

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 žalobce: **JUDr. M. K.**, zastoupeného JUDr. Karlem Rujbrem, advokátem se sídlem nám. Svobody 2, Blansko, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 7. 2005, č. j. 29 Ca 166/2004 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil kasační stížností proti shora popsanému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2004, č. j. FŘ-110-7084/2003-0107.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění, dále jen „s. ř. s.“]. Konstatuje, že krajský soud se nesprávně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele, o nichž z velké většiny tvrdí, že jsou nekonkrétní a že stěžovatel neuvedl, v čem spatřuje důvodnost těchto námitek. Nedůvodnost žaloby pak soud podle stěžovatele dovozuje v podstatě převzetím úvahy žalovaného i prvostupňového orgánu o tom, že stěžovatel správci daně nepředložil dostatečné důkazy, které by prokázaly, že jeho příjmy uvedené v daňovém přiznání pocházejí z pronájmu

nemovitostí a kterými by doložil veškeré skutečnosti vyplývající z podaného přiznání, neboť správce daně „prý“ není povinen vyhledávat za stěžovatele důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jím použitých tvrzení. K otázce dokazování v předchozím daňovém řízení stěžovatel odkázal na názor prezentovaný v žalobě ze dne 1. 7. 2004, který ve stručnosti rekapituloval tak, že správce daně na jedné straně tvrdí, že zajistil a vyhledal důkazy sám (např. na straně 3 napadeného rozhodnutí žalovaného), na straně druhé pak tvrdí, že stěžovatel neprokázal uvedené skutečnosti. Stěžovatel má naopak za to, že svými podáními, např. ze 14. 4. 2003 nebo 23. 1. 2003, zcela jasně uvedl, že příjmy mu plynuly ze smluv o nájmu nebytových prostor, které měl správce k dispozici. Pokud tedy stěžovatel na tyto smlouvy odkazoval, tak správce daně mohl z těchto důkazních prostředků spolu se skutečnostmi obecně známými, resp. známými mu z jeho činnosti (existence práva odpovídajícího věcnému břemeni), dojít k závěru, že právo stěžovatele pronajímat nebytové prostory v nemovitosti je podle smlouvy o zřízení věcného břemene neomezené a mohlo by se tedy jednat o jeho zdanitelný příjem podle ust. § 9 zákona č. 586/1992 o dani z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V této otázce stěžovatel odkazuje na argumentaci uvedenou ve druhém odstavci bodu 1 žaloby. Stěžovatel dále tvrdí, že nemůže souhlasit s názorem soudu, že správce daně není povinen vyhledávat za žalobce důkazní prostředky, neboť správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů [§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“)]. Dále pak, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých povinností, je možno stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, k čemuž žalobce namítá, že žádnou svoji povinnost při dokazování jím uváděných skutečností porušit nemohl prostě již proto, že převážná část dokazování spočívala ve zhodnocení důkazních prostředků již jednou správci daně předložených, a tedy mu z úřední činnosti známých, případně v provedení důkazu o skutečnostech obecně známých (výpis z katastru nemovitostí). Při posouzení, zda se jedná o zdanitelný příjem, uvedl krajský soud pouze, že úvahy „ohledně zkoumání užitné hodnoty nemají z pohledu zákona o dani z příjmu opodstatnění bez konkrétní podložené argumentace ve smyslu prokázání tvrzení, že přes deklarované příjmy nemělo dojít ke zvýšení majetku žalobce“. Tento názor má žalobce s ohledem na svoji předchozí argumentaci v žalobě za neudržitelný, neboť je zřejmé, že ať už je výčet jednotlivých příjmů v ust. § 10 zákona o daních z příjmů taxativní nebo demonstrativní, v každém případě musí dojít ke zvýšení majetku poplatníka, což lze v daném případě těžko tvrdit za situace, kdy není zřejmé, jaká je tzv. užitná hodnota práva věcného břemene. Stěžovatel dále uvádí, že žalovaný dospěl k zařazení příjmů pod příjmy uvedené v § 10 zákona o daních z příjmů pouze extenzivním výkladem zákona. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 125/2004 Sb. NSS.

Stěžovatel dále tvrdí, že kasační stížnost je důvodná podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Uvádí, že pouhé popření jeho argumentů s odkazem na to, že názor žalovaného je správný, nelze považovat za dostatečné odůvodnění. Minimálně v otázce námitek obsažených pod bodem II./3 žaloby v rozsudku zcela chybí jakékoli odůvodnění kromě toho, že údajně žalobce (v rozsudku navíc ještě nesprávně uvedeno žalovaný) nesplnil důkazní povinnost a neprokázal, že by předmětný automobil užíval v rámci svojí podnikatelské činnosti. Bližší rozbor žalobních námitek v rozsudku ovšem absentuje a stěžovatel se proto domnívá, že v této části je rozhodnutí pro nedostatek důvodů zcela nepřezkoumatelné a ve svých důsledcích tedy nezákonné. Stěžovatel konstatuje, že krajský soud jeho námitky nevyvrátil logickou argumentací, ale pouze strohým odbytím těchto námitek jakožto nepodstatných.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ze strany stěžovatele nebylo nijak prokázáno tvrzení stěžovatele, že účastníkem sporných nájemních vztahů nebyla společnost C. K. a. s., ale stěžovatel jako fyzická osoba. Podle žalovaného stěžovatel nepředložil žádný důkazní prostředek prokazující, že z titulu věcného břemene zřízeného v jeho prospěch k užívání prostor v předmětné nemovitosti, jehož vlastníkem byla společnost C. K., a. s., měl právo tyto prostory pronajímat jako fyzická osoba. Žalovaný dále uvedl, že ust. § 31 odst. 2 d. ř. nelze vykládat tak, že by správce daně byl povinen za daňový subjekt vyhledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch.

K aplikaci § 10 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že úvahy stěžovatele ohledně zkoumání užitné hodnoty věcného břemene nemají z pohledu zákona o daních z příjmů opodstatnění bez konkrétní podložené argumentace ve smyslu prokázání tvrzení, že přes deklarované příjmy nemělo dojít ke zvýšení majetku stěžovatele.

K námitkám stěžovatele ohledně nezákonně extenzivního výkladu § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že krajský soud dostatečně odůvodnil, proč odmítl argumentaci obsaženou v žalobě a ztotožnil se s tímto zdůvodněním.

Z těchto důvodů žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel v první řadě namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ohledně rozložení důkazního břemene [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; dále pak namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se žalobní argumentací stěžovatele a rozsudek je tudíž nedostatečně odůvodněn [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody podané kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud získal následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dne 7. 7. 2003 vydal Finanční úřad Blansko dodatečný platební výměr č. j. 53931/03/283912/3289, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, ve výši 121 536 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 10. 5. 2004 výše uvedený platební výměr změnil tak, že dodatečně vyměřil daň ve výši 104 928 Kč. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou.

Předmětnou žalobu krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že stěžovatel v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 přiznal příjmy z pronájmu (podle § 9 zákona o daních z příjmů) ve výši 320 444 Kč. Ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. bylo na stěžovateli prokázat, že uvedené příjmy pocházejí z pronájmu nemovitostí či jejich částí nebo bytů. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků žalovaným. Konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby hodnověrným způsobem prokázal skutečnosti vyplývající z podaného přiznání správci daně; správce daně není povinen

vyhledávat za stěžovatele důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jím použitých tvrzení. Uvedl, že hodnocení provedených důkazních prostředků a závěry z nich plynoucí, obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, jsou přezkoumatelným způsobem zcela dostatečně uvedeny a použitá správní úvaha týkající se hodnocení důkazního řízení nevybočuje ze zákonných mezí. K aplikaci § 10 zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že citované ustanovení uvádí příkladmý (nikoli taxativní, jak tvrdí stěžovatel) výčet. Aplikace tohoto ustanovení je dle krajského soudu na místě, neboť stěžovateli se nepodařilo prokázat, že by se v případě jím deklarovaných příjmů mělo jednat o příjmy uvedené v § 9 zákona o daních z příjmů. Zároveň je nepochybné, že příjmem předmětných finančních částek na účet stěžovatele došlo ke zvýšení jeho majetku. Krajský soud dále konstatoval, že úvahy stěžovatele ohledně zkoumání užitné hodnoty jím tvrzeného práva věcného břemene nemají z pohledu zákona o daních z příjmů opodstatnění bez konkrétní podložené argumentace ve smyslu prokázání tvrzení, že přes deklarované příjmy nemělo dojít ke zvýšení majetku stěžovatele. K námitce nezákonně extenzivního výkladu § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že souhlasí s výkladem žalovaného, neboť odpisy hmotného majetku lze uplatnit pouze tehdy, je – li věci využíváno pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového poplatníka. I v tomto případě stěžovatel nesplnil svojí důkazní povinnost.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelovou námitkou, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nedostatečně zabýval žalobními námitkami stěžovatele a jeho rozsudek je nedostatečně odůvodněn [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod. č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo ostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu: Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44

zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, oboje dostupné též na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v duchu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky měl za liché, mylné nebo vyvrácené.

V konkrétní rovině stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s námitkami obsaženými pod bodem II. /3 žaloby. V tomto bodě stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný použil nepřípustně extenzivní výklad § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, neboť zákon nikde nestanoví, že v příslušném zdaňovacím období musí být hmotný investiční majetek (dále jen „HIM“) efektivně využíván k podnikatelské činnosti, ale pouze, že se tento HIM vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu. Žádným zákonem není dána lhůta, kdy od pořízení HIM bude tato věc využívána v souvislosti s podnikatelskou činností. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal tak, že se ztotožnil s výkladem tohoto ustanovení provedeným žalovaný. Dále uvedl, že odpisy HIM lze uplatnit pouze tehdy, je-li věci (v daném konkrétním případě osobního automobilu) využíváno pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového poplatníka, a stěžovatel v tomto případě nesplnil důkazní povinnost vyplývající pro něho z ust. § 31 odst. 9 d. ř., tj. neprokázal, že by předmětný automobil používal v rámci svojí podnikatelské činnosti v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Z tohoto odůvodnění podle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, proč krajský soud považoval tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

Tato námitka stěžovatele není důvodná ani v obecné rovině, tj. že krajský soud pouze popřel argumenty s odkazem na to, že názor žalovaného je správný. Krajský soud ve výše popsaném odůvodnění u jednotlivých žalobních námitek nejen uvedl, že názor žalovaného je správný, ale zároveň vždy tento svůj názor podepřel dostačující právní argumentací. Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je tedy zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky měl za liché, mylné nebo vyvrácené.

V. b)

Zásadní právní otázkou, jež byla dle kasační stížnosti nesprávně posouzena, je otázka rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně.

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Je samozřejmé, že by nebylo spravedlivé a často ani možné požadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. V důsledku toho d. ř. v ust. § 31 odst. 8 přesouvá část důkazního břemene na správce daně. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo 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.

Z výše uvedených důvodů není důvodná námitka stěžovatele, v níž ten s odkazem na § 31 odst. 2 d. ř. tvrdí, že není správný názor žalovaného, že v daném případě správce daně nebyl povinen vyhledávat za stěžovatele důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jím použitých tvrzení. Z dikce tohoto ustanovení (tj. že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*), a s ohledem na výše uvedené rozložení důkazního břemene nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu. Důkazní břemeno v tomto případě stíhá daňový subjekt, neboť on něco tvrdí (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101; publikovaný pod č. 495/2005 Sb. NSS). Tento názor se shodně vyskytuje i v odborné literatuře (srov. např. *Kobík, J., Šperl, J.,* Dokazování v daňovém řízení. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 24 a násl; dále např. *Kindl, M. Telecký, D., Válková, H.,* Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 224). Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí, že správce daně na jedné straně tvrdí, že zajistil a vyhledal důkazy sám a na straně druhé pak tvrdí, že stěžovatel neprokázal uvedené skutečnosti. Je samozřejmě možné, že správce daně sám některé důkazní prostředky aktivně vyhledá, ukáže-li se konkrétní potřeba takového důkazu a jeví-li se pravděpodobné, že tento důkaz vyjasní skutkový stav věci (a to i na základě tvrzení či podnětu daňového subjektu), či že takové důkazní prostředky dojdou do jeho sféry, např. při kontrole jiného daňového subjektu, a tyto pak při svém rozhodování použije. V souladu s § 31 odst. 2 d. ř. pak musí vzít v úvahu i ty důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce, tj. nesmí užít selektivně pouze těch, které potvrzují tu skutkovou verzi, kterou má za pravdivou správce daně.

Daňový subjekt v daném případě mj. tvrdil, že platby na jeho soukromý účet pocházejí z pronájmu nemovitosti, a byl k prokázání těchto skutečností vyzván. V souladu s výše uvedenými principy bylo tedy povinností stěžovatele tuto skutečnost prokázat. Na všech nájemních smlouvách, na které se stěžovatel v průběhu řízení odvolával (např. odpověď stěžovatele ze dne 14. 4. 2003 na výzvu správce daně), je uveden jako pronajímatel vlastník nemovitosti, tj. C. K. a. s. Na všech předmětných smlouvách je také uvedeno, že za tuto společnost jedná JUDr. M. K., a u jeho podpisu je otištěno razítko výše uvedené společnosti. Tvrzení stěžovatele, že nájemní smlouvy uzavřel jako fyzická osoba a pouze nedopatřením byla v hlavičce smluv uvedena právnická osoba, která je vlastníkem nemovitosti, ovšem projev vůle účastníků byl nesporný a nájemci dohodnuté nájemné řádně platili na stěžovatelův osobní účet, nelze hodnotit jinak než účelová. Podle § 35 odst. 2 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. z.“), je třeba právní úkony vyjádřené slovy vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Z nájemních smluv jasně vyplývá, že obsahem tohoto právního úkonu je uzavření nájemních vztahů mezi vlastníkem nemovitosti a nájemcem, a nikoli mezi stěžovatelem a nájemci. Není

to zřejmé pouze ze záhlaví smluv, v nichž jsou uvedeny smluvní strany, ale např. i z jejich čl. II.: *Pronajímatel je vlastníkem nemovitosti. . .,* dále např. z čl. V.: *Pronajímatel se zavazuje. . . plnit povinnosti vlastníka objektu vyplývající pro něj z platných předpisů.* Uvedená ustanovení smlouvy stanovují povinnosti vlastníkovi pronajímaných nemovitostí, nikoli třetí osobě, která by byla oprávněna je užívat a případně přenechat za úplatu k užívání další osobě. U čísla účtu uvedeného v hlavičkách předmětných smluv není nijak označeno, že se jedná o osobní účet stěžovatele, naopak, uvedené číslo účtu, uvedené v kontextu s identifikačními údaji vlastníka nemovitosti, a nikoli stěžovatele, lze stěží interpretovat jako číslo účtu, jež má být přičítáno stěžovateli. Rovněž u podpisu stěžovatele, který jednal za vlastníka nemovitosti jako člen jeho statutárního orgánu, je otisknuto razítko vlastníka. Projev vůle nájemce tedy zcela určitě nemůže být vykládán tak, že směřoval k uzavření nájemní smlouvy se stěžovatelem jako fyzickou osobou, neboť by takový výklad byl v rozporu jazykovým projevem tohoto právního úkonu (§ 35 odst. 2 o. z.). Tím není nijak řečeno, že by stěžovatel takové smlouvy jako ten, kdo možná je oprávněn předmětnými nemovitostmi disponovat z titulu oprávnění, které mu dává věcné břemeno, uzavřít nemohl – on pouze neprokázal, že by tak učinil.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001 - 28, 15 Ca 32/2001 - 28, publikovaný pod. č. 125/2004 Sb. NSS. V tomto rozsudku je vysloven názor, že: „*Ze zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na to, zda je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Tuto zásadu musí správce daně respektovat i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu*“. Jak již však bylo uvedeno a zdůvodněno výše, v předmětném případě se o zastřený právní úkon nejedná, neboť jeho jazykový projev nepochybně svědčí o tom, že pronajímatelem nemovitostí byl jejich přímý vlastník, a nikoli stěžovatel.

Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením stěžovatele, že svými podáními, např. ze 14. 4. 2003 nebo 23. 1. 2003 zcela jasně **uvedl**, že příjmy mu plynuly ze smluv o nájmu nebytových prostor, které měl správce k dispozici, ale v souladu s výše uvedeným rozložením důkazního břemene **toto svoje tvrzení neprokázal**. Bylo na stěžovateli, aby prokázal jednoznačný kauzální řetězec mezi příjmy, které se ocitly na jeho účtu, a danými smlouvami; měl tedy především doložit, proč příjmy, které byly podle nájemních smluv určeny jako nájemné přímému vlastníku nemovitosti, společnosti C. K. a. s., ve skutečnosti směřovaly na jeho účet, a jaká je souvislost mezi těmito příjmy a eventuálními jeho výdaji v souvislosti s nemovitostí, kterou – jak tvrdil – měl pronajímat on, a nikoli přímý vlastník. Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že byl oprávněn uvedenou nemovitostí disponovat a že tak také skutečně učinil ve vztahu k nájemcům (a to sám za sebe, nikoli jako předseda představenstva vlastníka nemovitosti, jehož jménem nájemní smlouvy ve skutečnosti podepisoval). Jestliže tak neučinil, bylo zcela důvodné, že správce daně jeho příjmy, které od nájemců přibyly na jeho osobní účet, neklasifikoval z daňového hlediska jako příjmy z pronájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů, nýbrž jako tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, které mají z hlediska daňového subjektu „přísnější“ režim (nelze u nich bez dalšího uplatnit výdaj ve výši 20 % příjmů).

K tvrzení stěžovatele, že mu nebylo možné stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, neboť žádnou svoji povinnost při dokazování jím uváděných skutečností porušit nemohl, Nejvyšší správní soud uvádí, že daňová povinnost stěžovateli podle pomůcek stanovena nebyla.

V otázce posouzení, zda a příp. o jaký se jedná o zdanitelný příjem, se Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedeného rozložení důkazního břemene ztotožňuje s názorem krajského soudu, že úvahy stěžovatele by musely být podloženy konkrétní argumentací a prokázáním skutečnosti, že přes deklarované příjmy nedošlo ke zvýšení majetku stěžovatele (povinností stěžovatele bylo prokázat i tuto skutečnost, což se v daném případě nestalo).

VI.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uplatňovaného stěžovatelem – krajský soud posoudil věc zcela správně. Nejvyšší správní proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu