

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **Q. C. s.r.o.**, zast. JUDr. Jiřím Švihlou, advokátem, se sídlem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Prokišova 5, 371 87 České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2003, č. j. 10 Ca 180/2003 – 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2003, č. j. 6429/120/2003, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v T. S. ze dne 31. 10. 2002, č. j. 25878/02/078970-DV, kterým jí byla dodatečně snížena daňová ztráta za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 o 1 665 762,83 Kč. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný konstatoval, že dne 19. 4. 2000 byla uzavřena kupní smlouva mezi I. S. a společností Q. C. s.r.o. (zast. jednatelkou I. S.) na koupi pozemků a průmyslových objektů v katastrálním území T. S. V čl. IV této smlouvy byla obsažena rozvazovací podmínka podle § 36 občanského zákoníku pro případ nezaplacení vyměřené daně z převodu nemovitosti ve lhůtě šedesáti dnů ode dne splatnosti daně. Vzhledem k nesplnění dohodnutých povinností odstoupila I. S. dne 18. 1. 2002 od kupní smlouvy ve smyslu § 48 občanského zákoníku a stala se opět vlastníkem výše uvedených nemovitostí. Dále žalovaný konstatoval, že právní účinky odstoupení nastávají zpětně, od počátku existence smluvního vztahu a poněvadž tedy kupní smlouva byla zrušena od svého počátku, neměla společnost Q. C. předmětné nemovitosti ve svém vlastnictví, a tudíž si v tomto zdaňovacím období nemohla uplatnit daňové odpisy těchto nemovitostí. Citoval ustanovení § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého odpisuje hmotný majetek poplatník mající k majetku vlastnické právo, a současně podle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů musí být tento majetek evidován v majetku

poplatníka. Nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že uplatněné odpisy je nutné považovat za náklady na nájemné a tudíž za daňový náklad. K tomu dále uvedl, že z protokolu ze dne 5. 3. 2003, č. j. 6934/03/078930/DPPO/HD, je patrné, že paní S. nájemné nebylo od 1. 4. 2000 zaplaceno. Nájemné za rok 2000 bylo uplatněno pouze za období leden až březen, ve zbývající části roku 2000 a v roce 2001 nebylo o nájemném účtováno, což bylo ověřeno i v účetnictví žalobkyně. Po obsáhlém odůvodnění výše uvedené problematiky uzavřel, že nelze akceptovat požadavek žalobkyně, aby správce daně uznal část odpisů hmotného majetku jako cenu obvyklou za pronájem nemovitostí. Za nedůvodnou považoval žalovaný námitku stran vyloučení z daňově uznatelných nákladů ve zdaňovacím období 2001 částku 20 895,99 Kč a částku 11 012,21 Kč za uskutečněné hovory z mobilních telefonů. Konstatoval, že nebylo prokázáno, že se jedná o výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně včas žalobu, v níž uvedla, že rozhodnutí žalovaného napadá jen v části týkající se neuznání odpisů hmotného majetku ve výši 1 152 101 Kč, přičemž důvody nezákonnosti spatřovala v porušení ustanovení § 2 odst. 7 a § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť správce daně a potažmo žalovaný, nevzali na zřetel, že žalobkyně po zrušení kupní smlouvy užívala předmět zrušené kupní smlouvy, t. j. nemovitosti zapsané na Listu vlastnictví č. 263 pro obec v k. ú. T. S., bez právního důvodu, a že je tudíž nutno uplatněné odpisy považovat za náklady na nájemné, neboť budou představovat závazek vůči paní I. S. Na podporu svého tvrzení se žalobkyně dovolávala ustálené judikatury, konkrétně rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 2526/98 a tam vysloveného právního názoru, že bezdůvodným obohacením je též majetkový prospěch získaný bez právního důvodu, který je obohacený povinen vydat. Výši závazku vůči I. S., vzniklého z titulu bezdůvodného obohacení, který podle žalobkyně za rozhodné období činí 1 960 150 Kč, žalobkyně vypočítala z ročního nájemného, tak jak bylo stranami dohodnuto v nájemní smlouvě z 1. 12. 1998, jejímž předmětem byly nemovitosti shodné jako v následně uzavřené a poté ex tunc zrušené kupní smlouvě. Jako nový důkaz k žalobě v této souvislosti žalobkyně předložila dohodu o narovnání ze dne 8. 10. 2003, kterou se zavázala shora uvedenou částku uhradit I. S. do 31. 12. 2004. Žalovaný se podle žalobkyně vůbec nezabýval jejím požadavkem, uplatněným při projednání zprávy o daňové kontrole, aby v doměření daně byla zohledněna daňová ztráta z minulých let. Prvostupňový správce daně tak porušil ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, a žalovaný, který na tuto již v odvolání uplatněnou námitku nereagoval, postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 věta první daňového řádu. Stejně tak jako v případě neuznání obvyklé ceny nájemného, když její výše odpovídá výši neuznaných odpisů hmotného majetku z důvodů ex tunc zrušené kupní smlouvy. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného ve spojení s rozhodnutím prvostupňového správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V doplnění žaloby žalobkyně poukázala na skutečnost, že předmětem prodeje průmyslového objektu a pozemků byly i věci movité, např. silo na piliny a mostový jeřáb, které s ohledem na jejich technické provedení lze půjčit. Stran možnosti odpisování tohoto hmotného movitého majetku v roce 2000 i v následujících letech citovala ustanovení § 30 odst. 12 písm. h) a i) zákona o daních z příjmů, a ohledně skutečnosti, že silo na piliny a mostový jeřáb jsou hmotným majetkem ve smyslu § 26 citovaného zákona, který lze odepisovat, se dovolávala pokynu Ministerstva financí D-190, konkrétně výkladu k tomuto ustanovení a znaleckého posudku soudního znalce S. V., jímž byla stanovena cena předmětného skladového a manipulačního zařízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 17. 12. 2003, č. j. 10 Ca 180/2003 – 60, žalobu žalobkyně zamítl a dále rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává. V odůvodnění rozsudku soud konstatoval, že vztahujícím se právním předpisem k předmětné věci bylo ustanovení § 26 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí), upravující odpisování hmotného majetku, kterým se rozumí postupné zahrnování hodnoty hmotného (ale i nehmotného) majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se

vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Hmotný majetek podle § 28 odst. 1 téhož zákona odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, a předpis také v § 28 odst. 3 stanoví, kdy technické zhodnocení pronajatého majetku a tzv. jiný majetek (§ 26 odst. 3 písm. c/) může na základě písemné smlouvy odepisovat nájemce. Uvedl, že o takovou situaci se v souzeném případě nejednalo a odpisy ve zdaňovacím období roku 2001 uplatnila společnost žalobkyně, která vlastnictví k předmětným nemovitostem (pozemkům a stavebním objektům) nabyla dne 20. 4. 2000 vkladem do katastru nemovitostí z titulu kupní smlouvy, uzavřené dne 19. 4. 2000, s I. S. jako prodávající. Protože ale z důvodů právně účinného a účastníky nezpochybňovaného odstoupení jmenované od kupní smlouvy, byla kupní smlouva podle § 48 odst. 2 občanského zákoníku zrušena od samého počátku, odpadl i právní důvod k odepisování hmotného majetku žalobkyní. Uzavřel, že v předmětné věci odpisy hmotného majetku byly sice uplatněny v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů, neboť výdaji jsou také odpisy hmotného majetku, ale následně zrušením dotčené kupní smlouvy s účinky ex tunc nastala situace, kdy nebylo respektováno ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Postup správce daně, který žalobkyni uplatněnou daňovou ztrátu snížil, mj. právě také o odpisy hmotného majetku ve shora uvedené výši, byl postupem učiněným jak v souladu se skutkovým zjištěním, tak právní úpravou, jmenovitě ustanovením § 26 a násl. zákona o daních z příjmů. Soud v této souvislosti poznamenal, že pokud na účinky odstoupení od smlouvy nereagovala dodatečným daňovým přiznáním v intencích příkazu ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu společnost žalobkyně, musel tak učinit správce daně, jehož povinností je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností daňových poplatníků. Krajský soud neshledal důvodnou výtku žalobkyně, že žalovaný nerespektoval ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu a nevycházel z ustanovení § 2 odst. 7 téhož zákona, když nezohlednil skutečnost, že žalobkyně po zrušení kupní smlouvy, tedy od 24. 4. 2000, bez právního důvodu předmětné nemovitosti užívala, a že i tudíž za rozhodné období (v daném případě za zdaňovací období roku 2001) vznikl vůči I. S. závazek v podobě nájemného. Původní nájemní smlouva byla zrušena uzavřením kupní smlouvy, po uzavření kupní smlouvy žádná nová nájemní smlouva uzavřena nebyla a o nájemném účtováno nebylo. Dohoda o narovnání, kterou účastníci řeší situaci, která nastala po zrušení kupní smlouvy s účinky ex tunc, tedy především otázku vzniku bezdůvodného obohacení na straně žalobkyně, jakož i výši peněžité náhrady, která má být I. S. v budoucnu poskytnuta, byla uzavřena 8. 10. 2003. Soud konstatoval, že žalobkyni nic nebrání, aby poté, co I. S. peněžitou náhradu poskytne - podle dohody se tak mělo stát ve lhůtě do 31. 12. 2004, takové plnění zahrnula do svých daňových nákladů. Dále konstatoval, že ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu o simulovaných právních úkonech není na věc aplikovatelné, neboť nebylo zjištěno, že převod vlastnictví I. S. na společnost žalobkyně byl toliko předstírán, např. za účelem optimalizace daňového základu. Uvedl, že požadavek, aby v doměření daně byla zohledněna daňová ztráta z minulých let, uplatnila žalobkyně při projednávání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2000, a žalovaný se s touto námitkou vypořádal v odůvodnění žalobou nenapadeného rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Neuznal proto důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný porušil ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu tím, že nepřezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Pro úplnost dodal, že postup správce daně při daňové kontrole je upraven v § 16 daňového řádu. Zjistí-li správce daně, že daňový základ je vyšší, než jak byl např. konkludentně vyměřen jako v případě žalobkyně ve vztahu k roku 2000, pak jsou dány důvody pro dodatečné doměření daně. Při dodatečném doměření daně správce daně přihlíží ke skutečnostem, které souvisejí právě se zvýšeným daňovým základem, pokud ale daňová ztráta z takto zvýšeným daňovým základem nesouvisí, přihlížet k ní nelze. Poukázal na shodnou judikaturu Krajského soudu v Českých Budějovicích – rozsudek - ze dne 27. 6. 2003, sp. zn. 10 Ca 61/2003, publikovanou jako judikát č. 277/2003 ve Sbírce rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových - Sbírka ORAC - daňová, roč. IV, sešit 9 - 10/2003. K doplnění žaloby krajský soud podotkl, že lze jen připomenout, že v průběhu řízení nebylo prokázáno, a netvrdí to ani žalobkyně v žalobě, že by silo na piliny, nebo mostový jeřáb,

byly žalobkyní užívány na podkladě smlouvy o výpůjčce, event. že by se jednalo o situaci předvídanou ustanovením § 30 odst. 12 písm. h) a i) zákona o daních z příjmů, které vymezuje jen další subjekty, které mohou pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. Pro všechny tyto a výše uvedené důvody neshledal krajský soud žádný důvod, pro který by měl napadené rozhodnutí, jakož i související prvostupňové rozhodnutí zrušit. Žalobu žalobkyně proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. v plném rozsahu zamítl.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 1. 2004, č. j. 10 Ca 180/2003 - 74, byla stěžovatelka vyzvána k doplnění kasační stížnosti ve lhůtě jednoho měsíce od doručení tohoto usnesení, a to konkrétně důvodů nezákonnosti dotčeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti ze dne 20. 2. 2004 uvedla, že je toho názoru, že nezákonnost napadeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích spočívá v nesprávném posouzení právních otázek tak, jak je toto nesprávné právní posouzení podrobně rozvedeno v odůvodnění napadeného rozsudku. Nesprávné právní posouzení podle názoru stěžovatelky spočívalo v tom, že krajský soud neakceptoval právní stanovisko stěžovatelky tak, jak je uvedeno v žalobě, a bylo by opakováním toho, co je uvedeno v žalobě z 10. 10. 2003, pokud by toto bylo opakovaně písemně rozvedeno v kasační stížnosti. Stěžovatelka z hlediska odůvodnění nesprávného právního posouzení krajským soudem, jako důvodu pro podání této kasační stížnosti, zcela odkázala na právní a skutkovou argumentaci tak, jak je tato uvedená v žalobě, a rovněž odkázala na procesní podání, předložené v písemné formě v průběhu ústního jednání dne 17. 12. 2003 a na protokolovaný přednes právního zástupce stěžovatelky, učiněný při jednání dne 17. 12. 2003. Navrhovala, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V následném doplnění kasační stížnosti ze dne 23. 2. 2004 rozvedla, že s ohledem na skutečnost, že došlo k platnému odstoupení od smlouvy a jejímu zrušení ex tunc, vzniklo na straně Q. C. s.r.o. tzv. bezdůvodné obohacení podle § 458 odst. 1 občanského zákoníku. Podle tohoto ustanovení musí být vydáno vše, co bylo nabyto bezdůvodným obohacením, a není-li to dobře možné, musí být poskytnuta peněžitá náhrada. Dále uvedla, že na straně Q. C. s.r.o. došlo v důsledku platného odstoupení od smlouvy k zániku jejich vlastnického práva, a to od počátku, a dále, že v důsledku platného odstoupení od smlouvy, Q. C. s.r.o. bez právního důvodu užívalo předmět zrušené kupní smlouvy. Poukázala na ustálenou judikaturu (sp. zn. 25 Cdo 2526/98 NS ČR), podle níž je bezdůvodným obohacením též majetkový prospěch získaný bez právního důvodu. Dále konstatovala, že před uzavřením předmětné kupní smlouvy byla mezi smluvními stranami uzavřena dne 1. 12. 1998 smlouva o nájmu a podnájmu nebytových prostor, jejímž předmětem byly shodné nemovitosti, které byly předmětem kupní smlouvy z 19. 4. 2000, roční výše nájemného byla sjednána dohodou ve výši 1 109 150 Kč + 5 % DPH ročně. Tudíž Q. C. s.r.o. bez právního důvodu užívala předmětné nebytové prostory v době od 24. 4. 2000 do doby, kdy došlo k platnému odstoupení od smlouvy včetně provedení záznamu zániku práva. Výše bezdůvodného obohacení za rozhodné období, tedy závazek Q. C. s.r.o., vůči paní I. S., činil 1 960 150 Kč, o čemž svědčí písemná dohoda o narovnání z 8. 10. 2003, kterou stěžovatelka předložila jako nový důkaz. Stěžovatelka měla zato, že tímto byl objasněn a definován právní vztah za rozhodné období. Stěžovatelka rovněž v této souvislosti odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 38 Ca 248/1998. Na závěr uvedla, že v daném případě žalovaný učinil závěr, který odporuje základním zásadám logického myšlení a uvažování, neboť neučinil závěr žádný a vůbec nedefinoval a neobjasnil, jaký právní vztah byl na straně stěžovatelky po zrušení kupní smlouvy v rozhodném období. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný při svém rozhodování nevycházel z ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tedy že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení nebral v úvahu, nehodnotil, a vůbec nezjišťoval skutečný obsah právního úkonu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s výše uvedenými tvrzeními stěžovatelky se nelze ztotožnit. Stěžovatelkou neoprávněně uplatněné odpisy nelze přehodnotit na cenu obvyklou za pronájem nemovitostí, když o nájemném účtováno nebylo. Konstatoval, že povinností správce daně v daňovém řízení je ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení základu daně a daně, popř. daňové ztráty. Podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní zákon nebo předpis nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Podle § 24 odst. 1 téhož zákona se pro zjištění základu daně náklady (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. O nájemném od dubna 2000 nebylo stěžovatelkou účtováno, a nebylo ani jí prokázáno, že by se předmětná částka měla rovnat nájemnému za rok 2001. Uvedl, že případný není ani poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího soudu, jehož právní názor spočíval v tom, že plnění, které je povinen vydat obohacený, jemuž vznikl prospěch užíváním nebytových prostor k bydlení bez právního důvodu, musí vycházet z hodnoty nájemného z bytu. Každý případ je totiž nutno posuzovat individuálně ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím ke všem skutečnostem, které v dané věci vyšly najevo. V tomto případě nešlo o obchodní vztah mezi dvěma nezávislými osobami, nýbrž mezi osobami ekonomicky a personálně spojenými. Povinností správce daně bylo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení základu daně a daně, nikoli kvalifikace či definice právního vztahu na straně daňového subjektu po zrušení kupní smlouvy, jak stěžovatelka požadovala. Z tohoto důvodu je podle názoru žalovaného zcela nedůvodné její tvrzení o neslušnosti chování odpůrce. Žalovaný v plném rozsahu odkázal na své písemné stanovisko k žalobě stěžovatelky ze dne 18. 11. 2003, ve kterém se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, shodným de facto s námitkami uvedenými v kasační stížnosti, a s poukazem na výše uvedené navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila ve své kasační stížnosti. Z obsahu kasační stížnosti plyne, že ji stěžovatelka podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Ze správního spisu v předmětné věci Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 19. 4. 2000 uzavřela žalobkyně kupní smlouvu s paní I. S., která je jednatelkou a společnicí žalobkyně, a to na koupi pozemků a průmyslových objektů v k. ú. T. S. Na základě této kupní smlouvy žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2001 zahrnula do daňových nákladů odpisy hmotného majetku ve výši 1 558 513 Kč. Podle článku II. smlouvy činila celková dohodnutá kupní cena pozemků a průmyslových objektů částku 24 539 340 Kč a měla být placena v ročních splátkách, a to ročně maximálně ve výši 15 % čistého ročního zisku žalobkyně, nejméně však 500 000 Kč ročně. Dále se žalobkyně v tomto článku zavázala, že nejpozději do

30. 11. 2000 zaplatí zálohu na budoucí splátky kupní ceny ve výši 3 500 000 Kč s tím, že pokud v tomto termínu tuto zálohu nesloží, sjednává se, že prodávající je oprávněna od smlouvy odstoupit. Dále soud zjistil, že v článku IV. smlouvy je uvedeno, že žalobkyně hradí za prodávající daň z převodu nemovitostí, která se po zaplacení stává v plné výši mimořádnou splátkou kupní ceny. Pro případ nezaplacení vyměřené daně z převodu nemovitostí ve lhůtě 60 dnů ode dne splatnosti této daně byla sjednána pro kupní smlouvu rozvazovací podmínka podle § 36 občanského zákoníku.

Dále bylo zjištěno, že dohodnutou zálohu na budoucí splátky ve výši 3 500 000 Kč žalobkyně nesložila a nedodržela ani sjednanou šedesátidenní lhůtu k zaplacení vyměřené daně z převodu nemovitostí. Z tohoto důvodu dne 18. 1. 2002 paní I. S. od kupní smlouvy odstoupila ve smyslu § 48 občanského zákoníku. Téhož dne bylo sepsáno ve smyslu výše citovaných ustanovení občanského zákoníku a § 36 vyhlášky Českého úřadu zeměměřičského a katastrálního č. 190/1996 Sb., kterou se provádí zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, souhlasné prohlášení, dle něhož opětovně vzniká vlastnické právo k předmětným nemovitostem paní I. S., a to na základě odstoupení od kupní smlouvy. Dne 21. 1. 2002 bylo souhlasné prohlášení s návrhem na provedení záznamu do katastru nemovitostí podáno na katastrální úřad. Na tomto základě pak došlo k převodu vlastnického práva zpět na paní I. S.

Dne 16. 9. 2002 byla u žalobkyně uzavřena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2001. Správní orgán konstatoval, že odstoupením od předmětné kupní smlouvy, se kupní smlouva ruší od samého počátku, a že jejím zrušením současně odpadl důvod k odpisům hmotného majetku. Společnost žalobkyně, která z titulu následně ex tunc zrušené kupní smlouvy daňové odpisy v daňovém přiznání za rok 2001 uplatnila, měla ve smyslu ustanovení § 41 daňového řádu do konce následujícího měsíce po tomto zjištění (tedy po zmíněném odstoupení od smlouvy) předložit správci daně dodatečné daňové přiznání, což neučinila. Konstatováno bylo rovněž, že o částku uplatněných odpisů hmotného majetku ve výši 1 558 513 Kč bude snížena žalobkyni v daňovém přiznání vykázaná daňová ztráta.

Dodatečným výměrem ze dne 31. 10. 2002 Finanční úřad v T. S. žalobkyni dodatečně snížil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2001 o 1 665 762,83 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole a z úředního záznamu správce daně je seznatelné, že daňová ztráta byla mj. snížena také právě o částku 1 558 513 Kč, představující neuznané odpisy hmotného majetku.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti předně namítala, že krajský soud neakceptoval jí zastávané právní stanovisko tak, jak je uvedeno v žalobě, t. j. že žalovaný a správní orgán prvního stupně v průběhu daňového řízení porušili ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebyly zjištěny co nejúplněji, neboť správní orgán prvního stupně neobjasnil zjevné nesrovnalosti v předmětných právních vztazích, nevypořádal se s tím, jaký právní vztah byl a je mezi stěžovatelkou a prodávající paní I. S. po zrušení kupní smlouvy, uzavřené dne 19. 4. 2000 v důsledku platného odstoupení od smlouvy ze strany prodávající. K této námitce Nejvyšší správní soud poznamenává, že porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nebylo zjištěno. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že správní orgán prvního stupně pochybil, pokud neobjasnil nesrovnalosti v předmětných právních vztazích a nevypořádal se s tím, jaký existuje právní vztah mezi stěžovatelkou a prodávající paní S. po zrušení kupní smlouvy v důsledku platného odstoupení od této smlouvy ze strany prodávající.

Nejvyšší správní soud naopak zdůrazňuje, že právním vztahem stěžovatelky, který nastal po odstoupení od kupní smlouvy, se zabýval jak žalovaný (byť tvrdil, že to není jeho povinnost), tak i krajský soud. Nutno ovšem dodat, že výše uvedené orgány se zabývaly právním vztahem stěžovatelky především z hledisek vztahujících se k předmětu tohoto přezkumného soudního řízení, t. j. k rozhodnutí

žalovaného a finančního orgánu prvního stupně, jimiž byla stěžovatelce snížena daňová ztráta za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 o 1 665 762,83 Kč.

Nejvyšší správní soud tedy znovu zdůrazňuje, že odpisy hmotného majetku byly stěžovatelkou sice uplatněny v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. a) zákona o dani z příjmů, ale odstoupením od kupní smlouvy podle § 48 občanského zákona, tedy ex tunc, nastala situace, kdy nebyly splněny podmínky ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Na tuto situaci měla stěžovatelka reagovat tak, že do konce měsíce následujícího po tomto zjištění (tedy po zmíněném odstoupení od smlouvy) měla předložit správci daně dodatečné daňové přiznání podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatelka takto však nepostupovala. Učinil tak správce daně po provedení daňové kontroly, který vydal jednak rozhodnutí č. j. 25878/02/078970-DV ze dne 31. 10. 2002, jímž snížil daňovou ztrátu stěžovatelky (předmět tohoto přezkumného soudního řízení), a jednak rozhodnutí č. j. 25877/02/078970-DV rovněž ze dne 31. 10. 2002, jímž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 ve výši 404 860 Kč, které ovšem předmětem tohoto přezkumného soudního řízení není.

Stěžovatelka sice nezpochybňuje právní názor o tom, že v dané věci nebyly splněny zákonné podmínky pro odpis majetku, ale dovolává se toho, aby správce daně na základě svého úsudku uznal namísto neoprávněně uplatněných odpisů závazek stěžovatelky vůči majitelce objektů, a to částkou za pronájem nemovitostí.

S tímto požadavkem stěžovatelky se nelze ani podle názoru Nejvyššího správního soudu ztotožnit. Především je nutno zdůraznit, že původní nájemní smlouva z roku 1998 byla zrušena uzavřením kupní smlouvy, poté pro rok 2001 žádná nová nájemní smlouva uzavřena nebyla, a dohoda o narovnání, jíž účastníci řeší situaci, která nastala po zrušení kupní smlouvy s účinky ex tunc, tedy především otázku vzniku bezdůvodného obohacení na straně stěžovatelky, jakož i výši peněžité náhrady, která má být I. S. v budoucnu poskytnuta, byla uzavřena 8. 10. 2003. Zvláště je pak třeba zdůraznit, že v účetnictví stěžovatelky o nájemném účtováno nebylo, což ostatně ani stěžovatelka nezpochybňuje.

Jestliže tedy podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně náklady (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy, nemůže se stěžovatelka účinně dovolávat zohlednění nájemného, když o nájemném od dubna 2000 nebylo účtováno a nebylo jí prokázáno, že by se částka 1 665 762,83, případně částka 1 558 513 Kč, představující odpisy hmotného majetku za zdaňovací období roku 2001, měla rovnat nájemnému za rok 2001.

Jak již však bylo uvedeno krajským soudem v odůvodnění napadeného rozsudku, stěžovatelce nic nebrání v tom, aby poté, co I. S. poskytne peněžitou náhradu podle dohody o narovnání uzavřené dne 8. 10. 2003, takové plnění zahrnula do svých daňových nákladů.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že se stěžovatelkou lze souhlasit potud, pokud uvádí, že podle § 451 odst. 2 občanského zákoníku je bezdůvodným obohacením majetkový prospěch získaný plněním bez právního důvodu, plněním z neplatného právního úkonu nebo plněním z právního důvodu, který odpadl, jakož i majetkový prospěch z nepoctivých zdrojů, s tím, že kdo se na úkor jiného bezdůvodně obohatí, musí obohacení vydat (§ 451 odst. 1 OZ). Podle § 458 odst. 1 téhož zákona, musí být vydáno vše, co bylo nabyto bezdůvodným obohacením. Není-li to dobře možné, zejména proto, že obohacení záleželo ve výkonech, musí být poskytnuta peněžitá náhrada.

Z dohody o narovnání uzavřené dne 8. 10. 2003 mezi stěžovatelkou a I. S. plyne, že obě strany za bezdůvodné obohacení považují částku 1 960 150 Kč, představující částku za užívání nebytových prostor v době od 24. 4. 2000 do doby, kdy došlo k platnému odstoupení od smlouvy včetně provedení záznamu zániku práva. Podkladem pro vypočtení této částky byla výše ročního nájemného 1 109 150 Kč + 5 % DPH ročně. Uvedenou částku měla stěžovatelka zaplatit I. S. do 31. 12. 2004.

Nejvyšší správní soud uvádí, že není v pravomoci správních orgánů ani soudů rozhodujících ve správním soudnictví, posuzovat výše uvedenou dohodu, avšak rozhodující je to, že stěžovatelka se jí nemůže účinně dovolávat v tom směru, aby byla zohledněna tam uvedená částka bezdůvodného obohacení namísto částky představující odpisy hmotného majetku, a to především proto, že ve zdaňovacím období roku 2001 nebylo I. S. z této částky nic zaplaceno, což rovněž stěžovatelka nezpochybňuje.

Dovolává-li se stěžovatelka v kasační stížnosti dále nesprávného právního posouzení bodu III. písm. b) žaloby, je třeba uvést, že neuvádí-li stěžovatelka v čem nesprávnost právního posouzení soudu spočívá, nelze se k této její námitce blíže vyjádřit. Nicméně Nejvyšší správní soud uvádí, že „bod III. písm. b) žaloby se týkal požadavku stěžovatelky na to, aby v doměření daně byla zohledněna daňová ztráta minulých let. K této námitce se vyjádřil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zcela vyčerpávajícím způsobem a Nejvyšší správní soud v plném rozsahu na příslušnou část odůvodnění poukazuje.

V návaznosti na uvedené proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že není dán žádný z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., pro které by bylo třeba napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit, neboť se nejedná o rozhodnutí nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a rovněž Nejvyšší správní soud neshledal žádnou vadu řízení, jež by spočívala v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, přičemž rozhodnutí správního orgánu není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu