



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. M. K.**, zastoupen Mgr. Martinem Kolaříkem, advokátem se sídlem Pod Zámkem 477/18, Rudolfovo, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3073/14/5000-14103-708571, a ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3074/14/5000-14103-708571, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 19/2014 – 43,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 19/2014 – 43, a rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3073/14/5000-14103-708571, a ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3074/14/5000-14103-708571, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 14.228 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Martina Kolaříka, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 9.114 Kč, a to k rukám advokáta Mgr. Martina Kolaříka, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 3. 12. 2014, č. j. 10 Af 19/2014 – 43, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3073/14/5000-14103-708571, a ze dne 10. 2. 2014,

č. j. 3074/14/5000-14103-708571, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry správce daně na daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 a 2010 tak, že se doměřuje daň ve výši 108.570 Kč a vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21.714 Kč. Zbývající části prvostupňových rozhodnutí zůstaly nezměněny. K doměření daně došlo z důvodu, že žalobce podle správce daně nesprávně zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje týkající se nemovitosti v Hradební ulici č. 286/24 v Českých Budějovicích, protože tuto nemovitost nezačal nikdy pronajímat.

[2] V žalobě žalobce především namítal, že usiloval o pronájem nebytových prostor ve jmenované nemovitosti a jejich využití v restauračním konceptu, který nebyl uskutečněn pro nekorektní jednání zájemců. Ti nedodrželi dohodu, že budou nést náklady na rekonstrukci nebytových prostor. Okolnost, že žalobce nevykázal z pronájmu žádné příjmy, tak byla zapříčiněna skutečností, že nájemci nebyli schopni hradit své závazky. Z hlediska zamýšleného provozu není významné zjištění správce daně při místním šetření, že v nemovitosti nebyly provedeny žádné úpravy.

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel z předpokladu, že uplatnění výdajů souvisejících s konkrétní nemovitostí předpokládá dosažení příjmů. Nepostačuje úmysl vlastníka, že budovu bude užívat k nájmu nebytových prostor, a stejně tak není z hlediska předpisů daňového práva významná okolnost, že nemovitost byla k pronájmu nebytových prostor nabízena. Podle krajského soudu žalobní tvrzení, že je nemovitost od roku 2005 využívána k pronájmu nebytových prostor, nemá oporu ve spise, naopak odporuje zjištění učiněnému správcem daně o tom, že za účelem pronájmu svých nebytových prostor dům využit nebyl, v katastru nemovitostí je stále evidován jako objekt bydlení, při místním šetření nebyly shledány žádné stavební úpravy a nedošlo ani k rekolaudaci domu či jeho části na nebytové prostory. Smlouvy s nájemci nebyly nikdy realizovány, zamýšlené stavební úpravy nebytových prostor na restaurační zařízení nebyly provedeny, což bylo potvrzeno při místním šetření. V uzavřených smlouvách se uvažuje s provozem restaurace s kuchyní a zázemím, neuvádí se, že provoz má být přizpůsoben právě konceptu THE PUB, na který žalobce odkazuje. Provádění stavebních úprav smlouvy vylučují, předpokládá se pouze obvyklá údržba, opravy přesahující opotřebení v porovnání s počátečním stavem převzetí nemovitosti se požaduje projednat s pronajímatelem pronajatých prostor, po skončení nájmu se předpokládá uvést objekt do stavu před vznikem nájemního poměru. Z žádné z těchto smluv nevyplývá, že náklady spojené s užitím nebytových prostor jako THE PUB měl nést pronajímatel. Argumentuje-li žalobce, že nemovitosti v roce 2005 nabízel k pronájmu, pak pro posouzení věci je rozhodné, že nemovitosti pronajaty nebyly a žalobci z nich neplynul žádný příjem. Pouhá nabídka nemovitostí k pronájmu podle krajského soudu nepostačuje, aby daňový subjekt mohl uplatnit výdaje spojené s danou nemovitostí jako výdaje daňové proti neexistujícímu příjmu. Skutečnost, že žalobce nebyl úspěšný v dalších pokusech o pronájem nebytových prostor a nabízí dům s pozemkem k prodeji, na věci nic nemění.

[4] Krajský soud se vyjádřil i k námitkám, které se týkaly uplatněných nákladů spojených s výkonem činnosti insolvenčního správce, kterým žalobce je. Uzavřel, že příjmy žalobce odpovídající hodnotě hotových výdajů označených dlužníků a úpadců hrazených z jejich majetkové podstaty jsou žalobcovým příjmem ve smyslu § 7 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Takto dosažený příjem podléhá zdanění, přičemž při výpočtu dílčího daňového základu nic nebrání uplatnění daňových výdajů.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného k ní

pokračování

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nesprávně interpretoval a aplikoval ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů. Nadále trvá na tom, že uvedená nemovitost byla určena a nabízena k nájmu nebytových prostor, a to od počátku, když za tímto účelem byla stěžovatelem i zakoupena. Stěžovatel od zakoupení nemovitosti v roce 2005 nabízel nebytové prostory k nájmu a minimálně v kontrolních letech 2009 a 2010 započal s pronájmem nebytových prostor. Od obou smluv uzavřených v tomto období však musel stěžovatel z důvodu nekorektního jednání nájemců odstoupit. Jednotliví nájemci nebyli schopni dodržet své povinnosti a zrekonstruovat prostory tak, aby byly způsobilé k řádnému užívání, nebo nebyli schopni naplnit podmínky smluv o smlouvách budoucích, resp. nájemních smluv. V roce 2011 pak byla stěžovatelem po neúspěšných pokusech o pronájem nebytových prostor nemovitost nabízena k prodeji prostřednictvím třetích osob. Co se týče úprav nemovitosti k pronájmu, podle stěžovatele pracovníci správce daně vůbec nemají ponětí o přípravě prostor k pronájmu, kdy jednotlivé nemovitosti či jejich části se upravují dle představ konkrétního nájemce, a to buď na jeho náklady, nebo na náklady pronajímatele, a to vždy na základě příslušné nájemní smlouvy nebo na základě smlouvy, která na tuto skutečnost navazuje a upravuje náhradu nákladů vynaložených na rekonstruované prostory. Tuto skutečnost nevezal správce daně vůbec v potaz. Stěžovatel není ani srozuměn se závěrem, jak mohl správce daně po přibližně 8 letech při místním šetření dovodit, že nemovitost nebyla nikdy od roku 2005 pronajímána, resp. stěžovatelem využívána. Podle stěžovatele nebyla ze strany žalovaného a krajského soudu dostatečně a ve všech souvislostech posouzena skutečnost, že nemovitost byla stěžovatelem zakoupena se záměrem jejího budoucího pronájmu, od tohoto podnikatelského záměru stěžovatel neustoupil a není jeho vinou, že v kontrolním období nebyl dosažen příjem plynoucí z pronájmu nemovitosti. Co do výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odkazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82.

[6] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry ohledně příjmů v insolvenčních a konkursních řízeních. Uznává, že částka ve výši 6.419 Kč formálně představuje hotové výdaje insolvenčního správce, tyto hotové výdaje však nejsou příjmem ani výdajem ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Jedná se *terminus technicus* používaný zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), resp. vyhláškou č. 313/2007 Sb., podle nichž je nutné jednotlivé pohledávky za majetkovou podstatou a výdaje vynaložené v souvislosti se správou majetkové podstaty formálně rozdělit dle požadavků insolvenčního zákona na vyhotovení konečné zprávy a rozdělení těchto jednotlivých pohledávek do konkrétních položek. Nejedná se však o příjem daňového subjektu, ale o výdaj, který je vynakládán prostřednictvím insolvenčního správce z finančních prostředků jednotlivých dlužníků. Stěžovatel je tak i nadále přesvědčen, že výše uvedené příjmy ve věci konkurzu pana I. H. by měl dle správce daně zvýšit o 99.586,32 Kč, když se jedná o příjmy, které nebyly nedopatřením zahrnuty do zdanitelných příjmů, nikoliv o částku ve výši 103.005,32 Kč. Obdobné námitky vznášá stěžovatel k závěru správce daně k částce 103.205 Kč (příjmy ve věci konkursního úpadce Výrobně obchodní družstvo Všemyslice v likvidaci), 3.000 Kč (příjmy ve věci konkursního úpadce GLAVPROJEKT, spol. s r.o.) a 23.500 Kč (příjmy ve věci konkursu úpadce UNO VIVA TRADING s.r.o.), které podle něj rovněž nepředstavují příjem daňového subjektu, ale výdaj, který je vynakládán prostřednictvím správce konkursní podstaty z finančních prostředků jednotlivých úpadců.

[7] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Z obsahu spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel měl v roce 2009 i v roce 2010 příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti jako insolvenční správce podle § 7 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Nerozděloval příjmy na spolupracující osobu, neměl žádné zaměstnance a byl plátcem DPH. Výdaje uplatňoval podle § 7 odst. 7 písm. d) citovaného zákona ve výši 60 %, respektive 40 % z příjmů. Podle správce daně stěžovatel neuvedl do příjmů platby od Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 2. 2009 ve výši 13.646 Kč, ze dne 5. 10. 2009 ve výši 41.650 Kč, ze dne 8. 10. 2010 ve výši 14.040 Kč a další odměnu insolvenčního správce - celkem 8 plateb v souhrnné výši 8.568 Kč od pana J. Č. ve věci jeho oddlužení, platby od pana I. H. ze dne 9. 8. 2010 ve výši 115.469,99 Kč a ze dne 7. 10. 2010 ve výši 433,58 Kč. Dále stěžovatel neuvedl do příjmů úhradu hotových výdajů správce ve výši 103.250 Kč vyúčtovanou na základě konečné zprávy správce konkurzní podstaty úpadce Výrobně obchodní družstvo Všemyslice v likvidaci, úhradu hotových výdajů správce ve výši 3.000 Kč vyúčtovanou na základě konečné zprávy správce konkurzní podstaty úpadce GLAVPROJEKT, spol. s.r.o., ze dne 11. 2. 2010 ani úhradu hotových výdajů správce ve výši 23.500 Kč vyúčtovanou na základě konečné zprávy správce konkurzní podstaty úpadce UNO VIVA TRADING s.r.o. ze dne 24. 6. 2010. Podle správce daně měly být uhrazené hotové výdaje správce zahrnuty také do příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů.

[11] V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 a 2010 stěžovatel vykázal také příjmy z pronájmu nemovitosti v Hradební ulici č. 286/24 v Českých Budějovicích podle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč a výdaje ve výši 480.769 Kč, respektive ve výši 584.208 Kč. Jednalo se o úroky z úvěru ve výši 365.876,53 Kč (490.290,40 Kč v roce 2010), výdaje na zálohy a vyúčtování plynu ve výši 47.501 Kč (49.364 Kč v roce 2010), výdaje na zálohy a vyúčtování elektřiny ve výši 18.730 Kč (14.280 Kč v roce 2010), výdaje na zálohy a vyúčtování vodného ve výši 3.833 Kč (- 2.134 Kč v roce 2010), uhrazenou daň z nemovitostí ve výši 7.226 Kč (ve stejné výši v roce 2010), výdaje na pojištění domu ve výši 25.182 Kč (ve stejné výši v roce 2010) a výdaje na opravy el. zařízení v roce 2009 ve výši 18.340 Kč. Správce daně vyšel ze skutečnosti, že stěžovatel od pořízení v roce 2005 nikdy nemovitost nepronajímал a nevykázal žádné příjmy z pronájmu této nemovitosti. Od roku 2006 do roku 2011 vykazoval u příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů v podaných daňových přiznáních pouze výdaje a ztráty (v roce 2006 ve výši 487.766 Kč, v roce 2007 ve výši 358.896 Kč, v roce 2008 ve výši 365.625 Kč, v roce 2009 ve výši 480.769 Kč, v roce 2010 ve výši 584.208 Kč, v roce 2011 ve výši 330.707 Kč).

[12] Správce daně provedl v rámci daňové kontroly v roce 2012 místní šetření a zjistil, že nemovitost stěžovatele není a nebyla po jejím pořízení v roce 2005 využívána k bydlení ani jako nebytové prostory. V nemovitosti nebyly prováděny žádné úpravy, které by prokazovaly, že je nemovitost připravována k pronájmu. Ani z předložených dokladů nebylo podle správce daně patrné, že by nemovitost byla nabízena k pronájmu a že by byly hrazeny výdaje související

pokračování

s touto nabídkou. Kupní smlouvu stěžovatel nepředložil s odůvodněním, že nemovitost neeviduje jako odpisovaný hmotný majetek v souvislosti s příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů. Tomu podle správce daně nasvědčuje i skutečnost, že stěžovatel neuvedl jako příjem podle § 9 zákona o daních z příjmů pojistné plnění z pojistné události (vodovodní škoda) vzniklé dne 14. 1. 2009 v této nemovitosti a uhrazené dne 2. 6. 2009 pojišťovnou Kooperativa ve výši 218.959 Kč. Výdaje na opravy elektrického zařízení však do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatel zahrnul. Správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 21. 2. 2013 k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení, že má k dispozici smlouvy týkající se pronájmu nemovitosti. Stěžovatel dne 4. 3. 2013 předložil kupní smlouvu a smlouvy týkající se úvěru na pořízení nemovitosti a dne 8. 3. 2013 předložil smlouvu o pronájmu nebytových prostor ze dne 2. 5. 2011 uzavřenou s R. P., dohodu o zrušení této smlouvy ze dne 28. 6. 2011, smlouvu o smlouvě budoucí o nájmu nebytových prostor ze dne 16. 11. 2009 uzavřenou se společností NM Gastro s.r.o. a odstoupení od této smlouvy ze dne 20. 4. 2011. Dále ve svém podání stěžovatel uvedl, že od roku 2006 jednal o poskytnutí práva na užívání konceptu The PUB, Pilsner Unique Bar, když předmětné smlouvy o nájmu nebytových prostor byly přizpůsobovány právě tomuto konceptu. Tento projekt však nebyl v důsledku nekorektního jednání ze strany nájemců dosud uskutečněn. K tomu stěžovatel předložil návrh řešení interiéru a smlouvy o dílo na zhotovení dokumentace pro stavební úpravy interiérových prostor restaurace z roku 2006.

[13] Správce daně vzal za rozhodné, že stěžovatel uzavřel pouze jednu nájemní smlouvu o nájmu nebytových prostor v prvním podlaží nemovitosti k provozování restaurace s kuchyní a zázemím s R. P., přičemž v nájemní smlouvě není uvedeno, že náklady spojené s úpravou prostor bude hradit nájemce. V článku 1. smlouvy nájemce navíc prohlásil, že je s technickým stavem předmětu nájmu podrobně seznámen a nebytové prostory převzal ve stavu způsobilém smluvenému nebo obvyklému užívání. V článku 4. smlouvy je uvedeno, že nájemce je oprávněn provádět v předmětu nájmu obvyklé opravy potřebné pro přizpůsobení předmětu nájmu obvyklým potřebám s ohledem na účel užívání a které napravují poškozený či opotřebený předmět nájmu do kvantitativní i kvalitativní úrovně běžného opotřebení od stavu existujícího k datu započetí pronájmu. Stavební úpravy a ostatní opravy nesmí nájemce provádět bez předchozího písemného souhlasu pronajímatele. Podle článku 5. smlouvy je nájemce povinen ke dni skončení nájemního vztahu uvést místnosti v předešlý stav, budou-li na předmětu nájmu nájemcem provedeny stavební úpravy nebo jiné změny. Nájemní smlouva byla zrušena ještě před zahájením pronájmu na žádost nájemce. Podle předložené smlouvy o budoucí smlouvě o nájmu nebytových prostor uzavřené dne 16. 11. 2009 s NM Gastro s.r.o. se smluvní strany zavázaly uzavřít smlouvu o nájmu nebytových prostor v prvním nadzemním podlaží domu o velikosti 252,35 m² nejpozději do 90 dnů ode dne uzavření této smlouvy za účelem provozování restaurace s kuchyní a zázemím na dobu určitou od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2015. Podle této budoucí smlouvy přebere nájemce nebytové prostory ve stavu způsobilém smluvenému nebo obvyklému užívání a v předmětu nájmu je oprávněn bez souhlasu pronajímatele provádět pouze obvyklé opravy a udržování. Smlouva o nájmu nebytových prostor nebyla ve stanovené době uzavřena a ani ze strany budoucího nájemce nedošlo k písemnému odstoupení od smlouvy s ujednanou smluvní pokutou. Stěžovatel předložil písemnost ze dne 20. 4. 2011 adresovanou společnosti NM Gastro s.r.o., podle které odstupuje od smlouvy o budoucí smlouvě o nájmu bez uvedení důvodů. Tyto skutečnosti jsou podle správce daně v rozporu s tvrzením stěžovatele, že budoucí nájemce nebyl schopen dodržet smluvní ujednání a zrekonstruovat prostory tak, aby byly způsobilé řádnému užívání, a proto byl daňový subjekt nucen odstoupit od smlouvy o smlouvě budoucí. Stěžovatelem předložené nabídky architektonických a projekčních prací a smlouvy o dílo na zhotovení dokumentace stavebních úprav interiérových prostor restaurace sítě The PUB z roku 2006, které nebyly realizovány, neprokazují, že by tyto stavební úpravy interiérových prostor stěžovatel realizoval za účelem

pronájmu a nikoli za účelem vlastní podnikatelské činnosti nebo zhodnocení nemovitosti před jejím prodejem. Stěžovatel totiž uvedl, že nemovitost byla nabízena nejen k pronájmu, ale rovněž k prodeji.

[14] Správce daně tak dospěl k závěru, že uplatněné výdaje neprokazují souvislost s budoucími příjmy z pronájmu nemovitostí podle § 9 zákona o daních z příjmů, ale možnou souvislost s budoucími příjmy z prodeje nemovitostí podle § 10 odst. 1 písm. b), odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, nebo s příjmy osvobozenými od daně podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podle správce daně tak stěžovatel neprokázal své tvrzení, že pronájem nemovitosti byl zahájen již v roce 2005 a tuto činnost vykonává do současnosti a že mu nebylo nájemci uhrazeno nájemné. Dále neprokázal, že ve smlouvách bylo vždy sjednáno, že nájemci na vlastní náklady provedou rekonstrukci předmětu pronájmu tak, aby mohli pronajaté nebytové prostory řádně užívat. Tato skutečnost byla daňovým subjektem deklarována jako důvod ke zrušení těchto smluv. Stěžovatel v příznácních k dani z příjmů fyzických osob za roky 2005 až 2011 nevykázal žádné příjmy z pronájmu a protože podle zjištění správce daně při daňové kontrole nezačal tento majetek nikdy skutečně pronajímat, uvážil správce daně, že nebyly splněny podmínky pro uplatnění výdajů ve výši 480.769 Kč na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů.

[15] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že výše uvedené skutkové okolnosti nejsou mezi stranami v zásadě sporné; stížní námitky směřují k jejich interpretaci pro účely uplatnění vynaložených nákladů podle zákona o daních z příjmů.

[16] Stěžovatel především rozporuje závěr krajského soudu, že pouhá nabídka nemovitostí k pronájmu podle krajského soudu nepostačuje, aby daňový subjekt mohl uplatnit výdaje spojené s danou nemovitostí jako výdaje daňové proti neexistujícímu příjmu, respektive že je možné uplatnit vynaložené náklady jenom v případě, že je nemovitost skutečně pronajímána a v důsledku vynaložených nákladů je dosaženo zdanitelného příjmu. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou, protože se s uvedeným závěrem krajského soudu neztotožnil.

[17] Obecně platí, že daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, které vynaloží, ale pouze takové, jež splňují podmínky zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se k daňové uznatelnosti nákladů daňového subjektu vyjadřuje jednotným způsobem. Mimo jiné v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 66, ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyložil, že *„za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon.“* Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje přirozeně nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že předmětné služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání.

[18] Již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, zdejší soud vymezil vztah mezi vynaloženými náklady a příjmy daňového subjektu tak, že *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy*

pokračování

by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.“ V rovině aplikace na konkrétní skutkové okolnosti to znamenalo, že nebylo možné jako náklady uznat částku vynaloženou za marketingovou studii, která z hlediska svého obsahu zjevně nemohla být daňovému subjektu s ohledem na jeho zvažované potencionální obchodní aktivity prospěšná, což správce daně ověřil důkladným dokazováním. Podobně v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 6 Afs 17/2004 - 96, zdejší soud uvedl: „Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový ve smyslu § 24 zákona, je třeba hodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP a zásadami formální logiky. V právě projednávané právní věci by Nejvyšší správní soud byl připraven aprobovat tu z námitek stěžovatele, podle níž je třeba § 24 zákona interpretovat v tom smyslu, že se musí jednat o takové výdaje, které byly na dosažení, zajištění a udržení příjmu vynaloženy, nikoli které skutečný příjem přinesly. Pak by závěr žalovaného a následně i Městského soudu v Praze neobstál, pokud by byl opřen toliko o skutečnost, že stěžovatel nevykazoval ve svém účetnictví tržby související s užíváním těchto prostor a neúčtoval ani o hmotném majetku umístěném v pronajatých nebytových prostorách. Z § 24 odst. 1 zákona totiž skutečně nelze dovodit, že by se vynaložené výdaje musely vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka v téže době, k němuž se vztahují výdaje. Smysl tohoto ustanovení je totiž třeba spatřovat v kodifikaci pravidla, podle něhož se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.“ Konkrétně správce daně v citované věci neuznal jako oprávněný náklad nájemné, které daňový subjekt uhradil za nájem nebytových prostor, ve kterých však sám v rozhodném období nepodnikal, a nemohlo se ani jednat o podnikatelský záměr, když sám daňový subjekt uvedl, že provoz kavárny v nebytových prostorech byl ztrátový, a proto bylo rozhodnuto o uzavření provozovny a o převedení práv daňového subjektu na třetí osobu.

[19] V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, Nejvyšší správní soud uvedl, že „(n)utno však konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil.“

[20] Z výše uvedeného je především patrné, že dosažení zdanitelného příjmu není podmínkou uplatnění vynaložených výdajů. Tudíž je možné uplatnit i výdaje související s podnikatelským záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý a bezprostřední a ekonomicky racionální vztah (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je „podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra); v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy věžít, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet.“ Zdejší soud opakovaně vyslovil, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, kdo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.

[21] Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu (jako je tomu v případě odst. 2), ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých výdajů zvažoval i skutečnost, zda se mu podaří prokázat jejich relevanci z daňového hlediska. Proto, hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní stran prokázání věcné souvislosti příjmů a nákladů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2011, č. j. 8 Afs 7/2011 – 122, a ze dne 12. 7. 2012, č. j. 1 Afs 53/2012 - 30). Pokud ovšem daňový subjekt v průběhu daňového řízení nesetrvá v rovině obecných tvrzení a předestře plausibilní a ekonomicky racionální zdůvodnění souvislosti uplatňovaných výdajů a předpokládaných příjmů, svá tvrzení konkretizuje a podpoří relevantními důkazy, je na správci daně, aby předestřenou verzi skutečnosti vyvrátil. K vyhodnocení, zda určité výdaje splňují podmínky uznatelnosti ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je vždy nutné posuzovat podmínky, za jakých byly vynaloženy (viz např. rozsudek ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 - 80).

[22] V posuzované věci stěžovatel tvrdil, že vynaložené výdaje mají souvislost s jeho záměrem pronajímat nebytové prostory a využít je v restauračním konceptu. Takový záměr je jistě v obecné rovině ekonomicky racionální a zároveň je zřejmé, že se z různých důvodů nemusí podnikatelsky naplnit. Může se stát, že si nalezení příhodného nájemce vyžádá dlouhou dobu, případně že k němu vůbec nedojde. Podstatné z pohledu účelnosti vynaložení výdajů spojených s udržováním nemovitosti, která má být pronajata, je především to, zda daňový subjekt činí kroky k zamýšlenému využití nemovitosti, tedy zda nějakým způsobem hledá vhodného nájemce. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, že pro uznání výdajů spojených s pronájmem nemovitosti není podstatné, zda je, či není předmětná nemovitost k pronájmu nabízena, nýbrž zda daňový subjekt skutečně příjmy z pronájmu dosahuje. Jak plyne i z judikatury citované výše, podstatné je při zkoumání uvedených výdajů v první řadě to, zda byly vskutku vynaloženy, dále zda byly vynaloženy na stěžovatelem deklarovaný účel a konečně to, zda povaha výdajů v souvislosti s účelem, na něž byly vynaloženy, byla taková, že se stěžovatel v době vynaložení výdajů mohl rozumně domnívat, že za normálního běhu věcí pravděpodobně povedou k dosažení příjmů (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, č. 718/2005 Sb. NSS). Jinak řečeno, správce daně je po ověření, že výdaje nejsou fiktivní (tj. že ve skutečnosti vynaloženy nebyly a že jim odpovídající prostředky byly pod roušku takto deklarovaných výdajů vyvedeny mimo dosah správce daně) a že jsou vskutku vynaloženy na deklarovaný účel (tj. že vynaložené výdaje např. ve skutečnosti neslouží v podstatné míře uspokojování osobní spotřeby stěžovatele nebo jiných osob), povinen zkoumat, zda jde o výdaje v širším ohledu racionálně vynaložené, tedy takové, které se v situaci, v níž se nacházel v rozhodné době stěžovatel, nejevilo nerozumným vynaložit. Správce daně je přitom nucen vzít v úvahu, že činnost, kterou stěžovatel provozoval (investice do nemovitosti za účelem výdělků na jejím pronájmu či, jak se věci nakonec vyvinuly, na jejím prodeji), v sobě z povahy věci obsahuje prvek podnikatelského rizika, jehož intenzita se může v čase měnit (například v souvislosti se změnou obecných ekonomických podmínek, jak tomu bylo za ekonomické krize v minulých letech) a který může vést i k tomu, že záměr ve skutečnosti nepovede k výnosu, jenž byl původně – nikoli iracionálně – očekáván. Podnikatelský záměr si volí každý daňový subjekt sám a není úkolem správce daně, aby nahrazoval uvážení, k jakým účelům je nabytá nemovitost určena a s jakým podnikatelským rizikem. Pouze v případě, že se jedná o záměr zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelný, nelze zásadně výdaje v souvislosti s ním vynaložené považovat za daňově uznatelné (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2005 Sb. NSS). Samotná skutečnost, že předmětná nemovitost v posledku nebyla pronajata, není bez dalšího dostačující

pokračování

k paušálnímu odmítnutí výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů.

[23] Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel toliko ze skutečnosti, že stěžovatel nevykázal z pronájmu žádné příjmy a že žádná z předložených smluv o nájmu nebyla realizována, a nemovitost tak nebyla skutečně pronajata, nemohou být jeho závěry s ohledem na závěry citované judikatury dostatečné. Správce daně ve vztahu k uplatňovaným výdajům stěžovatele neprokázal, že by stěžovatel využíval předmětné prostory k jiným účelům, než které deklaroval, tedy něčemu jinému než k zajištění jejich budoucího pronájmu. Pokud by je stěžovatel využíval pro jiné účely, například k zajištění vlastního bydlení, pak by tyto výdaje nebylo možné zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení příjmů z pronájmu, nebo alespoň ne v jejich plné výši. Ze spisového materiálu není zřejmé, zda se výdaje, které stěžovatel uplatňoval, týkaly celé předmětné nemovitosti, nebo pouze prostorů, které měly být pronajímány. I v tomto směru je nutné rozlišovat, zda mají s dosažením příjmů z pronájmu přímé spojení výdaje, které se týkají celé budovy, tzn. i nepronajímaných prostor. Rozhodující jsou opět konkrétní skutkové okolnosti, tedy především zda jsou vzhledem k velikosti, využitelnosti a jiným vlastnostem nemovitosti výdaje na celý její „provoz“ nutné k zajištění pronájmu, který se týká pouze její části. Již tato úvaha může napovědět o racionalitě uvažovaného podnikatelského záměru, případně vést k vyloučení některých zahrnutých výdajů. Je zřejmé, že řada výdajů vztahujících se na nemovitost jako celek musí být vynaložena i tehdy, má-li být pronajata jen její část, např. takové výdaje, jež slouží k zachování nemovitosti jako funkčního celku či k zajištění přiměřené atraktivity „okolí“ té části nemovitosti, jež je pronajímána. Na druhé straně nelze jako daňově uznatelné akceptovat takové výdaje, které ve skutečnosti slouží ku prospěchu jen či převážně toliko té části nemovitosti, jež pronajímána není. Správce daně v tomto směru uvedl, že v případě příjmů z pronájmu by bylo nutné v souladu s § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů zohlednit i skutečnost, zda předmětem pronájmu je celá nemovitost s pozemkem, s tím, že v předložené smlouvě o nájmu nebytových prostor a smlouvě o budoucí smlouvě o nájmu nebytových prostor, které byly zrušeny, měla být předmětem pronájmu pouze část nemovitosti. Taková úvaha je správná, nicméně je nutné ji provést nejen v případě (dosažených) příjmů z pronájmu, ale i v případě posuzování důvodnosti výdajů vynaložených v souvislosti s dosažením takových příjmů, tedy i v posuzované věci.

[24] Z tvrzení stěžovatele je především patrné, že uskutečnil kroky, které k pronájmu předmětných prostor směřovaly. Tyto kroky správce daně nezpochybnil, pouze poukázal na jejich dílčí nedostatky. Konkrétně správce daně i krajský soud odvozují své závěry ze skutečností, že stěžovatel nebytové prostory nijak stavebně neupravil, že uzavřené smlouvy neřeší náklady na úpravu prostor a neodpovídají konkrétnímu restauračnímu záměru, který stěžovatel zamýšlel realizovat.

[25] K tomu je třeba uvést, že je obecně známou skutečností, že nedílnou součástí restauračního provozu je i jeho prezentace a vizuální identita, která jej vymezuje na trhu a pomáhá získat a udržet zákazníky. Konkrétní vnitřní uspořádání prostoru restaurace a podoba vybavení se proto odvíjí od potřeb provozovatele a cílové skupiny zákazníků. Není tedy nijak překvapivé, pokud stěžovatel nabízel prostory k dalším úpravám a sám za celou dobu, kterou předmětnou nemovitost vlastnil, neprovedl stavební úpravy. Jiný postup by mohl být na místě, pokud by stěžovatel hledal toliko provozovatele jídelny, kterou by sám určitým způsobem hodlal vybudovat, nebo se třeba chtěl podílet na tzv. franšíze, která s sebou může nést určité pevně dané nároky na konečnou podobu pronajímaných prostor. Stěžovatel sice uváděl, že jednal o poskytnutí práva na užívání konceptu The PUB, z rozhodnutí správce daně však není zřejmé, zda byla nabídka pronájmu pevně spojena s tímto konceptem ani jaké povahy byly konkrétní stavební úpravy, které podle správce daně měly být ze strany stěžovatele provedeny. K tomu

je třeba uvést, že při místním šetření správce daně nezjistil, že by nebytové prostory byly nezpůsobilé pro zamýšlený koncept nebo pro jakýkoliv pronájem k restauračnímu provozu. Naopak, podle provedeného šetření byly ve vnitřních prostorách domu v přízemí umístěny vestavěné dřevěné pulty. V prvním podlaží domu se nacházela zařízená kuchyně se spotřebiči odpojenými od sítí. Dále zde byly prostory s vestavěnými dřevěnými pulty, dalším vestavěným příslušenstvím, taneční parket se zrcadly a sociální příslušenství. V domě jsou prostory pro technické zařízení budovy (vytápění apod.) a pro ubytování personálu.

[26] Podle stěžovatele nebyl nájemce schopen dodržet smluvní ujednání a zrekonstruovat prostory tak, aby byly způsobilé k řádnému užívání, a stěžovateli nebylo uhrazeno nájemné, a proto byl nucen ukončit platnost nájemní smlouvy. Podobně stěžovatel tvrdil, že budoucí nájemce nebyl schopen dodržet smluvní ujednání a zrekonstruovat prostory tak, aby byly způsobilé k řádnému užívání, a proto byl stěžovatel nucen odstoupit od smlouvy o smlouvě budoucí. Tato tvrzení, jež mohla být pro unesení důkazního břemene stěžovatele zcela zásadní, pokud by byla prokázána jako pravdivá, bylo záhodno vyjasnit, zvláště byl-li stěžovatel správcem daně vyzván výzvou ze dne 21. 2. 2013 k tomu, aby kromě nájemních smluv, smluv o nájmu nebytových prostor a smluv o smlouvách budoucích předložil veškeré přílohy, dodatky a jiné listiny vztahující se k těmto smlouvám od roku 2005 do současnosti. Správce daně se však namísto toho, aby po stěžovateli nikoli formálně, nýbrž v dialogu s ním a metodou postupného ujasňování a prokazování jednotlivých dílčích skutečností, se spokojil se závěrem o určitých rozporech v tvrzeních stěžovatele a jím předložených smlouvách. Měl se zabývat tím, nakolik se jedná o smlouvy skutečné, zobrazující reálnou ekonomickou aktivitu stěžovatele a jeho komunikaci se subjekty, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mají skutečný zájem o najmutí si částí jeho nemovitosti, anebo o smlouvy formální, uzavřené za účelem vytvoření dojmu, že nemovitost byla k pronájmu nabízena, a ve skutečnosti nemyšlené nikdy vážně. Ani dílčí rozpory mezi tvrzeními stěžovatele a předloženými smlouvami totiž nemusí vylučovat, že byla předmětná nemovitost skutečně nabízena a určena k nájmu nebytových prostor, což je zásadním důvodem, aby bylo výdaje stěžovatele možno považovat za vynaložené k zajištění příjmů z pronájmu. Lze se tedy ztotožnit se závěrem žalovaného, že nebylo prokázáno tvrzení stěžovatele, že nájemce nebyl schopen dodržet smluvní ujednání a zrekonstruovat prostory tak, aby byly způsobilé k řádnému užívání. Žalovaný se nezabýval dostatečně dopadem tohoto závěru na uznání stěžovatelem uplatňovaných výdajů. To samé platí i pro uzavřenou smlouvu o smlouvě budoucí, od které bylo odstoupeno. Žalovaný tuto skutečnost vztahuje pouze k závěru, že předmětné prostory nebyly skutečně pronajímány, což, jak bylo vysvětleno, není samo o sobě důvodem vyloučení uplatněných výdajů.

[27] Správce daně netvrdil a ani neprokázal, že by zmíněné smlouvy nebyly vůbec uzavřeny, nebo že by jednání stěžovatele skrývalo jinou ekonomickou povahu, nebo dokonce naplňovalo znaky ukrývání osobní spotřeby, odčerpávání prostředků mimo dosah správce daně apod. Jsou-li ustanovení uzavřených smluv nedostatečná, protože například neřeší, kdo ponese náklady na stavební úpravy, pak to ještě neznamená, že se nejedná o smlouvy o pronájmu, případně o smlouvy o smlouvě budoucí. Navíc, jak již bylo uvedeno, z výsledku šetření je patrné, že prostory, které měly být pronajímány, patrně bylo možné provozovat i bez výrazných stavebních úprav, respektive že takové úpravy by byly zapotřebí jedině v případě realizace konceptu The PUB. Správce daně tak na jednu stranu stěžovateli vyčítá, že nerealizoval původně zamýšlený restaurační koncept, na druhou stranu ale nerespektuje podmínky uzavřených smluv, které nejsou s postupem stěžovatele v zásadním rozporu.

[28] Kasační stížnost je s ohledem na výše uvedené důvodná, neboť krajský soud stejně jako správce daně nesprávně vycházel z předpokladu, že výdaje podle § 9 zákona o daních z příjmů je možné uplatnit výhradně tehdy, dojde-li k pronájmu. Tímto směrem bylo vedeno

pokračování

dokazování správce daně, proto je nezbytné, aby se v dalším řízení správce daně vyrovnal s dalšími skutečnostmi rozhodnými pro zahrnutí stěžovatelem uplatněných výdajů v rozhodném zdaňovacím období. Je na správci daně, aby vyzval stěžovatele k prokázání skutečnosti, že stěžovatel činil kroky vedoucí k pronájmu předmětných prostor, tedy že tyto prostory byly k pronájmu nabízeny, a aby se v strukturovaném dialogu s ním pokusil dostatečně objasnit rozhodné skutkové okolnosti. Dále se musí správce daně vyrovnat také s nastíněnou otázkou, zda lze všechny uplatňované výdaje uznat jako vynaložené k zajištění příjmu z pronájmu, přestože nebylo uvažováno o pronájmu nemovitosti jako celku, a konečně i se skutečností, že stěžovatel po nějaké době začal předmětnou nemovitost nabízet k prodeji.

[29] Co se týče vyplacené odměny insolvenčního správce i náhrady hotových výdajů, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu, že se jedná o příjem žalobce podřaditelný ustanovení § 7 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že je tato odměna insolventnímu správci zpravidla vyplácena z majetkové podstaty, nehraje roli, protože se nejedná o finanční prostředky insolvenčního správce. U toho se předpokládá, že vynakládá hotové výdaje a má nárok na odměnu za svoji činnost, podobně jako je tomu například u advokáta ustanoveného soudem pro zastupování účastníka soudního řízení. A také v tomto případě podléhají, podobně jako odměny advokátů, tyto příjmy dani z příjmů. I to je důvod, proč § 38 insolvenčního zákona mimo jiné uvádí, že je-li insolvenční správce plátcem daně z přidané hodnoty, náleží mu k odměně a k náhradě hotových výdajů částka odpovídající této dani, kterou je insolvenční správce povinen z odměny a z náhrady hotových výdajů odvést dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zákon tak nezavádí z daňového hlediska pro odměny insolvenčního správce a náhrady hotových výdajů žádný zvláštní režim. Ani Nejvyšší správní soud nenalezl důvod k takovému odlišování, které ve své argumentaci provádí stěžovatel. Jak správně uvedl žalovaný, hotové výdaje jsou nezbytné výdaje vydávané insolvenčním správcem, jež nelze zahrnout pod jiné formy výdajů v rámci insolvenčního řízení. Tyto výdaje je tedy třeba odlišit od výdajů vynaložených v souvislosti se správou majetkové podstaty, o nichž hovoří § 302 odst. 2 písm. b) insolvenčního zákona a tvoří odlišnou položku jako součást konečné zprávy. V této souvislosti tedy nelze hovořit o pouhém formálním rozdělení pohledávek za majetkovou podstatou a výdajů vynaložených v souvislosti se správou majetkové podstaty. Tato stížní námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost byla podána důvodně, zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány předpoklady pro zrušení rozhodnutí žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i napadená rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení.

[32] V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 6.000 Kč (soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 2 x 3.000 Kč) a odměny zástupce.

Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby) 2 x 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů činí 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6.800 Kč, tj. 1.428 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 14.228 Kč.

[33] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 5.000 Kč (soudní poplatek za podanou kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a odměny zástupce. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (sepsání kasační stížnosti) 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů činí 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Jelikož je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3.400 Kč, tj. 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 9.114 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu