



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., ve věci

žalobce: **APARTMÁNY DM s.r.o.**
sídlem Rakovecká 1335/13, 635 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2022, č. j. 11381/22/5200-11434-713159,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV, ze dne 11. 9. 2020, č. j. 4048845/20/3004-51521-710129, za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 tak, že po doplnění dokazování v odvolacím řízení nahradil výpočet daně z příjmů právnických osob za citované zdaňovací období a poslední známou daň stanovil v částce 2 945 000 Kč.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj svým rozhodnutím původně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 896 230 Kč a současně podle § 251 odst. 3 daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 179 246 Kč.

II. Vyjádření účastníků

3. Žalobce v podané žalobě namítl, že v souvislosti s prodejem dvou apartmánů osobám spojeným došlo k odstoupení od kupních smluv s účinky *ex tunc*. Paní V. a pan P. se nikdy nestali vlastníky uvedených jednotek a žalovaný měl uznat odstoupení od kupní smlouvy s daňovým účinkem zpětně *ex tunc* a měl snížit základ daně z příjmů právnických osob za rok 2018 o daňové odpisy z vyloučených nákladů v celkové výši 1 028 587 Kč, neboť u účinku *ex tunc* byl žalobce vlastníkem apartmánů v roce 2018.
4. Dále žalobce brojil proti závěru o nemožnosti zahrnout do daňových nákladů částku 1 124 000 Kč vynaloženou na rekonstrukci čistírny odpadních vod (dále jen „ČOV“), přípravné práce, kanalizační přípojku, oplocení, branku a zastřešení od společnosti Hotel Sport DM s.r.o., která byla žalobci přefakturována společností Hotel Sport DM, s.r.o. s tím, že v případě apartmánů neprodaných v roce 2018 uznat žalobci daňové odpisy z poměrné částky 1 124 000 Kč připadající na neprodané apartmány a v případě apartmánů prodaných v roce 2018 měl správce daně uznat žalobci poměrnou část z částky 1 124 000 Kč připadající na prodané apartmány.
5. Žalobce také s podrobnou argumentací nesouhlasil se závěrem žalovaného o nesprávnosti zahrnutí částek za výrobu a montáž vestavných skříní, dodávku a montáž truhlářských prací, výrobu a montáž truhlářských prací, dodávku kuchyňského nábytku a rekonstrukci ČOV do daňových nákladů a se závěrem o nemožnosti uplatnit k těmto nákladům daňové odpisy z důvodu, že majetek nebyl u žalobce evidován a že se v roce 2018 nenacházel ve vlastnictví žalobce.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K rekonstrukci ČOV uvedl, že náklady na rekonstrukci cizího majetku, ke kterému nemá žalobce právo k užívání nelze zahrnout do nákladů dle zákona o dani z příjmů. Stejně tak do nákladu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze zahrnout ani náklady, u kterých nebylo prokázáno jejich vynaložení v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Náklady na výrobu a montáž vestavěných skříní a regálů pořízených do apartmánu, který byl prodán v roce 2017 spojené osobě, stejně jako za dodávku a montáž truhlářských prací do téhož apartmánu nebyly této osobě vyfakturovány. Co se týče nákladů za dodávku kuchyňského nábytku, tak součástí apartmánů neměla být kuchyňská linka a náklady na ni nebyly žalobcem nikomu vyfakturovány. Otázka odstoupení od kupních smluv nebyla podle žalovaného předmětem řízení. Pokud jde o odpisy, tak v případě ČOV

odkázal žalovaný na to, že nelze uplatnit odpisy k cizímu majetku. V případě ostatních odpisů odkázal na to, že žalobce nemohl uvést v užívání majetek, který nebyl v roce 2018 v jeho vlastnictví, tedy k němu nemohl uplatnit ani odpisy, a žalobce má právo na uplatnění odpisů z nákladů na vestavěný nábytek až v období, kdy byly splněny veškeré podmínky zákona o daních z příjmů pro odepisování majetku.

III. Posouzení věci soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání za podmínek § 51 s. ř. s.

8. Žaloba není důvodná.

Čistírna odpadních vod

9. V případě ČOV ze správního spisu vyplývá, že vynaložení nákladů (fakticitu plnění) prokazoval žalobce až v odvolacím řízení. Doložil k ní celou řadu podkladů, vč. cenové nabídky, smlouvy o dílo, předávacího protokolu, faktur a stavebního povolení ke stavbě „*Stavební úprava stávající stavby čistírny odpadních vod*“ na jedné straně a územního rozhodnutí o umístění stavby apartmánů Hotelu Sport ze dne 24. 5. 2016 na druhé straně.

10. Z územního rozhodnutí je patrná podmínka napojení apartmánů žalobce na ČOV Hotelu Sport. Z ostatních listin je ovšem zřejmé, že stavební povolení k úpravě ČOV bylo vydáno Hotelu Sport DM s.r.o. tento subjekt byl zároveň objednatelem stavby, jejíž realizaci převzal a uhradil.

11. Dále žalobce předložil fakturu společnosti Hotel Sport DM s.r.o., kterou tato společnost žalobci fakturovala rekonstrukci ČOV, přípravné práce, kanalizační přípojku, oplocení, branku a zastřešení v částce 1 124 000 Kč.

12. Ze správního spisu vyplývá, že zkapacitnění ČOV Hotelu Sport DM s.r.o. bylo podmínkou územního rozhodnutí. Žalovaný posoudil rekonstrukci ČOV v majetku Hotelu Sport DM s.r.o. jako technické zhodnocení majetku. Proti tomuto závěru žalobce nijak nebrojil. Soud proto pouze ověřil, že žalovaný měl k dispozici dostatek listinných podkladů k tomu, aby tento závěr mohl přijmout.

13. Technickým zhodnocením § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí „*vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku*“, přičemž dle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí rozumí „*zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů*“; dle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů pak se modernizací „*pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku*“. Zákon o daních z příjmů přímo nevymezuje pojem oprava, lze však vyjít z § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví – dle této vyhlášky se opravou „*odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s*

použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení“.

14. Technické zhodnocení má odlišný daňový režim od nákladů na opravu. Opravu lze pokládat za daňový výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, který je možné jednorázově odečíst od základu daně, zatímco technické zhodnocení ve smyslu § 33 uvedeného zákona nelze podle § 25 odst. 1 písm. p) téhož zákona uznat za daňové výdaje, ale lze je uplatnit pouze postupně formou daňových odpisů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012-39).
15. *„Smyslem této právní úpravy je potřeba časového rozložení výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu, která slouží pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po více zdaňovacích obdobích tak, aby se v každém zdaňovacím období proti zdanitelným příjmům uplatnila (formou odpisů) jen část výdajů na nově vzniklou užitnou hodnotu. Tímto způsobem je dosažen časový soulad mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č.j. 8 Afs 4/2012-39). Podle stejného rozhodnutí u opravy „potřeba dosažení časového souladu mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady po dobu více zdaňovacích období proto nenastává a výdaje za opravy je možné jednorázově odečíst pro zjištění základu daně podle § 24 zákona o daních z příjmů.“*
16. Nejvyšší správní soud v případě investic do cizího majetku v rozsudku ze dne 12. 7. 2019, č. j. 6 Afs 295/2016-33, uvedl: *„[23] To však neznamená, že investice na opravu cizího majetku jsou bez dalšího daňově uznatelné. Právní úprava totiž obecně stanoví, že výdaje spojené s pořízením majetku jsou zohledňovány formou odpisů podle ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmů.*
[24] V posuzovaném případě se z daňového hlediska mohlo jednat o technické zhodnocení ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, jak rovněž konstatoval – byť jako podpůrný argument – žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Hmotný majetek ve smyslu citovaného zákona, který se odpisuje (srov. ustanovení § 26 odst. 2 písm. f) ve spojení s ustanovením § 26 odst. 3 písm. a) téhož předpisu), může odepisovat zejm. vlastník; výjimečně pak nájemce ve smyslu ustanovení § 28 odst. 3 téhož předpisu. V projednávané věci přitom není jakkoli doloženo nebo tvrzeno, že stěžovatel byl v předmětné době v pozici nájemce, který prováděl technické zhodnocení ve výši citovaném smyslu, které by mohl odpisovat. Pokud by Nejvyšší správní soud dovodil, že investice prováděné stěžovatelem ve prospěch třetího subjektu jsou daňově uznatelným výdajem, zjevně by tím obešel právní úpravu odpisování technického zhodnocení u nájemce, resp. u vlastníka, a umožnil by uplatnění „výdajů“, resp. odpisů u dvou daňových osob zároveň.“
17. Výdaje na ČOV jako technické zhodnocení mohly být pouze předmětem odpisů, nicméně žalobce neprokázal, že by měl k ČOV vlastnické právo, byl jejím nájemcem, nebo disponoval obdobným užívacím titulem.
18. S ohledem na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu považuje soud hodnocení žalovaného, který vyloučil částku 1 124 000 Kč, jako jednorázový náklad, za správné.
19. Nepřípadná je i argumentace *Zápisem z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13. 2. 2008*, na jehož str. 25 až 29 žalobce odkazoval. Odkazovaná pasáž se týkala tzv. vyvolané investice podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů účinného od 1. 1. 2008, nicméně celá sporná otázka vyvolaných investic se týkala výdajů na pořízení věci, která je později převedena ve prospěch jiného subjektu. K takové situaci nicméně v nyní

posuzované věci nedošlo. Naopak v citovaném materiálu je výslovně uvedeno: „*První skupinu tvoří výdaje na změnu cizí věci. Například rozšíření či prodloužení cizí komunikace, vybudování nájezdu na cizí dálnici, zvýšení nosnosti cizího můstku, násyp protihlukového valu na cizím pozemku apod. Je obvyklé, že tyto vedlejší výdaje vstupují na účet 042 a zvyšují ocenění hlavní stavby (staveb).*“

20. Při zohlednění závěrů Nejvyššího správního soudu i citovaného zápisu lze dospět k závěru, že investice do ČOV Hotelu Sport DM s.r.o. neměla vstupovat do nákladů ani se následně neměla promítnout do odpisů na straně žalobce, ale žalobce měl „pouze“ promítnout tuto investici do ceny jednotlivých apartmánů.
21. Soud krom uvedeného z obsahu správního spisu nezjistil, že by žalobce prokázal skutečné vynaložení nákladů ve smyslu tzv. vynucené investice. Vyplývá z něj sice, že územní rozhodnutí pro stavbu apartmánů bylo vydáno s podmínkou napojení apartmánů na ČOV, nicméně o vydání územního rozhodnutí požádala společnost Hotel Sport DM s.r.o., dále z něj vyplývá, že veškerou rekonstrukci si objednávala taktéž společnost Hotel Sport DM s.r.o., tudíž investovala do *svého* majetku. Žalobce nijak neprokázal, že by před zahájením rekonstrukce existovala dohoda mezi ním a vlastníkem ČOV o úhradě nákladů. Ze správního spisu nevyplývá (a ani žalobce to nedoložil) nakolik byla rekonstrukce ČOV Hotelu Sport DM s.r.o. nutná pro výstavbu apartmánů, když podmínkou územního rozhodnutí bylo *pouze* napojení objektu na *stávající* ČOV a nevyplývá z něj ani to, na základě jakého titulu je ČOV žalobcem využívána.
22. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že, pokud jde o náklady na rekonstrukci ČOV, tak ty podle doložených dokladů nedosahovaly částky 1 124 000 Kč a z faktury není patrné, kolik z této částky připadá na jednotlivá dílčí plnění, když Hotelu Sport DM s.r.o. byla fakturována za rekonstrukci ČOV postupně částka ve výši 370 000 Kč bez DPH vč. vyřízení stavebního povolení. Náklady na rekonstrukci ČOV tedy v žádném případě nedosahovaly výše, kterou žalobce požaduje uplatnit jako jednorázový náklad, resp. ve které by měly vstoupit do ceny apartmánů a následně do odpisů.
23. Závěrem soud nemohl pominout ani to, že faktura č. 2018025 byla vystavena dne 1. 6. 2018, zatímco dle tvrzení žalobce k prodeji apartmánů došlo v době od listopadu 2017 do března 2018. Náklad žalobci tedy měl vzniknout až poté, co byla stanovena cena apartmánů, tj. po jejich ocenění.

Odpisy majetku

24. Otázku odpisů nákladů za výrobu a montáž vestavných skříní, dodávku a montáž truhlářských prací, výrobu a montáž truhlářských prací, dodávku kuchyňského nábytku a rekonstrukci ČOV posoudil soud v rozsahu žalobních námitek, ze kterých je patrné, že valnou většinu argumentace směřoval žalobce do procesních otázek.
25. Ze žalobou napadeného rozhodnutí (a správního spisu) vyplývá, že by se žalovaný možností odpisů nákladů na uvedený majetek zabýval. Zabýval se otázkou existence uvedených nákladů, když zjistil, že část z nich představuje náklady na vybavení dvou apartmánů, které byly prodány spojeným osobám, a tyto náklady nebyly spojeným osobám fakturovány, a část z nich představuje náklady na rekonstrukci ČOV, které byly investovány do majetku ve vlastnictví třetí osoby.

26. Podstatou neuznání odpisů uvedeného majetku ve zdaňovacím období roku 2018 byl závěr žalovaného, že žádný z uvedeného majetku se v daném zdaňovacím období nenacházel ve vlastnictví žalobce a nebyl u něj ani evidován.
27. Skutečnost, že majetek *nevedl v evidenci*, žalobce nijak nezpochybňuje, nicméně má za to, že i přes chybějící evidenci majetku je možné snížit daňový základ o odpisy s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88. Tato argumentace nicméně není důvodná.
28. Podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2018 platilo, že odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33). Poplatník s příjmy podle § 7 a 9, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24, může zahájit odpisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímaný hmotný majetek, evidovaný podle § 9 odst. 6; přitom zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti zůstávají součástí zásob.
29. Soud zcela souhlasí se žalobcem v tom, že z uvedeného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt musí k majetku (technickému zhodnocení) disponovat titulem, který je podmínkou pro odpisy majetku, resp. pro jeho užívání (vlastnické právo obecně, nebo nájemní smlouva či jiný obdobný užívací titul v případě technického zhodnocení), neboť odpisovat lze pouze majetek „*po uvedení ... do stavu způsobilého obvyklému užívání*“. Krom užívacího práva *musí* obecně jít o majetek, který je *evidovaný* u poplatníka – tato podmínka vyplývá přímo ze zákona. Nic na ní nemění ani žalobcem citovaná judikatura správních soudů.
30. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012-31, ten jednoznačně vychází z povinnosti evidovat majetek a řeší situace, kdy je majetek evidován *nesprávně* – srov. část právní věci uvedeného rozsudku „*Uznatelnost odpisů nelze vyloučit jen proto, že **poplatník majetek skutečně pořizovaný a způsobilý k užívání eviduje** (a tedy nevyvstávají pochyby o tom, kdy byl pořizen a že je způsobilý užívání), **avšak nesprávným způsobem**, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil.*“
31. Odlišnou situací se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62, a i zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88. V obou případech byla otázka možnosti uplatnění odpisů technického zhodnocení spojena se změnou právní kvalifikace konkrétního uplatněného jednorázového nákladu vynaložené dle *původního* tvrzení daňového subjektu za *opravu*. Správní soudy v těchto případech dospěly k závěru, že je zcela na místě umožnit daňovému subjektu reagovat na změnu právní kvalifikace správcem daně z opravy na technické zhodnocení. K takové situaci ale v nyní projednávané věci nedošlo.
32. V nyní projednávané věci se (s výjimkou ČOV) jednalo o poskytnutí konkrétních prací (truhlářské práce, montáž nábytku, dodávka kuchyně) konkrétním spojeným osobám do konkrétních apartmánů v době, kdy tyto osoby nakládaly s dotčenými apartmány, jako by byly jejich vlastnictvím (čemuž odpovídal i zápis v katastru nemovitosti). V žádném případě nešlo o změnu právní kvalifikace konkrétního nákladu. Žalobce v době vynaložení nákladů

na uvedené práce *neměl v úmyslu* je vynaložit na navýšení svého majetku a teprve zpětně v důsledku odstoupení od kupních smluv se snažil uplatnit odpisy k tomuto majetku v rámci daňové kontroly.

33. Z uvedeného plyne, že k neevidování majetku, u kterého chtěl žalobce uplatnit odpisy, v roce 2018 došlo zcela úmyslně, nejednalo se o pochybení, neboť žalobce z důvodu prodeje apartmánů evidentně dodával výrobu a montáž vestavných skříní, dodávku a montáž truhlářských prací, výrobu a montáž truhlářských prací a kuchyňský nábytek třetím osobám do jejich vlastnictví.
34. Pokud jde o samotné odstoupení od smlouvy a zpětné obnovení vlastnického práva žalobce, soud v této souvislosti musí konstatovat totéž, co ve věci téhož žalobce vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 27/2022, a to, že daňovými dopady soukromoprávních skutečností s účinky *ex tunc* se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Nejprve v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, uvedl, „že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.“
35. Otázka odstoupení od smlouvy, byť s účinky *ex tunc*, však není z daňového pohledu shodná s důsledky absolutně neplatných právních úkonů. Odstoupení od smlouvy s účinky *ex tunc* i absolutní neplatnost právního jednání sice způsobují zánik právního jednání od okamžiku jeho vzniku, nicméně k odstoupení od smlouvy je třeba úkonu jedné ze stran, zatímco absolutní neplatnost právního jednání nastává *ex lege* a orgány aplikující právo jsou povinny k ní z úřední činnosti přihlížet. Jinými slovy, absolutně neplatná smlouva o převodu nemovitosti nezaloží vlastnické právo a katastrální úřad takový převod nemá zapsat do katastru nemovitostí, oproti tomu v případě odstoupení od smlouvy je možné, že ke vkladu vlastnického práva k nemovitosti může dojít, neboť k odstoupení od smlouvy dojde až po zápisu vkladu, který nemá katastrální úřad důvod odmítnout, neboť právní jednání samo o sobě nevykazoval vady absolutní neplatnosti.
36. Důsledky odstoupení od smlouvy lze proto srovnat spíše s důsledky, které vyvolává plnění z právního důvodu, který později odpadl (bezdůvodné obohacení). Ve věci bezdůvodného obohacení navázal Nejvyšší správní soud na citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 11/2013 v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 7 Afs 359/2021-54, ve kterém uvedl: „[27] *Judikatura Nejvyššího správního soudu k daňovým důsledkům absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů přitom vychází z toho, že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností plnohodnotné daňověprávní účinky. Ostatně i § 1 odst. 1 NOZ výslovně stanoví, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného. Podle ustálené judikatury pak platí, že nevyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu konkrétní povahy (např. možnost uplatnit odpisy hmotného majetku je podmíněna existencí vlastnického práva), je pro oblast daňovou rozhodná ekonomická logika. Pokud tedy předmětné plnění fakticky existovalo (bylo realizováno), projevil se v majetkové sféře daňového subjektu (mělo dopady do majetkové reality zúčastněných stran) a zúčastněné strany se chovají tak, jako by právní úkon byl bezvadný (či jej*

zpětně „legalizují“), zpravidla se toto plnění odrazí také v daňové oblasti. Pokud naopak strany absolutně neplatného právního jednání neplatnost reflektují (plnění nebude poskytnuto, bude vráceno, či bude jinak obnoven stav, jako by plnění nikdy nebylo), účinky tohoto jednání do daňové oblasti nezasáhnou (viz rozsudek zdejšího soudu č. j. 1 AfS 11/2013-84, a tam citovanou judikaturu).

[28] Připouští-li judikatura možnost vzniku daňově relevantního příjmu u plnění, které bylo poskytnuto na základě absolutně neplatného právního úkonu, tedy bylo poskytnuto v podstatě bez právního důvodu, tím spíše je třeba nahlížet jako na daňově relevantní příjem na plnění, které bylo poskytnuto na základě vykonatelného pravomocného právního titulu, který byl zrušen teprve poté, co bylo plnění poskytnuto, a na něž civilní soudy nahlíží jako na plnění z právního důvodu, který později odpadl. Na příjemce tohoto plnění totiž bylo po určitou dobu (od právní moci vykonatelného rozsudku do jeho zrušení) legitimně nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale dokonce i jako na právního vlastníka daného plnění, byť se nakonec ukázalo, že tímto z hlediska hmotného práva být neměl. Taková situace je z právního i daňového hlediska daleko více podobná tomu, když daňový subjekt např. odstoupí od smlouvy s účinky ex tunc. Po určitou dobu totiž tento daňový subjekt disponoval předmětem plnění zcela oprávněně, a v obecné rovině tak toto plnění fakticky i právně zvyšovalo jeho majetkovou sféru a on s ním mohl bez jakýchkoliv omezení nakládat. V těchto případech je tedy třeba z daňového pohledu obecně daleko více klást důraz na fakticitu stavu trvajících na základě ještě účinného právního titulu, tedy respektovat faktický průběh událostí a vliv daného plnění na majetkovou sféru daňového subjektu. Pokud se následně ukáže, že tento faktický stav založený účinným právním titulem neodpovídá objektivnímu stavu hmotněprávnímu, pak nelze toto ex post zjištění (následnou událost) promítat zpětně formou opravy (dodatečného daňového přiznání) skutečností ve zdaňovacím období, v němž fakticita plnění nastala a dále nerušeně trvala. Tento závěr má své opodstatnění především v tom, že existence předmětu daně z příjmů je nahlížena optikou jednotlivých zdaňovacích období. Pokud v určitém zdaňovacím období fakticky vzniklo plnění na základě tebdy zcela relevantního právního titulu (zde navíc pravomocného rozhodnutí soudu), je případné budoucí zrušení tohoto právního titulu (cestou mimořádných opravných prostředků) z podstaty věci optikou „původního“ zdaňovacího období zcela nejistou událostí. V okamžiku, který je relevantní pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období, je tedy takové plnění neodlišitelné od ostatních příjmů, které jsou předmětem této daně. Odpadnutí právního důvodu tohoto plnění, k němuž dojde ex post (v jiném zdaňovacím období) nelze v rozhodnou dobu předjímat ani s ním jakkoliv počítat. Zde je dán rozdíl od absolutní neplatnosti právního jednání, jejímiž dopady se zabývala judikatura uváděná účastníky řízení. K té jsou všechny orgány veřejné moci povinny přihlídnout z úřední povinnosti a není jakkoliv závislá na jednání stran či jiných vnějších událostech (podání mimořádného opravného prostředku, zrušení smlouvy s účinky ex tunc, naplnění rozvazovací podmínky atd.).

[29] V případě plnění na základě právního důvodu, který později odpadl (což je situace, která podle civilních soudů nastala v posuzované věci), je tedy z hlediska posouzení vzniku daňově relevantního příjmu rozhodné, že plnění bylo poskytnuto na základě existujícího, účinného právního titulu a že v dobu rozhodnou z hlediska stanovení předmětu daně a daně bylo na daňový subjekt nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale i jako na právního vlastníka tohoto plnění a on se takto k plnění mohl v rozhodnou dobu legitimně chovat (dále s ním disponovat, investovat, zpracovat, konzumovat, brát z něj požitky atd.).

[30] Došlo-li tedy k odpadnutí právního důvodu poté, co již bylo plněno a plnění oprávněně drženo, nebude zpravidla možné s ohledem na výše uvedené tuto událost zpětně reflektovat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za období, v němž bylo plnění drženo v souladu

s tehdy relevantním právním titulem. Jak trefně uvedl stěžovatel, v takovém případě nedošlo ke změně fakticity daného období, která by mohla být zrcadlena prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Zpětné reflektování této následné události si lze představit tehdy, jestliže by nenastala fakticita popsaná výše, tedy že dotčený daňový subjekt by ve skutečnosti neobdržel dané plnění a nenakládal s ním jako by byl jeho právním a ekonomickým vlastníkem, tedy že by toto plnění neovlivnilo jeho ekonomickou sféru (v podstatě že se jednalo o neexistující, zdánlivý příjem, viz dále). Pro podání dodatečného daňového přiznání však nebude zpravidla postačovat, aby si strany po odpadnutí právního důvodu pouze konsenzuálně navzájem vrátily, co bylo plněno. Je tomu tak proto, že se po dobu účinnosti právního titulu oprávněně nacházely v pozici právních a ekonomických vlastníků plnění, z čehož lze usuzovat na to, že se podle toho rovněž chovaly.

37. Jakkoliv se citovaný rozsudek týkal plnění z důvodu, který následně odpadl, Nejvyšší správní soud uvedenou situaci připodobňuje právě k odstoupení od smlouvy s účinky *ex tunc*. Není tedy důvod aplikovat na nyní posuzovanou věci jiná východiska, než ze kterých vyšel Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí.
38. Pro posouzení daňových účinků odstoupení od kupních smluv v nyní projednávané věci je proto podstatné, zda plnění z kupních smluv proběhlo ve zdaňovacím období roku 2017 a bylo poskytnuto na základě existujícího, účinného právního titulu a zda v dobu rozhodnou z hlediska stanovení předmětu daně a daně (opět zdaňovací období roku 2017) bylo na kupující nahlíženo nejen jako na ekonomické, ale i jako na právní vlastníky dotčených apartmánů a oni se takto k plnění mohli v rozhodnou dobu legitimně chovat (dále s ním disponovat, investovat, zpracovat, konzumovat, brát z něj požitky atd.).
39. Z obsahu správního spisu plyne, že v posuzované věci nastaly všechny uvedené podmínky *fakticity plnění* ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, není sporné, že pan P. i paní V byli zapsáni jako vlastníci nemovitostí do katastru nemovitostí a na obou apartmánech prováděli dokončovací práce (což plyne i z dodávek prací, u kterých nyní žalobce požaduje zohlednění daňových odpisů za rok 2018), tj. jak právně, tak i věcně se chovali jako vlastníci obou nemovitostí.
40. K odstoupení od kupních smluv došlo poté, co již bylo plněno a plnění oprávněně drženo. Po dobu účinnosti právního titulu se kupující oprávněně nacházeli v pozici právních a ekonomických vlastníků plnění a podle toho se rovněž chovali. Odstoupení od smlouvy proto není možné zpětně reflektovat ve zdaňovacím období, ve kterém byla plnění držena v souladu s tehdy relevantním právním titulem.
41. Jinými slovy z pohledu daňových účinků odstoupení od kupních smluv se nelze domáhat důsledků (opětovné) existence vlastnického práva žalobce k dotčeným apartmánům v roce 2018.
42. S ohledem na shora uvedené soud uzavírá, že v roce 2018 s ohledem na daňové důsledky soukromoprávních úkonů – odstoupení od smluv, nebyly v případě žalobce naplněny podmínky § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť se nelze domáhat existence vlastnického práva žalobce k předmětným apartmánům a zároveň majetek, u kterého žalobce požaduje uplatnit odpisy, nebyl veden v jeho evidenci, neboť z podstaty věci nebyl majetek uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání *žalobcem*.

IV. Závěr a náklady řízení

43. S ohledem na vše shora uvedené soud shledal podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 26. března 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu