

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci stěžovatele **A. A. M.**, zast. JUDr. Vladislavem Bílkem, advokátem se sídlem v Klatovech, Čs. legií 143, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2004, č. j. 15 Ca 338/2002 – 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2004, č. j. 15 Ca 338/2002 – 25, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 7. 2002, č. j. 13518/120/98/RKS, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 25. 6. 1998, č. j. 44993/98/206910/1420, jímž mu byla doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 4 996 670 Kč. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že předmětem sporu mezi účastníky je oprávněnost nároku stěžovatele na kompenzaci výnosu získaného pronájmem jeho majetku s náklady vynaloženými na jeho dosažení při vyměření daňového základu daně z příjmu právnických osob. Z předloženého správního spisu v tomto směru krajský soud zjistil, že mezi stěžovatelem jako pronajímatelem a firmou A. M., spol. s r.o., jako nájemcem byla dne 10. 12. 1994 uzavřena smlouva o komplexním pronájmu souboru věcí nemovitých a movitých. V čl. 6 této smlouvy byla výše ročního nájemného stanovena tak, že část nájemného je tvořena výší daňových odpisů pronajatého souboru věcí a druhá část byla stanovena ve výši 14 530 000 Kč s tím, že na úhradu druhé části nájemného se započítávají

náklady na opravy nad rámec běžných pronajatého souboru majetku a že daňový doklad - vyúčtování oprav pronajatého majetku bude předložen nejpozději do 15. 1. následujícího kalendářního roku. Stěžovateli vznikl za rok 1995 výnos z pronájmu jeho majetku na základě uvedené smlouvy ve výši 13 799 225,69 Kč a tento nebyl do základu daně zahrnut, což stěžovatel ani nepopíral. Doklad ohledně provedení oprav nad rámec běžných oprav nájemce do 15. 1. 1996, jak mu ukládala smlouva, nepředložil a k předložení došlo teprve po výzvě správce daně v době provádění daňové kontroly u nájemce. Postup upravený v nájemní smlouvě tak nebyl realizován, když stěžovatel ani nájemce doklad ohledně oprav nad rámec běžných oprav nezaúčtovali. Proto krajský soud dospěl ke shodnému závěru jako finanční ředitelství, že stěžovatel neprokázal, že mu na kompenzaci výnosu z pronájmu s náklady vynaloženými na jeho dosažení vznikl nárok, neboť stěžovatelem tvrzené náklady, které by odůvodňovaly tuto kompenzaci, nebyly stěžovatelem ani nájemcem zaúčtovány a nebyly zjištěny ani při daňové kontrole, ačkoliv k tomu byl stěžovatel náležitě vyzýván. Na výzvu správce daně ze dne 27. 4. 1999 stěžovatel reagoval odpovědí, ze které však nikterak nevyplynuly skutečnosti, které by vyvracely pochybnosti finančního ředitelství o údajně provedených opravách nad rámec běžných oprav a jež by odůvodňovaly nárok stěžovatele na kompenzaci výnosu z pronájmu s náklady vynaloženými na jeho dosažení. Stěžovatel také ani nenavrhl provedení důkazů, které by potvrzovaly jeho tvrzení, že mu nemohl vzniknout výnos z pronájmu v důsledku uskutečněných oprav, ačkoliv právě jeho v dané situaci tížilo důkazní břemeno. Z tohoto důvodu se krajský soud již dále nezabýval charakterem tvrzených oprav ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu, že krajský soud podle jeho názoru nesprávně posoudil existenci a dále důsledky započtení nájemcem navržených nákladů jím vynaložených na majetku stěžovatele na nájemné, možná i z toho důvodu, že krajský soud vycházel z předpokladu, že doklad o započtení nebyl nájemcem pronajímateli předložen a k započtení nedošlo, protože doklad nebyl zaúčtován. Tento předpoklad však nenastal, nebyl zjištěn ani zjišťován. Doklad osvědčující zápočet výnosu nájemného s náklady vynaloženými nájemcem k zápočtu byl stěžovatelem předložen správci daně nikoliv „až po výzvě“, ale právě na základě výzvy k jeho předložení. Nejde tedy o žádný delikt, ale o řádné vyhovění povinnosti uložené výzvou. Následně uváděné tvrzení finančního ředitelství v rozhodnutí o odvolání, že „stavební úpravy nad rámec běžných úprav obsažené v tomto dokladu jsou převážně rázu technického zhodnocení, které nájemce v souladu s ustanovením výše uvedené smlouvy má právo odepisovat“ není ani jedním ze správců daně nijak kvantifikováno ani důkazně podloženo. Z odvolacího rozhodnutí finančního ředitelství není patrno, že by se správci daně ani soud skutečnostmi v tomto podání uvedenými jakkoliv zabývaly nebo je hodnotily. Napadené soudní rozhodnutí je z nedostatku důvodů v tomto bodě nepřezkoumatelné. Krajský soud nemá oporu ve spise pro své tvrzení, že nájemce doklad pronajímateli nepředložil, opak je pravdou. K předložení dokladu a k započtení ve smyslu soukromého obchodního práva došlo. Ačkoliv započtení nebylo následně zaúčtováno, je nesporné. Jestliže stěžovatel uznal nájemcem vynaložené výdaje jako způsobující zánik povinnosti platit nájemné, nemohl vzápětí nájemné na nájemci žádat. Skutečnosti a náklady, které doklad uvádí, nastaly a byly nájemcem vynaloženy. Tvrzení uváděné krajským soudem v posledním odstavci na straně 4 napadeného rozsudku nemá oporu ve skutkovém stavu a je v rozporu s obsahem spisu, neboť náklady, které nájemce vynaložil na majetku stěžovatele a které předložil k zápočtu, má nájemce řádně zaúčtovány, což vyplývá například ze zprávy o daňové kontrole, která byla u nájemce též provedena. Zaúčtován nebyl pouze zápočet. Následná účetní stránka věci (absence účtování o zápočtu) a daňové posouzení nemůže být i s ohledem na zásadu materiální pravdy vyjádřenou v § 2 odst. 7

zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) rozhodující. Z hlediska zdanění daní z příjmů se stěžovatel pouze dostal do situace, kdy formálně neúčtoval o výnosu nájemného, protože uznal náklady vynaložené nájemcem na stěžovatelův majetek jako plnění nájemného. Stěžovatel vychází z toho, že nedopatření spočívající v nezaúčtování zápočtu sice ztížilo jeho procesní postavení, ale tato pouze formální chyba nemůže mít vliv na výši daně z příjmů, když zákon o správě daní a poplatků připouští prokazování skutečností rozhodných pro stanovení daně i dalšími legálně získanými důkazními prostředky (§ 31 odst. 1 citovaného zákona), tedy např. existencí započtení. Za další stížní důvod označil stěžovatel nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů a vadu řízení před soudem spočívající v tom, že soud se nezabýval všemi žalobními důvody, jak je i patrno z napadeného rozsudku. Krajský soud se vůbec nevypořádal se žalobními důvody týkajícími se možnosti prokazování daňově relevantních skutečností jinak než účetnictvím, nijak se nevypořádal s důsledkem dvojího doměření daně (u stěžovatele i nájemce) na základě téže daňově rozhodné skutečnosti. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že předmětný doklad byl správci daně předložen v době prováděné daňové kontroly u nájemce až po výzvě ze dne 10. 11. 1997. Stavební úpravy nad rámec běžných oprav uvedené v tomto dokladu jsou převážně rázu technického zhodnocení, které nájemce v souladu s ustanovením nájemní smlouvy má právo odepisovat. Uvedený postup nebyl ani u jedné ze smluvních stran zaúčtován. Na straně stěžovatele vznikl výnos, který stěžovatel nezahrnul do předmětu daně podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zápočet byl podmíněn předložením daňového dokladu ze strany nájemce, který nebyl ani u jedné z obou smluvních stran zaúčtován. Nelze započíst závazky a pohledávky, o kterých nebylo účtováno. Stěžovatel neprokázal, že mu na kompenzaci výnosu z pronájmu s náklady vynaloženými na jeho dosažení vznikl nárok, protože takové náklady nebyly při daňové kontrole zjištěny. Dne 13. 5. 1999 obdrželo finanční ředitelství odpověď na výzvu a z odpovědi nevyplynuly jednoznačné skutečnosti týkající se údajně provedených oprav. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale též povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jak na to důvodně poukázalo finanční ředitelství, pro daňové řízení platí, že každý daňový subjekt má povinnost nejen daň přiznat, ale také svá tvrzení prokázat. Důkazní břemeno je tak mimo jakoukoliv pochybnost na daňovém subjektu, jak vyplývá z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt podle citovaného ustanovení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který v § 7 ve znění platném v roce 1995 stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho

předmětem. Účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období. Účetnictví účetní jednotky je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem. V dané věci stěžovatel v jedné větě hovoří o tom, že započtení je nesporné, ale současně potvrzuje, že nebylo zaúčtováno. Za tohoto skutkového stavu nezobrazuje účetnictví věrně skutečnosti, které jsou jeho předmětem, a započtení tak nemůže být zohledněno při zjištění základu daně, když z hlediska daňového neexistuje, jak vyplývá z výše citovaných ustanovení. K tvrzení stěžovatele, že ve smyslu soukromého obchodního práva k započtení došlo, je nutno poukázat na to, že z hlediska veřejnoprávního nic takového prokázáno nebylo. Ve smlouvě o komplexním pronájmu souboru věcí nemovitých a movitých je jednoznačně stanoveno, že daňový doklad o vyúčtování oprav za zdaňovací období roku 1995 předloží nájemce stěžovateli s ohledem na jeho daňovou povinnost do 15. 1. 1996. V průběhu daňového řízení však stěžovatel neprokázal existenci tohoto daňového dokladu a jeho zaúčtování a neunesl tak důkazní břemeno. Nezabýval-li se za tohoto skutkového stavu krajský soud výčtem a charakterem nákladů nájemce, přičemž důvod pro to je v odůvodnění napadeného rozsudku uveden, nelze dovodit, že rozsudek je nepřezkoumatelný.

Bagatelizování účetní stránky věci stěžovatelem, navíc s poukazem na zásadu materiální pravdy vyjádřené v § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je důkazem naprostého nepochopení zásad daňového řízení, a proto zcela nepřijatelné. V citovaném ustanovení není totiž vyjádřena zásada materiální pravdy (ta byla upravena v § 3 odst. 4 zrušeného zákona č. 71/1967 Sb.), ale zásada, že při uplatňování daňových zákonů bere správce daně v úvahu vždy pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení. Tato zásada představuje derogaci účinnosti zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním. Citované ustanovení je namířeno zejména proti tzv. simulovaným právním úkonům, které jsou formálně právně upraveny tak, že stav představují odlišně od skutečnosti za účelem snížení daňové povinnosti a opravňuje správce daně k tomu, aby poté, co na základě dokazování zjistí rozpory mezi stavem skutečným a stavem formálně právním, s využitím zásady volného hodnocení důkazů, překvalifikoval právní úkon či jinou skutečnost podle jejich skutečného obsahu a aby z toho daňové důsledky. V předmětné věci však správce daně citované ustanovení neaplikoval, a ani aplikovat nemohl, protože nebyla prokázána existence právního úkonu, který by bylo možno na základě provedených důkazů deklarovat jako zastřený.

Stejně tak tvrzení stěžovatele, že neúčtování o výnosu nájemného je formální chybou, která nemůže mít vliv na výši daně z příjmů, když zákon o správě daní a poplatků připouští prokazování skutečností rozhodných pro stanovení daně i dalšími legálně získanými důkazními prostředky (§ 31 odst. 1 citovaného zákona), tedy např. existencí započtení, svědčí o nejelementárnějších neznalostech daňového práva. Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 31 odst. 4 sice neurčuje, jakými důkazními prostředky má daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost stanovenou v odst. 9 citovaného ustanovení a uvádí pouze příkladmý výčet důkazních prostředků, které nejčastěji přicházejí v úvahu, ale je zcela absurdní, jak to požaduje stěžovatel, aby důkazním prostředkem byla existence započtení, když právě tato skutečnost je sporná a měla být prokázána. Pokud se stěžovatel domníval, že je schopen splnění čl. 6 předmětné smlouvy prokázat, nic mu nebránilo v tom, aby příslušné důkazy navrhl. On však na výzvu finančnímu ředitelství ve svém přípise ze dne 10. 5. 1999 sdělil, že ujednání čl. 6 se prakticky realizovalo tak, že v průběhu roku byly

započitatelné náklady vynakládané nájemcem konzultovány a možnost jejich pozdějšího započtení byla odsouhlasována se stěžovatelem a takto se individuálně konkretizovalo jejich dosti obecné vymezení ve smlouvě tak, aby účastníci smlouvy předešli pozdějším možným sporům. Tedy žádný návrh důkazu, ale vlastně potvrzení toho, že daňový doklad pro započtení neexistuje. Přehled výdajů vynaložených nájemcem, který byl zpracován v květnu 1999, připojený stěžovatelem k tomuto sdělení, není relevantním důkazem, a nemohl proto zpochybnit správnost závěru správce daně.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 31. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu