jak dlouho mají být náklady na pořízený majetek uplatněny daňově uznatelných nákladů. Zásadou je, že se hmotný majetek odepisuje do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny (§ 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů)“*. Dále lze odkázat na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 95/2006, kde Nejvyšší správní soud, že *„odpisy se totiž vztahují k movitému či nemovitému majetku, který je v majetku daňového poplatníka (ustanovení § 126 odst. 5. zákona o daních z příjmů) a tento majetek odepisuje ten, v jehož majetku se v tu dobu nachází. Vždy jde o odpis jednoho výdaje, a sice výdaje na pořízení tohoto majetku“*.
30. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že právní a ekonomická podstata odpisů spočívá v rozložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na pořízení určitého majetku v čase do více zdaňovacích období. Znamená to, že ten, kdo chce uplatnit náklady, které vynaložil způsobem, jenž má daňově právní povahu hmotného majetku, je nemůže uplatnit jednorázově, nýbrž rozloženě do více zdaňovacích období, přičemž časový rámec, v němž lze takto odpisy vyčerpat, je mnohdy velmi dlouhý. Při posouzení uplatněných odpisů hmotného majetku klíčovou roli hraje i způsob, jakým je hmotný majetek daňového poplatníka používán, je třeba zdůraznit, že způsob užívání hmotného majetku při uplatnění daňových odpisů musí být hodnocen primárně z toho hlediska, zda zajišťuje zdanitelný příjem, nikoli z toho z hlediska, jak Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

intenzivně, do jaké míry, daňový poplatník svůj majetek užívá k zajištění zdanitelných příjmů, je tudíž třeba odlišit situace, kdy daňový poplatník užívá svůj hmotný majetek z části pro soukromé účely, z části k zajištění zdanitelného příjmu od situace, kdy jej vůbec nepoužívá k soukromým, případně k jiným účelům. Užití hmotného majetku daňovým subjektem pro soukromé účely, by totiž nepředstavovalo tuto vazbu k zajištění zdanitelného příjmu a nebylo by daňově uznatelné.

31. V dané věci se však nejedná o posouzení toho, k jakým účelům je majetek využíván, ale k posouzení toho, zda žalobcem uplatněné výdaje splňovaly podmínky pro jejich uznatelnost, jinak řečeno, zda byly žalobcem uplatněné výdaje skutečně vynaloženy, zda byly vynaloženy v souvislosti se získáním příjmů, zda byly vynaloženy v daném zdaňovacím období a zda to o nich stanoví zákon. Poslední podmínka, jak správně vysvětlil žalovaný správní orgán na straně 7 žalobou napadeného rozhodnutí, splněna nebyla. Pokud soud vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, že daňovým výdajem je takový výdaj, který má v souvislosti s očekávanými příjmy, pak tato podmínka dokládána nebyla, neboť jak vyplývá z podkladů založených ve správním spise, byl to žalobce, který poskytoval spojené právnické osobě společnosti DOMI finanční prostředky formou půjček, a tato společnost tuto částku složenou z těchto finančních prostředků predisponovala společnosti NEST, která opět tuto částku zaslala v souvislosti se smlouvou o dílo uzavřenou se žalobcem zpět právě žalobci.
32. Rekonstrukce penzionu představovala technické zhodnocení nemovitosti a odepisování tohoto technického zhodnocení žalobce přenechal spojené osobě společnosti DOMI, proto nebylo možné tutéž částku uplatnit jako jednorázové daňové výdaje ve vztahu k jednomu technickému zhodnocení jedné konkrétní nemovitosti. Závěr, který vyslovil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, soud považuje za správný a odpovídající zákonu.
33. Soud dále uvádí, že nezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami. Zdůrazňuje však, že takové jednání musí mít jasný ekonomický, racionálně odůvodněný smysl. Ve vysvětlení, které podal v rámci daňového řízení žalobce, takový ekonomický, racionálně odůvodněný smysl soud shodně s daňovými orgány neshledal. Žalobce v žalobě tvrdí, že postupoval v souladu s platnou právní úpravou, nicméně při předestření konkrétního modelu ekonomických operací nelze přehlédnout, že chybí naplnění požadavku rozumného uspořádání společenských vztahů, kdy takové chování může mít povahu zneužití subjektivního práva. Nejvyšší správní soud k takovému chování uvedl v rozsudku sp. zn. 1 Afs 107/2004, že *„právo musí předkládacím adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičítá základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena, znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobně platí o právu samotném. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud pohlíží též na ustanovení zákona o daních z příjmu, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu“*.

34. Nejvyšší správní soud se vyjádřil i ke svobodě jednotlivců uspořádat svoje podnikání, a to v rozsudky sp. zn. 9 Afs 57/2015, kde uvedl „*taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností (srov. NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-79). Je třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, a právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě hlavní smysl dané činnosti, či transakce je získání daňového zvýhodnění*“.
35. Jak uvedly daňové orgány a s jejich názorem se i zdejší soud ztotožnil, žalobce nevysvětlil racionální smysl jeho transakce, kterou vytvořil zjevně uměle řetězec transakcí za účelem rekonstrukce penzionu, který je v jeho vlastnictví, a to v průběhu daňového řízení daňovým orgánům ani soudu v řízení o žalobě. Žalobce jako fyzická osoba a spoluvlastník penzionu souhlasil s tím, že technické zhodnocení bude odepisovat nájemce. Pro právní posouzení věci je rozhodující, že žalobcem byl uměle vytvořený řetězec, který měl umožnit snížit základ daně o výdaje za zdaňovací období roku 2010 o 5 124 831 Kč a za období roku 2011 o 4 245 600 Kč. Jak již soud výše uvedl, tato konstrukce odporuje § 25 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu, podle kterého nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na pořízení hmotného i nehmotného majetku a dále i § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmu ani výdaje na technické zhodnocení. Tyto výdaje lze uplatnit pouze jako odpisy hmotného majetku dle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmu, který stanoví, že hmotný majetek odepisuje poplatník, kterému náleží k majetku vlastnické právo. Odstavec 3 téhož ustanovení umožňuje technické zhodnocení majetku na základě písemné smlouvy odepisovat nájemci za situace, že vlastník cenu tohoto majetku o tyto výdaje nezvýšil.
36. Žalovaný správně zhodnotil, že pro právní posouzení věci není podstatné, zda žalobce vystupoval na začátku řetězce jako pronajímatel nebo na jeho konci jako subdodavatel, neboť nelze ignorovat fakt, že byl stále vlastníkem předmětné nemovitosti. Fyzická osoba ať již působí jako fyzická osoba nebo podnikatel je vždy pouze „jednou osobou“. Proto správce daně správně uzavřel, že v uměle vytvořeném řetězci, kde v jeho závěru žalobce (vlastník) vystupoval v pozici subdodavatele zhotovitele, uplatnil do daňových výdajů výdaje za provedené stavební práce (technické zhodnocení) musely být tyto výdaje vyloučeny, neboť byly součástí ceny technického zhodnocení a do výdajů se uplatňují postupně cestou daňových odpisů (zde tak činil nájemce DOMI, kde žalobce byl jediný jednatel a společník). Soud poukazuje na důležitý fakt, že žalobce se sám rozhodl pronajímat nemovitost spojené právnické osobě, souhlasil, aby uplatňovala odpisy z technického zhodnocení a zároveň zajišťoval, co by subdodavatel zhotovitele rekonstrukci (technické zhodnocení) jako vlastník nemovitosti, kde uplatňoval výdaje na tutéž rekonstrukci jednorázově jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce nevzal na zřetel, že při složitém způsobu realizace technického zhodnocení zůstal stále v jakékoli pozici vlastníkem zhodnocované movitosti včetně technického zhodnocení, které pouze umožnil nájemci (spojené právnické osobě) zrealizovat, a po dobu nájmu za úplatu užívat a odepisovat.
37. Zároveň se žalobce stal o své vlastní vůli a dobrovolně nakonec subdodavatelem zhotovitele a fyzický příjem, který mu byl zhotovitelem předisponován, byl předmětem daně z příjmu, neboť nebyl podle § 4 zákona o daních z příjmu od daně osvobozen. Práce byly provedeny na základě smlouvy o dílo, kterou uzavřela společnost DOMI se

zhotovitelem společností NEST dne 29. 10. 2009 a NEST následně dle originálu smlouvy z téhož dne 29. 10. 2009 obsahově shodnou smlouvou se žalobcem. Žalobce předložil správci daně tuto smlouvu v kopii s datem uzavření dne 12. 11. 2010. Toto datum však neodpovídá originálu uzavřené smlouvy o dílo. Soud akcentuje závěr, který vyslovil žalovaný „že ne každý výdaj představuje výdaj daňový. Žalobce výdaje vynaložil na technické zhodnocení vlastní nemovitosti, což brání v uplatnění těchto výdajů jako daňových bez ohledu na to, že jako vlastník provedl technické zhodnocení nemovitosti v uměle vytvořené pozici subdodavatele“.

38. Skutečnost, že nájemní smlouva mezi žalobcem a spojenou právnickou osobou byla uzavřena za účelem dostavby nemovitosti a vybudování penzionu a umožňovala nájemci uplatnění technického zhodnocení v souladu s příslušnými daňovými předpisy, nastala na základě vlastního rozhodnutí žalobce. Soud proto uzavřel, že námitka nesprávného právního posouzení věci důvodná nebyla.
39. Důvodnou nehodnotí soud ani další žalobní námitku, že dojde ke dvojímu zdanění. Žalobce s odkazem na ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu tvrdí, že v případě vzniklého technického zhodnocení po ukončení nájmu s nájemcem by mu vznikla povinnost zdanit nepeněžní hodnotu technického zhodnocení, čímž by měl podruhé zdanit nepeněžní příjem.
40. Podle ustanovení § 23 odst. 6 písm. a) jsou nepeněžním příjmem u vlastníka (pronajímatele) výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s podepisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení, za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odepisováno nájemcem; toto nepeněžní plnění se ocenění zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odepisování bez zvýšení odpisů v prvním roce odepisování nebo dle znaleckého posudku.
41. Žalobce udělil písemný souhlas s odpisováním technického zhodnocení nájemci. Citované ustanovení stanoví postup pro zjištění výše nepeněžního příjmu poté, kdy je nájemní vztah ukončen. Výše tohoto nepeněžního příjmu bude stanovena po ukončení nájemní smlouvy. Tato skutečnost však nemá za následek dvojí zdanění téhož příjmu, neboť žalobce v konkrétním řízení zdaňoval peněžitý příjem od společnosti NEST ve výši 10 000 000 Kč, neboť byl předmětem daně. Jinak řečeno, v předmětných zdaňovacích obdobích se nezdaňoval nepeněžní příjem, ale příjem faktický. Žalobci byl zdaněn peněžní příjem, který obdržel, neboť se nejednalo o příjem osvobozený od daně nebo již zdaněný a žalobcem vůči tomuto příjmu uplatňované výdaje správce daně neosvědčil jako výdaje daňové v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. p) zákona o dani z příjmu. Nepeněžní plnění případně vzniklé po ukončení nájmu, nelze považovat za stejný příjem, který by představoval dvojí zdanění téhož příjmu. Jinak řečeno, žalobce zdanil příjem za provedené stavební práce, od kterého je nutné odlišit podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu hypotetický nepeněžní příjem, tudíž je vyloučeno namítané dvojí zdanění téhož příjmu.
42. V replice ze dne 24. 4. 2016 žalobce uvádí, jaké měl ve zdaňovacím období roku 2011 příjmy. Mezi těmito příjmy uvádí příjem za prodej díla, kdy však nesprávně zaměňuje na základě uzavřených smluv o dílo obsah těchto úkonů a podsouvá, že se jednalo o prodej

hmotného majetku. O tom, že by se jednalo o prodej hmotného majetku, nejsou ve spise žádné podklady. V rámci daňové kontroly a posléze při seznámení žalobce s výsledkem hodnocení důkazů podle § 115 odst. 2 daňového řádu taková argumentace ze strany žalobce nezazněla. Soud zdůrazňuje, že k prodeji hmotného majetku nedošlo. Žalobce ani další subjekty zapojené do řetězce zhotovitelů díla technického zhodnocení neuzavřeli žádné kupní smlouvy a zhotovovali dílo na základě smluv o dílo – dokončovali stavbu penzionu Prelát. Žalobce proto zcela nedůvodně vytýká žalovanému, že nevzal na zřetel – opomněl, že hmotný majetek byl prodán, neboť k žádnému prodeji majetku nedošlo.

43. Žalobce v replice dále uvádí svůj výpočet míry dvojího zdanění, který nijak blíže nekomentuje, nevysvětluje svou úvahu, na základě které dospěl k předkládaným tvrzením. Uzavírá, že ke dvojímu zdanění téhož příjmu u žalobce dojde v částce 2 659 985 Kč, což je ve výši 31,81%. Soud odmítá opodstatněnost této úvahy, neboť ke dvojímu zdanění postupem správce daně nedošlo. Žalovaný správní orgán v rozhodnutí vysvětlil na straně 8 – 10 žalobou napadeného rozhodnutí, že v případě ukončení nájmu vzniklé nepeněžní plnění nelze posuzovat jako stejný příjem žalobce, který byl již zdaněn. Žalobce zdanil příjem za provedené stavební práce. Při ukončení nájmu by mu však plynuly příjmy dle § 23 odst. 6 zákona o dani z příjmu, a to nepeněžní formou ve výši zůstatkové ceny technického zhodnocení. Zdanění nepeněžního příjmu ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů nebylo předmětem konkrétního doměření daně, a proto námitka uvedená v replice, doložená výpočtem je pouze hypotetická, a není důvodná. V této souvislosti lze poukázat na postup samotného žalobce, který jako vlastník nemovitosti uplatňoval jednorázový odpočet výdajů, které vynaložil na technické zhodnocení vlastní nemovitosti, přestože to vylučuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmu. Soud proto uzavřel, že ke dvojímu zdanění nedošlo. Nad rámec uvedeného soud doplňuje, že v postupu, který zvolil v dané věci žalobce, lze taktéž shledat naplnění subjektivního i objektivního kritéria zneužití práva. Konstrukce uměle vytvořeného řetězce, jehož výsledkem bylo technické zhodnocení nemovitosti ve vlastnictví žalobce, se objektivně jeví z ekonomického hlediska jako zcela neopodstatněná. Byla vytvořena s ohledem na personální propojení subjektů vyjma společnosti NEST, která plnila pouze úlohu nestranného zprostředkovatele subdodávky stavebních prací pro žalobce uzavřením zcela shodných smluv o dílo v tentýž den 29. 10. 2009 na jedné straně s propojenou osobou DOMI, která dílo zadala a samotným žalobcem, který měl stavební práce provést. Smyslem byla pouze snaha získat nelegitimní daňové zvýhodnění. Je zcela bez významu, že žalobce tvrdil, že mu tyto práce provedl další subdodavatel, neboť žalobce jako vlastník předmětné zhodnocované nemovitosti nemohl uplatnit jako daňové výdaje náklady, které měl v této souvislosti zaplatit, neboť technické zhodnocení mohl pouze odepisovat, což smlouvou o nájmu přenechal nájemci. Soud zdůrazňuje, že nelze přehlédnout, že vlastník a nájemce byly osoby personálně propojené. Námitku případného dvojího zdanění může žalobce uplatňovat za situace, pokud by skutečně v budoucnu ke dvojímu zdanění téhož příjmu došlo. Soud poznamenává, že o dvojí zdanění téhož příjmu by se mohlo jednat v případě ukončení nájemní smlouvy, pokud by tentýž nepeněžní příjem vznikl jak u vlastníka, tak u nájemce. Taková situace v žalobou napadeném rozhodnutí nenastala.
44. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2005 není pro projednávanou věc právně relevantní. Předmětem posouzení byla v citovaném judikátu situace, k jakému okamžiku vzniká vlastníkovu nemovitosti nepeněžní příjem spočívající Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

v technickém zhodnocení provedeném a po dobu nájmu odepisovaném nájemníkem této věci. Nejvyšší správní soud k tomu uzavřel, že příjem vzniká v okamžiku, kdy má vlastník dispoziční právo po skončení nájemního vztahu. Právě s odkazem na tento judikát je zřejmé, že nepeněžní příjem nemohl vzniknout žalobci v době, kdy zdaňoval peněžitý příjem získaný na základě smlouvy o dílo. Výše nepeněžitého příjmu musí zohledňovat rozdíl hodnot nemovitosti před provedenou rekonstrukcí a po ukončení nájemního vztahu, což znamená, po té, kdy se nemovitost opětovně nachází ve volné dispozici pronajímatele – vlastníka při současném zohlednění zhodnocení způsobeného provedenou rekonstrukcí a nikoli například obecným zvýšením cen v dané lokalitě. Z toho důvodu se rovněž dle názoru soudu jedná o námitku hypotetickou. Soud proto uzavřel, že ani na základě posouzení rozvinuté argumentace v replikách žalobce neshledal jeho argumentaci opodstatněnou.

45. Důvodná nebyla ani námitka porušení základních zásad daňového řízení. Tu žalobce vznesl v obecné rovině. Uváděl, že se dožadoval provedení navržených důkazů, čemuž žalovaný nevyhověl pro radikální změnu právního názoru, a proto žalobce požádal o provedení nového řádného dokazování, při kterém budou objektivně hodnoceny předložené důkazy a provedeny důkazy opomenuté. Žalobce v žalobě nespecifikoval, o jaké důkazy se mělo jednat. Soud proto vypořádává tuto námitku stejně, jak byla uplatněna pouze v obecné poloze. Ve vztahu k právnímu hodnocení, jehož změnu provedl žalovaný správní orgán, soud neshledal potřebu jakkoli doplňovat zjištěný skutkový stav. Skutkový stav, který byl zjištěn daňovými orgány, soud považuje za spolehlivě zjištěný a závěry, které byly z tohoto zjištěného stavu vyvozeny, považuje za správné a zákonu odpovídající. Soud neshledal porušení § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobce tato ustanovení citoval, avšak konkrétní úvahy ohledně porušení základních zásad daňového řízení soud nepředestřel. Soudu v tomto směru nepřísluší, aby takto obecně vznesenou žalobní námitku za žalobce domýšlel, a proto uzavřel, že námitku, týkající se porušení základních zásad daňového řízení hodnotí rovněž jako nedůvodnou.

V. Závěr, náklady řízení

46. Soud uzavřel, že postup správce daně ani žalovaného soud neshledal jako nesprávný a nemající oporu v právu. Neshledal ani zkrácení žalobce na jeho právech. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí popsal a vysvětlil svůj postup a jeho závěr má oporu v citované platné právní úpravě. Soud neshledal porušení zásady zákonnosti v postupu správce daně ani žalovaného. Stejně tak neshledal porušení zásady volného hodnocení důkazů a zásady materiální pravdy. Právní hodnocení věci, které přijal žalovaný a změnil tím právní názor zastávaný správcem daně, soud hodnotí jako správný. Změna právního hodnocení byla opodstatněná a dostatečně podložena a odůvodněna. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil, jak hodnotil žalobcem uzavřené smluvní vztahy a žalobci naopak vysvětlil, že nepředložil racionální vysvětlení uměle vytvořeného řetězce, který postrádal ekonomické zhodnocení. Žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 10/2012 je soudu znám, nicméně v dané věci nemohly být žalobci uznány jím uplatněné výdaje, neboť se nejednalo ve smyslu zákona o daních z příjmů vlastníka nemovitosti o výdaje daňové. Proto není argumentace tímto rozsudkem na předmětnou záležitost právně relevantní. Žalobcem vyslovené žalobní námitky soud neshledal důvodnými a rozhodnutí žalovaného považuje za přezkoumatelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

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

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

České Budějovice 23. června 2021

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu