

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **B. V.,** zastoupené JUDr. Eliškou Hoškovou, advokátkou se sídlem Padělky 554, Slušovice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 121/2002,

**takto:**

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2001, č. j. FŘ 110/2515/2001/0107, kterým žalovaný změnil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 15. 11. 2000, č. 1000001282, a to tak, že původně vyměřená částka 335 140 Kč na dani z příjmů fyzických osob byla změněna na novou částku 321 940 Kč.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka uvádí, že jako pronajímatelka uzavřela platnou nájemní smlouvu o pronájmu celé nemovitosti v H. a na tento případ proto dopadá ustanovení § 671 odst. 1 občanského zákoníku. Dne 11. 3. 1998 došlo k uzavření dodatku k nájemní smlouvě, který konkretizoval výši nájemného v částce 220 000 Kč ročně a jeho splatnost byla sjednána ke konci platnosti nájemní smlouvy, tzn. k 31. 12. 2000. Protože pohledávkou je právo věřitele požadovat na dlužníkovi plnění vyplývající ze závazkového vztahu, vzniklo toto právo až ke dni 31. 12. 2000. Stěžovatelka nesouhlasí s výkladem ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, provedeným žalovaným, podle něhož nejsou uznány výdaje, jež nevedly k příjmu v totožném zdaňovacím období. Naopak tvrdí, že zákonnou dikci „výdaje na ...“ je nutno vnímat jako „účel, nikoliv podmínku dostavivšího se výsledku.“ Podle interpretace žalovaného by údajně nastala absurdní situace, kdy poplatník, který by nedosáhl vůbec žádného příjmu, měl vyšší daňovou povinnost než ten, který dosáhl příjmu alespoň nějakého. Proto stěžovatelka uzavírá, že z citovaného ustanovení vyplývá, že výdaje jsou daňově uznatelné jen tehdy, jestliže jejich účelem bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to bez ohledu na skutečnost, zda, jak a kdy se příjem skutečně dostavil. Navíc stěžovatelce nebyl správcem daně poskytnut dostatečný časový prostor pro vyjádření se k závěrům kontrolních zjištění.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s právním názorem krajského soudu obsaženým v napadeném rozsudku a zdůrazňuje, že základní otázkou v daném případě byla možnost daňového uplatnění a zohlednění výdajů uskutečněných v roce 1998 v souvislosti s nemovitostí v H., nikoliv platnost předmětné nájemní smlouvy. Tato nemovitost byla již v roce 1997 vložena do obchodního majetku, nicméně ve smlouvě o nájmu ze dne 3. 1. 1998 bylo výslovně uvedeno, že po dobu tří let nebude účtováno nájemné. Protože každá nájemní smlouva se vyznačuje dvěma nutnými náležitostmi a jednou z nich je úplatnost, což bylo smluvními stranami vyloučeno, nemohlo jít o platnou smlouvu. Kromě toho stěžovatelka v účetnictví nevykázala žádný příjem ani pohledávku za pronájem nemovitosti za rok 1999. Jestliže tedy v daném případě stěžovatelka vynaložila náklady v souvislosti s nemovitostí a s jejím využitím a nezískala žádné příjmy, s nimiž bylo možno tyto náklady spojit, nelze tyto náklady (opravy budovy, zabezpečovací zařízení atp.) zahrnout do daňových výdajů. Výsledky daňové kontroly byly shrnuty ve zprávě ze dne 4. 10. 2000, s níž byla stěžovatelka seznámena dne 10. 10. 2000. Dne 10. 11. 2000 stěžovatelka podala doplněné vyjádření, k němuž přiložila dodatek ke smlouvě o pronájmu ze dne 11. 3. 1998 s uvedením výpočtu nájemného za tři roky, čemuž však neodpovídala účetní evidence stěžovatelky. Proto k němu správce daně nepřihlédl, když jej považoval za účelový a zpracovaný dodatečně. Žalovaný dále konstatuje, že stěžovatelka sice účtovala v soustavě jednoduchého účetnictví, nicméně i tak byla povinna účtovat o pronájmu. Žalovaný uzavírá, že pokud z pronájmu nemovitosti neplynou příjmy a dokonce s nimi výslovně ve smlouvě není ani počítáno, nelze výdaje spojené s tímto pronájmem daňově akceptovat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Pokud měla stěžovatelka ke způsobu jednání správce daně výhrady, měla je uplatnit např. do protokolu, což však neučinila.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud z předmětného soudního a správního spisu zjistil následující skutečnosti.

Stěžovatelka v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 uplatnila výdaje ve výši 722 726 Kč, týkající se předmětné nemovitosti v H., přičemž k těmto výdajům nevykázala žádné příjmy. Proto byla správcem daně dne 20. 4. 2000 vyzvána k prokázání oprávněnosti této částky. Při kontrole daně z příjmů fyzických osob provedené u stěžovatelky ve dnech 13. 7. - 18. 9. 2000 správce daně zjistil, že stěžovatelka v roce 1999 nevykazovala žádné příjmy dosažené v souvislosti s předmětnými výdaji a ani v účetnictví nebyly vykázány žádné pohledávky na nájemném.

Shora citovaným platebním výměrem Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 15. 11. 2000 byla stěžovatelce vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 335 140 Kč.

V protokolu o ústním jednání konaném dne 15. 8. 2001 je konstatován obsah smlouvy o nájmu, uzavřené mezi stěžovatelkou a E. V. (*poznámka soudu*: manžel stěžovatelky) dne 3. 1. 1998, z něhož je patrno, že za užívání objektu H., K. 1276, stěžovatelka nebude po dobu tří let účtovat nájemné, přičemž tato smlouva platí do 31. 12. 2000. Podle dodatku k citované smlouvě, datovaného ke dni 11. 3. 1998 (*poznámka soudu*: předloženého správci daně až po ukončení daňové kontroly), činí roční nájemné 220 000 Kč. Při ústním jednání stěžovatelka uvedla, že předmětná nemovitost byla skutečně pronajata a že výše nájemného plyne z citovaného smluvního dodatku. Stěžovatelka neměla připomínky k obsahu protokolu.

Žalovaný výše označeným rozhodnutím ze dne 18. 9. 2001 původně vyměřenou částku 335 140 Kč na dani z příjmů fyzických osob změnil na novou částku 321 940 Kč. V odůvodnění rozhodnutí především konstatoval, že stěžovatelka neprokázala daňovou oprávněnost vynaložených výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., jelikož předmětné neúměrně vynaložené výdaje neměly žádný vliv na její příjmy. Správce daně správně nepřihlédl ke zmíněnému smluvnímu dodatku ze dne 11. 3. 1998, předloženému měsíc po projednání zprávy o kontrole. Navíc, nikoliv všechny fakturované práce lze označit za opravy, neboť do jejich soupisu je zahrnuto např. i zhotovení světelné reklamy, provedení nové tepelné a hydroizolační vrstvy, ochrana dlažeb a plastových oken atp.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když především uvedl, že daňovým výdajem se rozumí pouze takový výdaj, který byl podnikatelem vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt proto musí prokázat, že mu výdaj přinesl zdanitelný příjem; v opačném případě se o daňový výdaj nejedná a nelze o něj ani snížit základ daně. V daném případě stěžovatelka byla povinna vést evidenci o příjmech a výdajích (§ 9 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Předmětnou smlouvu a dodatek k ní označil soud za právně irelevantní, neboť pokud nájemní smlouva neobsahuje ujednání o výši nájemného, o jeho splatnosti a způsobu platby, je absolutně neplatnou (§ 3 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a pronájmu nebytových prostor). Především však je pro daný případ rozhodující, že o údajném předmětu pronájmu nebylo vůbec účtováno. Proto za situace, kdy smlouva o pronájmu je absolutně neplatná, „nemá žádného významu zabývat se dodatkem k ní“. Správce daně proto správně nepřihlížel k takto uplatněnému důkazu o daňových výdajích. Pokud by totiž skutečně byla předmětná nemovitost řádně pronajímána, byla by stěžovatelka povinna vést evidenci o příjmech a výdajích s tím souvisejících, což však z účetnictví nevyplývalo a stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno zakotvené v ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatelka uplatňuje kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z rekapitulační části tohoto rozsudku je přitom patrno, že mezi účastníky řízení není sporu ohledně provedených skutkových zjištění, nýbrž že k odlišnostem dochází teprve při právním vyhodnocení těchto okolností.

V daném případě je namítána nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy*.“ Z hlediska stěžovatelky se jeví sporným výklad první věty citovaného ustanovení, kdy se domnívá, že rozhodující v daném případě musí být skutečnost, že výdaje jsou daňově uznatelné jen tehdy, jestliže jejich účelem bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to bez ohledu na skutečnost, zda, jak a kdy se příjem skutečně dostavil.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, č. 264/2004 Sb. NSS, dále též rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, rozsudek stejného soudu ze dne 9. 9. 1997, č. j. 10 Ca 206/97 - 28, rozsudek Krajského soudu v Ústí n. L. ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, rozsudek stejného soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní operaci, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky. „*Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah 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*“ (cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu).

V souzené věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že v případě stěžovatelky skutečně zákonem požadovaný vztah mezi vynaloženými výdaji a příjmy zjevně dán nebyl. Z výsledků

provedeného dokazování totiž plyne, že stěžovatelka v předmětném daňovém přiznání za rok 1999 k výdajům vynaloženým na zmíněnou nemovitost v H. nevykázala žádné příjmy, že tyto příjmy neuvedla ani ve svém účetnictví a že i ve smlouvě o nájmu této nemovitosti je výslovně uvedeno, že po dobu platnosti této smlouvy (tzn. po tři roky) stěžovatelka nájemci neúčtuje žádné nájemné. Finanční orgány a následně i krajský soud tedy dospěly ke zcela logickým a správným závěrům, že uplatněné výdaje nemohou být z hlediska daňového akceptovány, neboť nesplňují zákonné podmínky zakotvené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., a to i když se odhlédne od další roviny posouzení této věci, a to je konkrétní analýza jednotlivých fakturovaných prací.

Stěžovatelka sice namítá, že dne 11. 3. 1998 došlo k uzavření dodatku k nájemní smlouvě, kterým byl původní bezúplatný vztah změněn na vztah úplatný (se splatností k 31. 12. 2000), nicméně soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že tento dodatek je nutno s ohledem na okolnosti konkrétního případu hodnotit jako zcela účelový a nehodnověrný, přičemž pokud by stěžovatelka tvrdila opak, musela by prokázat, že plnění podle tohoto dodatku řádně zaúčtovala, což zjevně neučinila. Nejvyšší správní soud sdílí rovněž názor žalovaného, že v projednávané věci není rozhodné právní posouzení platnosti či neplatnosti předmětné nájemní smlouvy včetně zmíněného dodatku, k čemuž se proto ani nevyjadřuje, jelikož relevantní se jeví toliko hodnocení daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných výdajů, které však stěžovatelka bezpochyby neprokázala a neunesla tak svoje důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Pokud stěžovatelka namítá, že nebyla povinna účtovat o pohledávkách, které jí nevznikly (s ohledem na datum splatnosti uvedené v citovaném dodatku), odkazuje Nejvyšší správní soud pro stručnost na správnou a korektní argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu založenou na konstatování, že stěžovatelka byla povinna vést evidenci o příjmech a výdajích souvisejících s pronájmem nemovitostí (§ 9 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb.) a zároveň podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. byla povinna vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně.

Konečně k námitce, že stěžovatelce nebyl dán dostatečný prostor pro vyjádření se k závěrům kontrolních zjištění, je nutno uvést, že stěžovatelka byla řádně seznámena s výsledkem daňové kontroly a k příslušné zprávě podala i vyjádření, s nímž se správní orgány i krajský soud ve svých rozhodnutích řádně vypořádaly. K porušení procesních práv stěžovatelky, jež by se mohlo jakkoliv negativně projevit na výsledku správního a následně i soudního řízení, tak zjevně nedošlo a i tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se soud ani správní orgány nedopustily nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., takže stížnostní důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu