

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: I. – m., s. r. o.,** zastoupen JUDr. Hanou Heroldovou, advokátkou, se sídlem Jindřišská 34, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 28 Ca 671/2002 - 57 ze dne 10. 6. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 28 Ca 671/2002 - 57 ze dne 10. 6. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ - 9288/12/00 ze dne 2. 7. 2002, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 č. j. 122829/00/006511/5019 ze dne 27. 4. 2000 na daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 112 710 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že byl v období měsíců leden až březen 1996 nájemcem nebytových prostor v R. ulici 12 v P. 1 a zaplatil Hygienické stanici hlavního města Prahy nájemné ve výši 117 187,50 Kč. Tento výdaj byl dle stěžovatele výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a byl proto

odečten ze základu daně z příjmů. Soud dle stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku, zda nájemné z nebytových prostor je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a může být tudíž odečten ze základu daně pro stanovení daně z příjmů právnické osoby. Soud v nyní napadaném rozsudku dospěl k závěru, že lze odečíst takové výdaje, které souvisí s podnikatelskou aktivitou daňového subjektu a které jsou potřeba k tomu, aby tento subjekt získal příjem související s jeho podnikáním. Jelikož stěžovatel v období ledna až března roku 1996 v předmětných prostorách nepodnikal ani nevyvíjel žádnou činnost a neměl zde umístěn žádný svůj majetek, výdaj za nájemné nebyl výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a nemohl být tedy odečten ze základu daně. Stěžovatel však namítá, že soud nepřihlédl k § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), který uvádí, co je rovněž výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pod písm. h) tohoto ustanovení je uvedeno nájemné, a sice podle bodu 1. nájemné obecně. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že stěžovatel v uvedeném období nevyužíval nebytové prostory, nevykazoval ve svém účetnictví tržby související s užíváním těchto prostor a neúčtoval ani o hmotném majetku umístěném v pronajatých nebytových prostorách. Zákon rovněž neuvádí, že by daňově uznatelné výdaje musely přímo souviset s příjmy. Jde o výdaje, které byly na dosažení, zajištění a udržení příjmu vynaloženy, nikoli které skutečný příjem přinesly, nehledě k tomu, že nájemní smlouva pro stěžovatele výnos zajistila. Nájemní smlouva, podle níž měl stěžovatel platit nájemné, byla základem pro příjem ve výši 5 500 000 Kč za převod práva k užívání ve prospěch společnosti O., a. s., z titulu zhodnocení předmětu nájmu. Řádná úhrada nájemného stěžovatelem byla spolu se zhodnocením předmětu nájmu předpokladem k úspěšnému postoupení práva užívat nebytové prostory jinou osobou a úzce tedy souvisí s realizovaným příjmem stěžovatele ve výši 5 500 000 Kč. Rekonstrukce, kterou stěžovatel realizoval, byla přitom uskutečněna původně k podnikatelskému záměru stěžovatele, a sice právě v období měsíců leden až březen roku 1996. Není rozhodující, že stěžovatel v té době ještě nedisponoval podnikatelským oprávněním k výkonu hostinské činnosti, neboť šlo o stadium přípravy podnikatelského záměru, nikoli již o podnikání samotné. Pokud jde o skutečnost, že v nebytových prostorách byl umístěn majetek společnosti I. P. T., spol. s r. o., právě to umožnilo takto zařízené prostory lépe nabízet potenciálním zájemcům - nástupcům v nájemním vztahu.

Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas se všemi stěžovatelem uplatněnými námitkami. Poukazuje na skutečnost, že částka 117 187,50 Kč představovala dle stěžovatele částku úhrady nájemného za období, které předcházelo období, v němž byla uzavřena nová smlouva na užívání nebytových prostor mezi stěžovatelem a společností O., a. s. Ve smlouvě uzavřené stěžovatelem se společností O., a. s., bylo dohodnuto, že stěžovateli bude uhrazena částka vynaložená na technické zhodnocení prostor nejpozději do 12. 4. 1996. Kontrolou bylo zjištěno, že v období ledna až března 1996 stěžovatel prostory nevyužíval ani ke svému podnikání, ani k provádění technického zhodnocení prostor. Stěžovatel tedy neprokázal, že by nebytové prostory využíval v tomto období k výkonu svého podnikání, ze kterého mu v souvislosti s vynaloženými náklady plynuly i zdanitelné příjmy. Žalovaný dále zpochybňuje stěžovatelův výklad § 24 zákona a argumentuje stěžovatelovým důkazním břemenem podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Pokud jde o stěžovatelem tvrzenou rekonstrukci nebytových prostor, toto stěžovatel správci daně neprokázal. Stěžovatel ani v průběhu daňové kontroly, ani v průběhu řízení před žalovaným

nepředložil důkazní prostředky, kterými by prováděné technické zhodnocení bylo možno prokázat.

Z uvedených důvodů navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil zejména následující pro posouzení této právní věci rozhodující skutečnosti: správce daně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za roky 1995 až 1997 zjistil, že stěžovatel jako nájemce uzavřel s pronajímatelem - Hygienickou stanicí hlavního města Prahy smlouvu o nájmu nebytových prostor, pode níž v období ledna až března 1996 užíval nebytové prostory v R. ulici v P. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 12. 1994 do 30. 11. 2009. Dne 5. 4. 1996 byla mezi stěžovatelem a společností O., a. s., uzavřena smlouva, podle níž stěžovatel na tuto společnost převedl své právo vyplývající ze shora uvedeného nájemního vztahu oproti platbě 5 500 000 Kč ve prospěch stěžovatele za zhodnocení předmětu nájmu. Stěžovatel podal správci daně vyjádření, podle něhož provoz kavárny v R. ulici byl ztrátový, a proto bylo rozhodnuto o uzavření provozovny a o převedení práv stěžovatele na třetí osobu. Správce daně dospěl k závěru, že výdaj stěžovatele na nájemné za měsíce leden až březen roku 1996 není výdajem ve smyslu § 24 zákona a dodatečným platebnímu výměrem č. j. 122829/00/006511/5019 ze dne 27. 4. 2000 vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 112 710 Kč. Stěžovatelovo odvolání žalovaný zamítl, neboť se věcně ztotožnil se závěry, jaké učinil správce daně rozhodující v I. stupni daňového řízení. Z obsahu soudního spisu pak vyplývá, že rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl. Svůj závěr soud opřel o skutečnost, že v období měsíců leden až březen 1996 stěžovatel v předmětných nebytových prostorách nepodnikal ani nevyvíjel jinou činnost a neúčtoval o příjmech vztahujících se k těmto prostorám, v prostorách byl umístěn majetek jiného subjektu. Stěžovatel měl podle smlouvy o nájmu užívat nebytové prostory jako kavárnu, aniž by měl k takové činnosti podnikatelské oprávnění. Pokud jde o příjem stěžovatele od společnosti O., a. s., ten souvisí s výdaji, které stěžovatel vynaložil na rekonstrukci, nikoli s výdaji vynaloženými na nájem těchto prostor stěžovatelem v období měsíců ledna až března 1996. Rozsudek Městského soudu v Praze byl stěžovateli doručen dne 13. 8. 2003, ten jej napadl kasační stížností dne 27. 8. 2003.

Kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek městského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost je podána z kasačního důvodu podávaného z § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., formálnímu označení v tomto směru odpovídá i obsah kasační stížnosti, a kasační stížnost je tak shledávána přípustnou.

V rozsahu kasační stížnosti a v mezích řádně uplatněných kasačních důvodů podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost napadeného rozsudku v důsledku nesprávného posouzení právní otázky splnění podmínek pro uznání platby nájemného za užívání nebytových prostor v R. ulici v období měsíců ledna až března 1996 jako výdaje podle § 24 zákona (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.) a napadá-li týmiž argumenty i způsob, jak bylo dokazování v průběhu daňového řízení vedeno a jakým se s výsledky dokazování vypořádal žalovaný (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), pak tyto dvě oblasti námitek spolu věcně souvisejí. Nejvyšší správní soud tedy nejprve předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky je

omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Přezkum napadeného rozsudku tedy Nejvyšší správní soud zaměřil za podmínek podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. na posouzení použití správného právního předpisu, správné právní normy a jejího výkladu, jak byl proveden Městským soudem v Praze. Dále se Nejvyšší správní soud za podmínek podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. zabýval tím, zda řízení před žalovaným trpělo stěžovatelem namítanými vadami, pro které mělo být rozhodnutí žalovaného Městským soudem v Praze zrušeno.

Pokud jde o správnost aplikace § 24 zákona, pak podle odst. 1 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 ...“. K jeho interpretaci Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. 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 nad Labem ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, rozsudek téhož soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17, a dále pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 uveřejněný pod č. 264/2004 Sb. NSS), od níž neshledává důvodu se nyní jakkoli odchylovat.

Za daňový výdaj tak může být považován toliko takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Nájemné podle § 24 odst. 2 písm. h) bodu 1. zákona může být výdajem toliko tehdy, jsou-li splněny podmínky podle § 24 odst. 1 zákona. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je přitom povinností daňového subjektu, tedy stěžovatele, povinností správce daně je naproti tomu dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Při úvahách o důvodnosti stěžovatelovy kasační stížnosti musel tedy Nejvyšší správní soud nutně vycházet z pravidla přesunu podstatné části důkazního břemene na daňový subjekt, tedy na stěžovatele. Podle § 31 odst. 8 ZSDP správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud tedy vycházel z toho, že při soudním přezkumu daňového rozhodnutí musí být na straně jedné důsledně dbáno na zachování podmínek fair procesu pro účastníka takového daňového procesu, tj. přezkum musí být na základě řádně uplatněných kasačních důvodů zaměřen na kontrolu, zda správce daně nezneužil specifik dokazování v daňovém řízení v neprospěch účastníka takového řízení, na straně druhé je však třeba tato specifika, jež se promítají zejména v rozdělení důkazního břemene v průběhu řízení, vždy plně respektovat. Při posuzování stěžovatelových námitek, které fakticky musí směřovat toliko k závěru, že stěžovatel prokázal výdaj, který je výdajem podle § 24 zákona, vychází Nejvyšší správní soud z toho, že žádný daňový subjekt se nemůže zprostit dvou povinností; první z nich je povinnost přiznat daň, druhou povinností je pak svá tvrzení, jež se vztahují k jeho povinnosti daň přiznat, následně také doložit. Stanoví-li § 31 odst. 9 ZSDP, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování

nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, pak pro posouzení dané věci toto pravidlo nelze vyložit jinak, než že daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání a v něm skutečnosti o svém hospodaření tvrdit, a v rozsahu těchto tvrzení musí být následně připraven unést důkazní břemeno. Správce daně musí při soudním přezkumu obhájit způsob, jakým ke shora uvedeným povinnostem daňového subjektu přistoupil, konkrétně zda účastníka daňového řízení pro něj srozumitelným způsobem vyzval ke splnění důkazního břemene ohledně jím dříve tvrzených skutečností, zda tak učinil zákonným způsobem a zda ke svým povinnostem v rámci daňového řízení nepřistoupil toliko formálním, pro účastníka nepříznivým způsobem. Účastník daňového řízení má totiž nejen povinnost, ale také právo doložit všechny skutečnosti, jimiž hodlá podepřít svá předchozí tvrzení.

Pokud tedy ve světle shora uvedených zásad Nejvyšší správní soud nahlíží na závěry žalovaného, pak v nich taková pochybení, jež by v rozsahu uplatněných žalobních bodů přivodila nutnost zrušit v řízení před krajským soudem jeho napadené rozhodnutí, neshledává. 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 témže období, 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. O takový druh výdajů se však v případě stěžovatele nejednalo a právě tato skutečnost je důvodem, pro který námitkám stěžovatele obsaženým v kasační stížnosti nelze přisvědčit. Mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Za situace, kdy stěžovatel v období měsíců leden až březen 1996 v předmětných nebytových prostorách nepodnikal ani přímo nevyvíjel jinou činnost (a tedy logicky neúčtoval o příjmech vztahujících se k těmto prostorám), což on sám nyní v řízení o kasační stížnosti nijak nezpochybňuje, by muselo být za shora uvedených podmínek vyplývajících z § 31 odst. 9 ZSDP prokázáno, že k prostorám, za které stěžovatel nájemné platil, se vázal výkon určité činnosti, který byl uskutečňován právě za účelem budoucího příjmu, bez ohledu na to, zda příjem měl byl realizován v období totožném s obdobím, ke kterému se vztahují výdaje, či v období následujícím. Tak se však v daném případě nestalo a tuto skutečnost je třeba nyní přičítat ke stěžovatelově tíži. V průběhu daňového řízení stěžovatel netvrdil, že by si předmětné prostory najal za účelem jejich zhodnocení a převedení práv na třetí osobu. Podle stěžovatele provoz kavárny v R. ulici byl ztrátový, a proto bylo rozhodnuto o uzavření provozovny a o převedení práv stěžovatele na třetí osobu. Nájem byl tedy dle stěžovatele sjednán (a nájemné tedy bylo hrazeno) k využití prostor za účelem dosažení zdanitelných příjmů z provozování kavárny. Zde však absentuje stěžovatelovo oprávnění k takové činnosti, přitom stěžovatelovo vyjádření v kasační stížnosti, podle něhož se prozatím jednalo pouze o podnikatelský záměr a nikoli o výkon činnosti, odporuje stěžovatelovu tvrzení, že provoz kavárny v R. ulici byl ztrátový, a proto bylo rozhodnuto o uzavření provozovny a o převedení

práv stěžovatele na třetí osobu. Přisvědčit takové námitce by bylo možno za přistoupení dalších okolností pouze tehdy, pokud by stěžovatel sám kavárnu v období měsíců ledna až března 1996 provozoval a pro její ztrátový provoz byla jeho práva z nájemní smlouvy převedena. Kavárnu však stěžovatel neprovozoval. Z právě uvedeného Nejvyšší správní soud dovozuje, že stěžovatelem namítaný příjem od společnosti O., a. s., by mohl přímo souviset nejvýše s výdaji, které stěžovatel vynaložil na rekonstrukci, nikoli s výdaji vynaloženými na nájem těchto prostor stěžovatelem v období měsíců ledna až března 1996. Pokud jde však o výdaje na rekonstrukci, pak je třeba za podstatnou považovat skutečnost, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neprokázal, že by technické zhodnocení prováděl, žádné návrhy v tomto směru správci daně ani žalovanému neučinil, ostatně ani žádné konkrétní výdaje na zhodnocení najatých prostor netvrdil. Takové případné výdaje, existují-li, tedy nemohou být v nyní projednávané věci předmětem zájmu Nejvyššího správního soudu; stejně tak nebylo důvodu, aby se jimi zabýval Městský soud v Praze.

Ze shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že Městský soud v Praze aplikoval při posuzování stěžovatelovy žaloby správné právní předpisy, v jejich rámci správné právní normy a vyložil je způsobem, který odpovídá interpretaci, jak ji nyní Nejvyšší správní soud podal. V rozsahu kasační stížnosti tedy není důvodu ke zrušení nyní napadaného rozsudku z kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal namítané vady řízení, pro které by měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného rušit, a tedy stěžovateli nelze přisvědčit ani co do kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu