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.**, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2021, č. j. 10 Af 17/2016-106,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2021, č. j. 10 Af 17/2016-106, **se ruší**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43386/15/5200-10424-709923, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 37 282 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právní zástupkyně, JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

Odůvodnění:

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 dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro

Jihočeský kraj 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] Spolu se svou manželkou vlastní žalobce nemovitost v Českém Krumlově, která byla zrekonstruována a je provozována jako penzion. Dne 25. 5. 2009 majitelé pronajali rozestavěnou nemovitost obchodní společnosti DOMI JH s.r.o. (dále jen „DOMI"), a to za účelem dostavby a následného provozu penzionu. DOMI byla v rozhodné době ovládána žalobcem (byl jejím jediným společníkem a jednatelem), ke vzniku nájemního vztahu došlo za účelem čerpání dotace určené pouze právnickým osobám. Tuto dotaci DOMI skutečně obdržela a vybrala obchodní společnost NEST.HB spol. s r.o. (dále jen „NEST") jako dodavatele stavby. Dne 29. 10. 2009 uzavřely DOMI a NEST smlouvu o dílo (rekonstrukci penzionu) za pevnou cenu 10 350 000 Kč bez DPH. Týž den NEST uzavřela smlouvu o dílo se žalobcem, který v této smlouvě vystupoval jako subdodavatel a zhotovitel stavebního díla, jež mělo být provedeno do 31. 3. 2011 za pevnou cenu 10 000 000 Kč bez DPH. Žalobce tuto částku následně obdržel, zaevidoval ji ve své daňové evidenci a zahrnul ji do svého daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011 jako příjem podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů").

[3] Žalobce dále svěřil provádění díla 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 provedené daňové kontroly vydal správce daně 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 snížena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 oproti částce deklarované v daňovém přiznání o 2 333 376 Kč a současně byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále podle § 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 dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 520 455 Kč a současně mu byla dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 80 758 Kč.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. Žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru oproti právnímu názoru správce daně a vyloučil ze základu daně z příjmů fyzických osob veškeré náklady na rekonstrukci penzionu v částce 5 124 831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a v částce 4 254 600 Kč za zdaňovací období roku 2011. Žalovaný dospěl k závěru, že uvedené výdaje byly výdaji na technické zhodnocení majetku ve vlastnictví žalobce, které podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto výdaje mohou být uplatňovány výhradně jako odpisy. Právo na odpisování technického zhodnocení však žalobce smluvně převedl na nájemce nemovitosti (DOMI). Žalovaný proto změnil dodatečné platební výměry 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 mu stanoví povinnost uhradit penále ve výši 229 663 Kč.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 10 Af 17/2016-51, zamítl. Na základě první kasační stížnosti žalobce však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 10. 2020, č. j. 5 Afs 173/2017-38, tento rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a to zejména z toho důvodu, že se krajský soud nezabýval konkretizací žalobní námitky dvojího zdanění příjmů žalobce, jež byla obsažena v replice k vyjádření žalovaného k žalobě.

[6] V následném řízení vydal krajský soud nyní posuzovaný rozsudek ze dne 23. 6. 2021, č. j. 10 Af 17/2016-106, v němž opět dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná. Krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány, že řetězec obchodních vztahů vytvořený při rekonstrukci penzionu byl uměle vytvořen a neměl žádné racionální vysvětlení. Krajský soud připomněl, že je obvyklé provádět stavební práce prostřednictvím subdodavatelů, ovšem nespatřoval žádný smysl v tom, že žalobce byl v pozici vlastníka a pronajímatele penzionu, prostřednictvím ovládané osoby v pozici investora a zároveň v pozici vyššího subdodavatele zakázky. Krajský soud připustil logiku zapojení DOMI a NEST z důvodů dotačních, dle jeho názoru ovšem nelze racionálně zdůvodnit opětovné zapojení žalobce do provedení díla. Krajský soud podotkl, že žalobce neprovozuje výdělečnou činnost v oblasti stavebnictví a že dostatečně nedoložil provedení prací nižším subdodavatelem M. S.

[7] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že výdaje na technické zhodnocení podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nemohou u vlastníka této nemovitosti představovat daňový výdaj. Krajský soud k tomu citoval usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, publ. pod č. 3307/2015 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, publ. pod č. 1225/2007 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Z nich podle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že náklady na pořízení hmotného majetku, resp. jeho technické zhodnocení, nelze uplatnit jednorázově, ale je nutné je rozložit do více zdaňovacích období. Z toho krajský soud dále dovodil, že nebyla splněna podmínka, dle níž musí možnost uplatnění určitých výdajů stanovit zákon. Krajský soud v této souvislosti rovněž upozornil, že žalobce poskytoval DOMI finanční prostředky formou půjček, ta je předala NEST, která je opět zaslala v souvislosti se smlouvou o dílo žalobci.

[8] S odkazem na rozsudky 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, krajský soud vyhodnotil uspořádání vztahů mezi jednotlivými subjekty při rekonstrukci penzionu jako zneužití subjektivního práva, jehož účelem bylo uplatnění výdajů na technické zhodnocení v rozporu s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Krajský soud zdůraznil, že nelze ignorovat fakt, že žalobce byl vlastníkem nemovitosti, přestože vystupoval jako subdodavatel stavebních prací. Příjem, který v této souvislosti žalobce obdržel od NEST, byl předmětem daně, neboť nebyl podle § 4 zákona o daních z příjmů od daně osvobozen.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce dvojího zdanění, neboť příjem 10 000 000 Kč od NEST představoval příjem za provedené stavební práce, nikoli tentýž příjem jako

hypotetický nepeněžní příjem podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, k němuž může dojít až po ukončení nájmu. Jelikož předmětem doměření daně v projednávané věci nebylo zdanění nepeněžního příjmu ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, námitka dvojího zdanění je podle krajského soudu zcela hypotetická a nedůvodná.

[10] Podle krajského soudu žalobce naplnil subjektivní i objektivní kritéria zneužití práva, když vytvořil ekonomický řetězec, jehož smyslem bylo pouze získat nelegitimní daňové zvýhodnění. Žalobce mohl technické zhodnocení odpisovat, kdyby toto právo nepřevedl na nájemce (personálně propojenou osobu). Krajský soud upozornil, že námitku dvojího zdanění by žalobce mohl uplatnit pouze v budoucnu, pokud by ke dvojímu zdanění skutečně došlo. Podle krajského soudu nebyl relevantní ani 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, neboť jeho předmětem bylo posouzení otázky, v jakém okamžiku vlastníkovi nemovitosti nepeněžní příjem spočívající v technickém zhodnocení provedeném nájemcem vzniká. I z tohoto judikátu je dle krajského soudu zřejmé, že ke vzniku nepeněžního příjmu nemohlo dojít, neboť nájemní vztah dosud nebyl ukončen. Ani argumentaci rozvinutou v replikách žalobce tak krajský soud neshledal opodstatněnou.

[11] Krajský soud uzavřel, že se neztotožnil ani s námitkou porušení základních zásad daňového řízení. Z výše uvedených důvodů krajský soud rozhodl tak, že žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zamítl.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Žalobce (stěžovatel) napadl i druhý rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že pronajal rozestavěný penzion DOMI za účelem získání dotace, kterou Regionální rada regionu soudržnosti Jihozápad udělovala pouze právnickým osobám. DOMI následně v souladu s dotačními podmínkami provedla výběrové řízení na dodavatele stavby, jímž se stala NEST, která stavbu provedla (prostřednictvím stěžovatele jako subdodavatele) a vyfakturovala. Nešlo tedy o uměle vytvořený řetězec, který postrádá smysl, jak tvrdí žalovaný a krajský soud. Stěžovatel nesouhlasí s postupem žalovaného, který vyloučil veškeré výdaje spojené se stavebními pracemi, ale příjem stěžovatele od NEST ve výši 10 000 000 Kč zdanil. Potvrzením tohoto postupu krajský soud nerespektoval závazný názor Nejvyššího správního soudu uvedený v bodě 39 předchozího rozsudku ze dne 27. 10. 2020, č. j. 5 Afs 173/2017-38, vydaného v této věci.

[14] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil, že stěžovatel vynaložil výdaje na pořízení jednoho technického zhodnocení nemovitosti, kterou stěžovatel vlastní. Stěžovatel však tyto výdaje nevynaložil z titulu vlastníka nemovitosti jako investora, ale jako subdodavatel NEST. Výdaje za toto dílo (získané z půjčky a dotace) vynaložil nájemce nemovitosti, DOMI, který jako konečný odběratel díla platil NEST. Financování je řádně zaneseno do účetnictví DOMI, která již v současné době všechny půjčky uhradila. Stěžovatel současně zdaňuje příjem z nájmu, DOMI na základě platné nájemní smlouvy stále uplatňuje z technického zhodnocení odpisy. Manželé M. nenavýšili vstupní cenu svého majetku

o technické zhodnocení, uplatňují odpisy nemovitosti v ceně bez technického zhodnocení (jsou tedy splněny podmínky, aby technické zhodnocení mohl odpisovat nájemce).

[15] Krajský soud podle stěžovatele nepřihlédl k důkazům obsaženým v daňovém spise, z nichž jednoznačně plyne účel vytvořené struktury obchodních vztahů zúčastněných subjektů. Krajský soud ignoruje důkazy, které vysvětlují, proč stěžovatel pronajal rozestavěnou nemovitost právnické osobě. Stěžovatel doplňuje, že bylo jeho původním záměrem pronajmout dokončený penzion třetí osobě, není nezákonné k tomu použít již dříve vytvořenou právnickou osobu, jejímž majitelem se následně stal J. N., který je do současné doby jediným majitelem a jednatelem DOMI, jež má stále penzion v nájmu. Smlouvy o dílo pak jednoznačně prokazují, že technické zhodnocení realizovala NEST se stěžovatelem jako subdodavatelem. Stěžovatel taktéž platil další subdodavatele (nejen pana S., jehož plnění zpochybnil správce daně).

[16] Stěžovatel souhlasí s krajským soudem v tom, že částka 10 000 000 Kč, obdržená od NEST, je příjmem za provedené stavební práce (toto stěžovatel nikdy nerozporoval a částku řádně zdanil). Ovšem vzhledem k tomu, že žalovaný neuznal stěžovateli vůbec žádné náklady s tímto příjmem spojené, fakticky jde o zdanění celé hodnoty technického zhodnocení již v době pořízení technického zhodnocení, které však bylo financováno nájemcem (DOMI). Toto technické zhodnocení však bude stěžovatel nucen zdanit podruhé po skončení nájmu. Stěžovatel upozorňuje, že krajský soud uznal, že příjem 10 000 000 Kč byl příjmem ze smlouvy o dílo, ovšem nikterak nevysvětlil, proč na provedení tohoto díla nebyly přiznány vůbec žádné náklady.

[17] Dále stěžovatel cituje část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, dle níž majitel nemůže až do ukončení nájemního vztahu zhodnocený majetek užívat, příjem z nepeněžní hodnoty technického zhodnocení u něj tedy vzniká až ve chvíli ukončení nájemního vztahu. Stěžovatel podrobně popisuje různé varianty zdanění nepeněžního příjmu pronajímatele obsažené v § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů a připomíná, že jemu zvolené možnosti odpovídá úprava pod písmenem b) [nikoli a), na něž odkázal krajský soud].

[18] Stěžovatel opakuje svůj výpočet míry dvojího zdanění, v němž vychází z předpokládané zůstatkové ceny technického zhodnocení ve výši 8 362 800 Kč, která měla být v době ukončení nájemního vztahu zdaněna sazbou 15 %. Stěžovatel však již technické zhodnocení zdanil (resp. mu byla tato daň doměřena), celková daň uhrazená z tohoto technického zhodnocení tedy dle stěžovatele dosáhne částky 2 659 985 Kč, což představuje 31,81 % částky 8 362 800 Kč. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007-87, publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS, dle něhož princip zákazu dvojího zdanění brání dvojímu zdanění téhož příjmu u téhož daňového subjektu.

[19] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že neidentifikoval v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu žádný právní názor, který by krajský soud porušil. Podle žalovaného pronajmutí penzionu právnické osobě za účelem získání dotace nepředstavuje racionální ekonomické opodstatnění řetězce vztahů vytvořeného

stěžovatelem. Žalovaný je ve shodě s krajským soudem přesvědčen, že hlavním účelem vytvořeného řetězce byla nepřípustná daňová optimalizace spočívající v uplatnění technického zhodnocení majetku stěžovatele jednorázově namísto zákonem předvídané formy odpisů. Tento postup podle žalovaného výslovně zapovídá § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Aprobování postupu stěžovatele by podle žalovaného popřelo smysl, účel a existenci právní úpravy odpisů hmotného majetku. Pro daňové subjekty by bylo nepochybně výhodnější uplatňovat výdaje okamžitě namísto postupného uplatňování formou odpisů, ve stěžovatelově případě navíc dojde k uplatnění týchž výdajů rovněž formou odpisů u nájemce.

[21] K problematice dvojího zdanění žalovaný upozorňuje, že předmětem daně by musel být týž příjem. Taková situace však nenastala, neboť stěžovatel obdržel faktický peněžní příjem, který nebyl osvobozen od daně. Předmětem sporu však jsou náklady, které mohly být uplatněny pouze formou odpisů. Od obdrženého zdanitelného příjmu je pak nutno odlišovat zůstatkovou cenu technického zhodnocení, k jehož zdanění mělo případně dojít při ukončení nájemního vztahu podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

[22] Žalovaný připomíná, že příjem za provedené stavební práce je důsledkem stěžovatelem vytvořeného řetězce. Pakliže by dodavatele stavebních prací obstarala sama DOMI (ovládaná v daném období stěžovatelem), patrně by byl výsledek prací totožný jako v nyní projednávaném případě, kdy byl vyšším subdodavatelem stavebních prací stěžovatel jako fyzická osoba. Míra kontroly by byla zjevně totožná. Stěžovatel však vytvořil konstrukci, na jejímž základě jím ovládaná právnická osoba přes prostředníka zaplatila za rekonstrukci jeho vlastní nemovité věci. Výdaje spojené s rekonstrukcí vlastní nemovité věci však dle § 25 odst. 1 písm. a) a p) zákona o daních z příjmů nelze uplatnit jako položku snižující základ daně. Podle žalovaného má stěžovatelem vytvořený konstrukt navodit dojem, že existuje příčinná souvislost mezi stěžovatelem vytvořeným příjmem a jím vynaloženými výdaji na provedení prací. Výdaje spojené s rekonstrukcí je však možné uplatnit toliko formou odpisů hmotného majetku.

[23] Podle žalovaného vynaložil stěžovatel pouze jedny výdaje, za něž bylo reálně provedeno technické zhodnocení jím vlastněné nemovité věci. To, že si stěžovatel přes prostředníka za toto technické zhodnocení zaplatil, mu vygenerovalo zdanitelný příjem, avšak nikterak nezměnilo právní povahu uplatněných výdajů. Žalovaný připomíná, že stěžovatel se rozhodl převést právo odpisovat technické zhodnocení na nájemce, je přitom irelevantní, za jakých podmínek k tomu došlo. Žalovaný je přesvědčen, že svým postupem toliko vyloučil situaci, aby si stěžovatel uplatnil technické zhodnocení jednorázově, navíc za situace, kdy bylo totožné technické zhodnocení odpisováno nájemcem.

[24] Případný nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem při skončení nájemního vztahu by podle žalovaného byl zcela jiným příjmem než příjem za zajištění stavebních prací. V době rozhodování žalovaného (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.) navíc nebylo jisté, zda a kdy taková situace vůbec nastane, což platilo dokonce i v době podání kasační stížnosti. Stěžovatelem uplatněná námitka se tedy podle žalovaného týká dvou různých příjmů, u nichž nebylo zřejmé, zda jeden z nich v budoucnu nastane (mohlo dojít k modifikaci smluvních vztahů či jiným skutečnostem, které by měly vliv na dobu ukončení nájemního vztahu a zůstatkovou cenu technického zhodnocení).

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil 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 advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí 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.

[26] Napadený rozsudek krajského soudu je založen na závěru převzatém od žalovaného, dle něhož řetězec subjektů zapojených do rekonstrukce penzionu postrádal jakýkoli ekonomický smysl. Tento závěr však neodpovídá daňovému spisu. Z něj vyplývá, že stěžovatel se snažil o dotaci již v roce 2009 jako fyzická osoba, ovšem tento typ dotace mohly získat pouze právnické osoby. Z podmínek dotace pak vyplynulo taktéž výběrové řízení, v němž byla jako generální dodavatel vybrána NEXT. Tento důvod zapojení DOMI a NEXT do rekonstrukce penzionu (tvrzený a prokázaný listinnými důkazy již v průběhu daňové kontroly prováděné správcem daně) krajský soud nikterak nezpochybňuje. Žalovaný i krajský soud však považují za nelogické opětovné zapojení stěžovatele do dodavatelského řetězce, tentokrát na místě vyššího subdodavatele stavebních prací. Toto své rozhodnutí však stěžovatel dostatečně vysvětlil již ve vyjádření k seznámení se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení ze dne 18. 10. 2015 (tedy ve chvíli, kdy se mohl poprvé vyjádřit k radikální změně právního názoru provedené žalovaným): stěžovatel uvedl, že si chtěl sám zajistit dostatečnou kvalitu prováděných prací.

[27] Podle žalovaného mohl stěžovatel dostatečné kontroly nad nižšími subdodavateli dosáhnout prostřednictvím DOMI (jejímž jediným společníkem a jednatelem v rozhodné době byl). Žalovaný však přehlíží, že v souladu s dotačními podmínkami a projektem bylo provedeno výběrové řízení na generálního dodavatele, kterým se stala NEXT. Je zřejmé, že tím stěžovatel ztratil přímý vliv na provádění jednotlivých dílčích prací na rekonstrukci penzionu a kontrolu nad ním. Pokud byl stěžovatel ochoten za opětovné získání této kontroly na sebe převzít odpovědnost za provedení prací vůči NEXT, bylo to dle názoru Nejvyššího správního soudu jeho legitimní obchodní strategií. Zbývá však posoudit otázku, zda příčinou tohoto rozhodnutí nebyly ve skutečnosti důvody daňové.

[28] Krajský soud je toho názoru, že ve stěžovatelově případě byl naplněn objektivní i subjektivní prvek zneužití práva. Princip zákazu zneužití práva byl poprvé jako obecný princip formulován v rozsudku velkého senátu Soudního dvora ES (nyní EU) ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695. V něm Soudní dvůr uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Tento test spočívá v hodnocení dvou podmínek: objektivního a subjektivního kritéria. Objektivní prvek tohoto testu spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním (dnes unijním) právem nebyl naplněn účel dané normy; subjektivní prvek se pak hodnotí jako záměr získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[29] Následně se zákaz zneužití práva objevil v judikatuře Soudního dvora týkající se daní, a to nejprve daně z přidané hodnoty coby hlavní daně, jež je na úrovni Evropské unie harmonizována. Jako průlomový lze hodnotit rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Hallifax a další*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, v němž byl aplikován dvoustupňový test zákazu zneužití práva z rozsudku ve věci *Emsland-Stärke*. Následně byl princip zákazu zneužití práva rozšířen z daní nepřímých na daně přímé –srov. např. rozsudky velkého senátu Soudního dvora ze dne 12. 9. 2006, *Cadburry Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 a ze dne 13. 3. 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161 nebo rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 3. 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184.

[30] Na judikaturu Soudního dvora navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž zdejší soud zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního očekávání lze daňovému subjektu odepřít nárokované právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, resp. hlavním účelem realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění a přiznání práva by tudíž bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejedná se přitom o zastírání právního jednání jiným (simulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody – daňový subjekt tedy nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby daňového zvýhodnění dosáhl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

[31] Na oblast přímých daní byl v judikatuře Nejvyššího správního soudu princip zákazu zneužití práva aplikován např. v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, v němž soud uvedl: „*Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“

[32] Z výše uvedeného je zřejmé, že nutnou podmínkou zneužití práva je existence nějaké újmy, ať již vzniklé konkrétnímu jednotlivci, či celé společnosti. Žalovaný tvrdí (a krajský soud se ztotožňuje s jeho názorem), že stěžovatel vytvořil řetězec za účelem uplatnění technického zhodnocení ihned (nikoli formou odpisů), což je pro něj z daňového hlediska výhodnější. Za účelem posouzení tohoto tvrzení je však nutné porovnat, zda skutečně k nějakému daňovému zvýhodnění stěžovatele došlo. Pro ilustraci Nejvyšší správní soud shrnul různé možnosti uspořádání vztahů při rekonstrukci penzionu a jejich daňových důsledků do několika tabulek.

[33] První tabulka popisuje situaci, v níž by existovaly pouhé dva články řetězce: stěžovatel (s manželkou) jako investor technického zhodnocení a stávající nižší subdodavatelé, kteří práce skutečně prováděli. K rekonstrukci penzionu tímto způsobem by podle stěžovatele bývalo došlo, pokud by dotaci mohl obdržet jako fyzická osoba.

pokračování

Tabulka 1: Vlastníci jako přímí investoři rekonstrukce

Subjekt	Plnění	Příjmy	Výdaje	Daňové důsledky
manželé M.	vlastníci a provozovatelé penzionu, investoři technického zhodnocení	z provozu penzionu	úhrada za jednotlivé stavební práce při rekonstrukci penzionu	zdanění příjmů z provozu penzionu, *uplatnění odpisů technického zhodnocení*
nižší subdodavatelé	provádění prací	úhrada (od manželů M.) za provedené práce	případné výdaje (materiál, další subdodávky apod.)	zdanění příjmu z úhrady od investorů, *uplatnění nákladů na příp. materiál či další subdodávky*

[34] Je zřejmé, že celkový základ daní z příjmů z celého řetězce (byť by se promítl do vícero zdaňovacích období) by v prvním případě byl: příjmy z provozu penzionu – *odpisy technického zhodnocení* + příjmy nižších subdodavatelů z úhrady za rekonstrukci – *případné náklady nižších subdodavatelů*.

[35] Druhá tabulka představuje situaci, jíž „prosazuje“ ve svém výkladu krajský soud, který uznává nutnost zapojení DOMI a NEXT do řetězce rekonstruujících osob za účelem získání dotace, ale považuje za neodůvodněné opětovné zapojení stěžovatele:

Tabulka 2: Řetězec bez zapojení stěžovatele jako subdodavatele

Subjekt	Plnění	Příjmy	Výdaje	Daňové důsledky
manželé M.	pronájem rozestavěné stavby, následně penzionu (DOMI)	nájemné (od DOMI)	–	zdanění nájemného; po ukončení nájemního vztahu zdanění zůstatkové ceny technického zhodnocení
DOMI	provozovatel penzionu, investor technického zhodnocení	z provozu penzionu	nájemné (manželům M.), úhrada za provedenou stavbu (NEXT)	zdanění příjmů z provozu penzionu, *uplatnění nájemného a odpisů technického zhodnocení*
NEXT	generální dodavatel stavby	úhrada za provedenou stavbu (od DOMI)	úhrada za jednotlivé subdodávky nižším subdodavatelům	zdanění příjmu z úhrady od DOMI, *uplatnění nákladů na subdodávky od nižších subdodavatelů*
nižší subdodavatelé	provádění prací	úhrada od NEXT za provedené práce	případné výdaje (materiál, další subdodávky apod.)	zdanění příjmu z úhrady od NEXT, *uplatnění nákladů na příp. materiál či další subdodávky*

[36] Základ daní z příjmů celého řetězce (byť by se promítl do vícero zdaňovacích období) by byl ve druhém případě následující: zůstatková cena technického zhodnocení + příjmy z provozu penzionu – *odpisy technického zhodnocení* + příjmy NEXT z úhrady za rekonstrukci – *případné náklady nižších subdodavatelů*.

[37] Odhlédneme-li od dílčích odlišností způsobených zejména rozdíly ve zdaňování fyzických a právnických osob, lze říci, že daňové důsledky obou zmíněných řetězců by byly obdobné. Ve druhém případě dochází sice navíc ke zdanění nepeněžního příjmu pronajímatele z titulu technického zhodnocení hrazeného nájemcem, ovšem tento příjem pramení z nájemního vztahu a jeho reálným zdrojem je provoz penzionu (stejně jako u nájemného). Zároveň v tomto případě vzniká oproti předchozí jednoduché verzi „přidaná hodnota“ generálního dodavatele NEXT, jehož činnost by v prvním případě prováděl sám stěžovatel, příp. by si pro její pokrytí musel najmout více subdodavatelů, ani tento faktor tedy nepředstavuje zásadní rozdíl mezi situacemi popsanými v tabulkách 1 a 2.

[38] Ve třetí tabulce je zaznamenán stav vytvořený stěžovatelem, který se oproti druhému z výše popsaných případů liší pouze zapojením stěžovatele jakožto vyššího subdodavatele mezi NEXT a nižší subdodavatele:

Tabulka 3: Skutečný stav

Subjekt	Plnění	Příjmy	Výdaje	Daňové důsledky
manželé M.	pronájem rozestavěné stavby, následně penzionu (DOMI)	nájemné (od DOMI)	–	zdanění nájemného; po ukončení nájemního vztahu zdanění zůstatkové ceny technického zhodnocení
DOMI	provozovatel penzionu, investor technického zhodnocení	z provozu penzionu	nájemné (manželům M.), úhrada za provedenou stavbu (NEXT)	zdanění příjmů z provozu penzionu, *uplatnění nájemného a odpisů technického zhodnocení*
NEXT	generální dodavatel stavby	úhrada za provedenou stavbu (od DOMI)	úhrada za subdodávku provedení stavby (stěžovateli)	zdanění příjmu z úhrady od DOMI, *uplatnění nákladů na subdodávku od stěžovatele*
stěžovatel	vyšší subdodavatel stavby	úhrada za provedenou stavbu (od NEXT)	úhrada za jednotlivé subdodávky nižších subdodavatelů	zdanění příjmu z úhrady od NEXT, *uplatnění nákladů na subdodávky od nižších subdodavatelů*
nižší subdodavatelé	provádění prací	úhrada od stěžovatele za provedené práce	případné výdaje (materiál, další subdodávky apod.)	zdanění příjmu z úhrady od stěžovatele, *uplatnění nákladů na příp. materiál či další subdodávky*

[39] Celkovým základem daní z příjmů celého řetězce vytvořeného stěžovatelem řetězce (byť se promítá do vícero zdaňovacích období) tedy je: zůstatková cena technického zhodnocení + příjmy z provozu penzionu – *odpisy technického zhodnocení* + příjmy NEXT z úhrady za rekonstrukci – *případné náklady nižších subdodavatelů*. Je zřejmé, že zapojení stěžovatele do řetězce je z pohledu základu daní z příjmů naprosto irelevantní a jeho uskutečněním vůbec nevzniká žádná změna zdanění, která by byla pro stěžovatele jakkoli výhodnější než situace, kdy by stěžovatel jako účastník řetězce na místě subdodavatele vůbec nefiguroval. Stěžovatelovým opětovným zapojením do řetězce (k němuž krajský soud neshledává racionální důvod) tedy nevznikla na dani z příjmů žádná újma, která by mohla představovat základ pro posuzování objektivní a subjektivní stránky zneužití práva. Je zřejmé, že pokud stěžovateli žádné právo (oproti standardnímu postupu) vůbec nevzniklo, nemohl takového práva v žádném případě zneužít.

[40] Jiná věc je, zda se účastí v uvedeném řetězci stěžovatel zapojil do podvodu na dani z přidané hodnoty vzhledem k tomu, že jeden z jeho subdodavatelů (M. S.) neodvedl z tohoto zdanitelného plnění DPH. K takovém závěru dospěli žalovaný i krajský soud právě ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2012 a Nejvyšší správní soud se s nimi v rozsudku ze dne 8. 2. 2018, č. j. 4 Afs 175/2017-37, jímž zamítl kasační stížnost stěžovatele v uvedené věci, ztotožnil. Ať již vědomá, či nevědomá (za podmínky, že stěžovatel o své účasti vědět měl a mohl) účast stěžovatele na podvodu na dani z přidané hodnoty však bez dalšího nevede k závěru, že se stěžovatel zároveň dopustil zneužití práva u daně z příjmů fyzických osob tím, že by se účastí v popsaném řetězci snažil obejít právní úpravu odpisů technického zhodnocení.

[41] Žalovaný přitom založil své závěry právě na tom, že § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů podle něj neumožňuje u vlastníka uplatnění nákladů na technické zhodnocení jako nákladů snižujících základ daně. Zákon však nic takového nestanoví.

[42] Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů „*[z]a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení*“.

[43] Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, „*[t]echnickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).*“.

[44] Zákon v příslušných ustanoveních vůbec nehovoří o vlastníkovi majetku (čímž by jej stavěl do speciálního postavení vůči jiným subjektům). Jediné označení osoby, jíž dané ustanovení zavazuje, představuje pojem „*poplatník*“ v § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z toho je zřejmé, že nezáleží nikterak na tom, jaký má daná osoba vztah ke zhodnocovanému majetku, ale pouze na tom, za jakým účelem danou investici provádí. Je

totiž zřejmé, že tentýž výdaj může mít odlišný režim v závislosti na tom, zda je jeho smyslem pořízení či zhodnocení majetku, nebo zda je vynaložen za účelem splnění závazku.

[45] V projednávaném případě představovala rekonstrukce penzionu technické zhodnocení pro DOMI, která byla (za pomoci dotace a půjček) investorem technického zhodnocení a následně je řádně odpisovala (proti němu zdaňovala příjmy z provozu penzionu). To odpovídá principu odpisování technického zhodnocení (a majetku obecně), neboť příjmy z takových investic zpravidla přicházejí postupně v následujících zdaňovacích obdobích, kdy je daný majetek využíván v podnikání investora. S tím je spojena rovněž skutečnost, že DOMI neměla v době provádění rekonstrukce penzionu dostatek vlastních finančních prostředků a využila půjček od stěžovatele, které následně z příjmů z provozu penzionu splatila. Ani tato okolnost nepředstavuje žádnou nesrovnalost či pochybnost o ekonomické opodstatněnosti obchodních vztahů zúčastněných osob, neboť není nikterak překvapivé, že společnost s ručením omezeným se základním kapitálem 200 000 Kč nemá k dispozici vlastní finanční prostředky na milionovou investici.

[46] Jak vyplývá z výše uvedeného, na DOMI se skutečně vztahoval § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, neboť právě tento subjekt byl tím poplatníkem, který technické zhodnocení reálně prováděl a financoval (byť z cizích zdrojů). Naopak pro NEXT nepředstavovaly výdaje na rekonstrukci penzionu technické zhodnocení, neboť NEXT tyto výdaje vynaložila přímo za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, konkrétně příjmu za provedenou rekonstrukci penzionu, který obdržela od DOMI. V této souvislosti je nutné posoudit, jaký je rozdíl mezi NEXT a stěžovatelem jakožto jejím subdodavatelem. První odlišnost představuje skutečnost, že stěžovatel neměl k tomuto typu podnikání živnostenské oprávnění. Jak však uznal i sám žalovaný na str. 9 rozhodnutí o odvolání, *„jednalo se nepochybně o soustavnou činnost prováděnou podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku*“. Dílčí nesrovnalost spočívající v nedostatku živnostenského oprávnění pro konkrétní činnost je tudíž pro posouzení povahy stěžovatelových výdajů irelevantní. Podle žalovaného a krajského soudu je však relevantní skutečností to, že stěžovatel stále byl (spolu)vlastníkem zhodnocovaného majetku. Jak však bylo zdůrazněno již výše, zákon nestanoví pro vlastníka majetku žádný speciální režim, je tudíž nutné i k této osobě přistupovat neutrálně a posoudit vynaložené výdaje podle účelu, za jakým byly vynaloženy.

[47] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“.

[48] V případě stěžovatele bylo účelem vynaložení výdajů na rekonstrukci penzionu plnění smlouvy o dílo (uzavřené mezi ním a NEXT), z níž stěžovateli vyplynul příjem 10 000 000 Kč, který stěžovatel řádně zdanil. Výdaje s tímto příjmem spojené, tedy úhrady subdodavatelům, kteří se na rekonstrukci podíleli, tak pro stěžovatele jakožto vyššího subdodavatele jednoznačně představovaly výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[49] Krajský soud i žalovaný se ve své argumentaci opakovaně dopouštějí diskrepance v tom, že označují výdaje vynaložené na rekonstrukci penzionu jako „jedny výdaje“, ať již jde o jejich vynaložení ze strany DOMI jako investice do technického zhodnocení, nebo ze strany stěžovatele jako subdodavatele NEXT, ovšem příjmy za provedené stavební práce na

této rekonstrukci zdaňují jak u stěžovatele, tak u jeho subdodavatelů, přestože obdobnou logikou jde o tytéž prostředky, které přes stěžovatele jako vyššího subdodavatele pouze „protékají“. Pokud bychom vytvořili tabulku pro případ zdanění požadovaného žalovaným a krajským soudem, vypadala by následovně:

Tabulka 4: Zdanění dle rozhodnutí o odvolání

Subjekt	Plnění	Příjmy	Výdaje	Daňové důsledky
manželé M.	pronájem rozestavěné stavby, následně penzionu (DOMI)	nájemné (od DOMI)	–	zdanění nájemného; po ukončení nájemního vztahu zdanění zůstatkové ceny technického zhodnocení
DOMI	provozovatel penzionu, investor technického zhodnocení	z provozu penzionu	nájemné (manželům M.), úhrada za provedenou stavbu (NEXT)	zdanění příjmů z provozu penzionu, *uplatnění nájemného a odpisů technického zhodnocení*
NEXT	generální dodavatel stavby	úhrada za provedenou stavbu (od DOMI)	úhrada za subdodávku provedení stavby (stěžovateli)	zdanění příjmu z úhrady od DOMI, *uplatnění nákladů na subdodávku od stěžovatele*
stěžovatel	vyšší subdodavatel stavby	úhrada za provedenou stavbu (od NEXT)	úhrada za jednotlivé subdodávky nižším subdodavatelům	zdanění příjmu z úhrady od NEXT, **bez uplatnění nákladů na subdodávky od nižších subdodavatelů**
nižší subdodavatelé	provádění prací	úhrada od stěžovatele za provedené práce	případné výdaje (materiál, další subdodávky apod.)	zdanění příjmu z úhrady od stěžovatele, *uplatnění nákladů na příp. materiál či další subdodávky*

[50] Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že základ daní z příjmů celého řetězce by byl: zůstatková cena technického zhodnocení + příjmy z provozu penzionu – *odpisy technického zhodnocení* + příjmy NEXT z úhrady za rekonstrukci + **příjmy nižších subdodavatelů z úhrad od stěžovatele** – *případné náklady nižších subdodavatelů*. Z tabulky je zřejmé, že příjmy nižších subdodavatelů z úhrad od stěžovatele by byly skutečně zdaněny

dvakrát, jednou u samotných subdodavatelů a podruhé u stěžovatele, který podle žalovaného nebyl oprávněn tyto své náklady uplatnit jako výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, přestože celý příjem obdržený od NEXT mu byl uznán a zdaněn. Rovněž ve výsledném součtu základu daně jsou příjmy nižších subdodavatelů z úhrad od stěžovatele obsaženy dvakrát, neboť nedojde k jejich odečtu v rámci řetězce a zůstávají tedy jak v celkové částce za rekonstrukci, kterou uhradila DOMI generálnímu dodavateli NEXT, tak jako samostatná položka součtu.

[51] Výše uvedená úvaha byla naznačena již v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu (jímž byl původní rozsudek krajského soudu zrušen v souvislosti s nepřezkoumatelností části odůvodnění), podle něhož krajský soud „*nereflektoval 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)*". Tím, že se krajský soud vůbec nezabýval skutečností, že stěžovatel byl nucen zdanit celý příjem, proti němuž mu nebyly uznány žádné výdaje, krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu formulovaný v předchozím rozsudku ve věci a rovněž nedodržel obecně uznávané závěry judikatury, která se stala základem konceptu tzv. esenciálních výdajů.

[52] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS, „*[j]e-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.*". Koncept esenciálních výdajů se v judikatuře správních soudů dále vyvíjel, v současnosti jsou některé dílčí otázky předloženy rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, pro posouzení projednávané věci však tyto detaily nejsou rozhodné. Pokud je totiž obecně přijímáno, že nárok na uznání určitých nákladů by měl být zachován i v případech, kdy daňový subjekt neprokáže skutečné vynaložení některých výdajů, tím spíše by měl být tento princip zachován v projednávané věci, kdy stěžovatel větší část výdajů řádně prokázal, ale jejich uplatnění mu bylo za využití nesprávného výkladu § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů zcela odepřeno.

[53] Stěžovatel spatřuje dvojí zdanění v tom, že výdaje na splnění smlouvy s NEXT mu byly překvalifikovány na výdaje na technické zhodnocení, přestože technické zhodnocení prováděl nájemce a stěžovatel je měl v souladu se zákonem danit jako nepeněžní příjem ve chvíli ukončení nájemního vztahu. K tomu stěžovatel poskytl výpočet, který vyplýval z údajů známých již ke dni vydání napadeného rozhodnutí (očekávané datum ukončení nájemního vztahu 30. 6. 2021, očekávaná zůstatková hodnota technického zhodnocení k tomuto datu 8 362 800 Kč). K dani z nepeněžního příjmu stěžovatel přičetl již uhrazenou daň (u níž správce daně deklaroval, že související náklady byly technickým zhodnocením, nelze se tedy daňovému subjektu podivovat, že příslušnou daň taktéž dává do souvislosti s technickým zhodnocením). Výsledná částka (1 254 420 Kč + 1 404 042 Kč + 1 515 Kč = 2 659 977 Kč) pak představovala úroveň zdanění příjmu téměř 32 %.

[54] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s krajským soudem v tom, že námitka dvojího zdanění není relevantní, neboť zdanění nepeněžního příjmu z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem má být výlučně hypotetickou okolností, která může (mohla), ale nemusí (nemusela) nastat. Samotná skutečnost, že ke dvojímu zdanění může případně dojít v jiném zdaňovacím období (a že k němu nakonec dojít nemusí, pokud se změní relevantní okolnosti), nezbavuje krajský soud povinnosti zabývat se touto námitkou alespoň za předpokladu nezměněného skutkového stavu. Nelze totiž spravedlivě požadovat po daňových subjektech, aby dvojímu zdanění samy aktivně předcházely tím, že upraví své (jinak legitimní) obchodní vztahy tak, aby se relevantní okolnosti změnily a ke dvojímu zdanění nakonec nedošlo.

[55] Krajský soud nesprávně odkázal na § 23 odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů, který se vztahuje pouze na situace, kdy vlastník (pronajímatel) nezvýšil vstupní cenu ani nebylo v průběhu nájmu technické zhodnocení odpisováno nájemcem. V projednávané věci však bylo technické zhodnocení následně odpisováno nájemcem, vztahuje se na něj tedy § 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[56] Podle § 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, „*ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31 odst. 1 písm. a)), nebo znaleckým posudkem.*“.

[57] Z § 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá, že pokud by nedošlo k žádné změně okolností, ke zdanění nepeněžního příjmu z technického zhodnocení by v roce 2021 (při skončení nájemního vztahu) skutečně došlo, což bylo zřejmé již ke dni vydání rozhodnutí o odvolání. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem je příjmem odlišným od peněžního příjmu za stavební práce provedené při rekonstrukci penzionu. Ovšem stejně tak je odlišným výdajem investice do technického zhodnocení provedená DOMI (která byla řádně zaúčtována a následně v souladu se zákonem odpisována) a výdaje na provedení stavebních prací, které stěžovatel na základě smlouvy o dílo dodal NEXT v přímé souvislosti s příjmem, který za to následně obdržel. Vyvrací-li tedy krajský soud námitku dvojího zdanění tvrzením, že jde o dva různé příjmy, zároveň tím vyvrací i svou předchozí argumentaci, dle níž byly tyto dva různé příjmy vytvořeny za pomoci týchž nákladů.

[58] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že v rámci daňové kontroly byly zjištěny skutečnosti, které znevěrohodňovaly tvrzení stěžovatele v souvislosti s některými výdaji vynaloženými při rekonstrukci penzionu (zejména těmi, které byly deklarovány na fakturách od dodavatele M. S.). Tyto skutečnosti vedly k doměření daně správcem daně, v rámci odvolacího řízení však došlo k natolik zásadní změně právního názoru, že tyto okolnosti se staly irelevantními (navíc je žalovaný v nyní posuzované věci, stejně jako ve zmiňované věci týkající se DPH popřel), takže se jimi Nejvyšší správní soud blíže nezabýval.

IV.
Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci krajský soud potvrdil chybný výklad § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, provedený žalovaným, který by ve svém důsledku vedl ke dvojímu zdanění téhož příjmu. Jelikož se vady týkaly již rozhodnutí o odvolání, Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozsudku.

[60] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného správního orgánu, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení.

[61] Stěžovatel před krajským soudem uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a v prvním řízení před kasačním soudem ve výši 5 000 Kč (druhá kasační stížnost nebyla v souladu s § 6a odst. 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, zpoplatněna).

[62] Stěžovatel dále vynaložil náklady na své zastoupení. V řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl zastoupen advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, proto mu náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v nynějším znění (dále jen „advokátní tarif“).

[63] Tyto náklady stěžovatele spočívají v částce odpovídající odměně advokátce za zastupování ve výši 7 x 3 100 Kč za 7 úkonů právní služby, tj. převzetí a přípravu zastoupení, podání žaloby a repliky, 2 x účast na jednání krajského soudu, 2 x podání kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů advokátky ve výši 7 x 300 Kč za těchto 7 úkonů právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), v náhradě času promeškaného cestou na jednání krajského soudu dne 31. 5. 2016 a dne 23. 6. 2021 (4 započaté půlhodiny) ve výši 400 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu]. Celkem tedy náklady na právní zastoupení činí 24 200 Kč.

[64] Stěžovatel uplatňoval prostřednictvím své zástupkyně rovněž náklady na její cestovné, které však nedoložil. K cestě na jednání krajského soudu dne 31. 5. 2017 a zpět totiž měla jeho zástupkyně dle vyčíslení nákladů, doručeného zdejšímu soudu dne 30. 9. 2021, použít vozidlo Toyota XA4, RZ XA, k jehož první registraci v České republice ovšem dle přiložené kopie technického průkazu došlo až dne 2. 11. 2017. K cestě na jednání krajského soudu dne 23. 6. 2021 a zpět bylo dle zmiňovaného vyúčtování použito vozidlo

KIA SPORTAGE, RZ XB, ovšem jeho technický průkaz ke zjištění průměrné spotřeby tohoto vozidla nebyl doložen vůbec.

[65] Jelikož stěžovatel naopak doložil, že je jeho zástupkyně plátcem DPH, zvyšuje se náhrada nákladů na právní zastoupení o částku odpovídající této dani ve výši 5 082 Kč (21 % z částky 24 200 Kč).

[66] Celkem tedy přísluší stěžovateli náhrada nákladů řízení ve výši 37 282 Kč. K jejímu uhrazení stanovil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. září 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu