



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: **o.-e., a. s.**, (dříve O.-T., a. s.), zastoupeného JUDr. Jaroslavem Muroněm, advokátem se sídlem Praha 2, Americká 18, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze** se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 7 Ca 141/2004 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 7 Ca 141/2004 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížností brojí proti označenému rozsudku, kterým Městský soud v Praze zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „žalovaný“) ze dne 20. 12. 2001, č. j. 9397/01-120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 3. 2001, č. j. 19972/01/038920/2471, kterým Finanční úřad v Kutné Hoře (dále jen „správce daně“) stěžovateli zrušil daňovou ztrátu a dodatečně mu vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 65 130 Kč.

Správce daně totiž zjistil, že stěžovatel neúčtoval o vkladu nemovitostí, které společnost O., a. s., vložila do obchodního majetku stěžovatele, a dospěl rovněž k závěru, že žalobce nezaúčtoval a nezahrnul do základu daně za rok 1997 příjem, který by mu v daném zdaňovacím období vznikl z případného pronájmu nemovitostí. Dále správce daně neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nájemné ve výši 131 968 Kč.

Žalovaný i správce daně při svém rozhodování vycházeli z toho, že společnost O., a. s., prohlášením o vkladu ze dne 24. 7. 1995 vložila do obchodního majetku stěžovatele nepeněžitý vklad – nemovitosti v k. ú. P.. Tím společnost O., a. s., získala 52 % podíl na akciích stěžovatele. Vlastnické právo stěžovatele k předmětným nemovitostem bylo v katastru nemovitostí vloženo s účinky ke dni 3. 8. 1995; tyto nemovitosti však O., a. s. i nadále užívala, přičemž stěžovatele a společnost O., a. s. je třeba považovat za ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dne 27. 11. 1998 podal stěžovatel žalobu ke Krajskému obchodnímu soudu v Praze, jíž se domáhal na společnost O., a. s., zaplacení částky 681 306 Kč s příslušenstvím za bezdůvodné obohacení vzniklé v důsledku užívání nemovitostí bez právního důvodu, přičemž v žalobě uvádí, že požadovaná částka odpovídá výši nájemného za pronájem obdobných nebytových prostor, uplatňovaného v daném místě a čase. Dne 30. 9. 1999 pak stěžovatel se společností O., a. s., uzavřeli dohodu o narovnání sporných vztahů, mimo jiné také vztahu ohledně nepeněžitého vkladu nemovitostí, resp. „zaplacení nájemného za užívání nemovitostí společností O., a. s.“; v této dohodě se mimo jiné strany zavázaly vzít zpět všechny vzájemné žaloby.

Žalovaný s odkazem na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů potvrdil jako správný postup správce daně při stanovení ceny za „případný pronájem“ předmětných nemovitostí, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nebo obdobných podmínkách. Správce daně stanovil tuto cenu poměrem připadajícím na rok 1997 z částky, kterou stěžovatel požadoval od společnosti O., a. s., z titulu bezdůvodného obohacení vzniklého v důsledku užívání předmětných nemovitostí bez právního podkladu prostřednictvím výše zmíněné občanskoprávní žaloby. Žalovaný dále uvedl, že stěžovatel nedoložil své tvrzení o tom, že se pokoušel o převzetí nemovitostí v období před rokem 1998, kdy zaslal společnosti O., a. s., výzvu k vyklizení nemovitostí a následně se soudní cestou domáhal zaplacení částky z titulu vydání bezdůvodného obohacení.

Správce daně a žalovaný dále dospěli k závěru, že smlouva o nájmu nebytových prostor v P. 10, uzavřená se společností A. M., spol. s r. o. na období od 1. 9. 1997 do 31. 8. 1998 s dohodnutým nájemným ve výši 39 296 Kč měsíčně nezakládá právo na uznání tohoto nájemného jako výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z údajů plynoucích z daňových přiznání je totiž zřejmé, že stěžovatel v období let 1995-1997 nevykázal žádné výnosy z činnosti a ani žádnou činnost jako takovou a nepodařilo se mu tak prokázat, že předmětný náklad na pronájem sloužil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Dospěl totiž k závěru, že žalobce porušil ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, když nezahrnul příjem, který mu měl plynout z předmětných nemovitostí do svého základu daně, přičemž je naprosto nerozhodné, zda šlo o nájemné nebo o bezdůvodné obohacení. Podle soudu správce daně pouze zkoumá, zda dochází k řádnému plnění daňových povinností, nikoli vztahy mezi jednotlivými společnostmi, způsob podnikání či jeho úspěšnost. Okolnosti svého podnikání, jimiž stěžovatel v žalobě argumentoval (spory se společností O., a. s.), se správou daní nijak nesouvisejí; faktické kroky stěžovatele vůči této společnosti tedy nejsou podstatné. Rozhodnou skutečností, vyplývající ze zákona o daních z příjmů, z níž správce daně vyšel, je to, že stěžovatel byl vlastníkem předmětných nemovitostí na základě vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a že společnost

O., a. s., jež předmětné nemovitosti užívala, byla ekonomicky a personálně spojenou osobou. Podle zákona o daních z příjmů se do příjmů stěžovatele musí započítat částka, která odpovídá faktickému užívání těchto nemovitostí (§ 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů). Soud dále připomněl, že příjmem není toliko plnění peněžní, ale i plnění nepeněžní, přičemž v dané věci „*nepeněžní plnění představuje užívání předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění*“. Podle městského soudu je nerozhodné, že nedošlo k faktickému předání nemovitosti a zda byl či nebyl mezi stěžovatelem a společností O., a. s. uzavřen nájemní vztah. Předmětem daně totiž není plnění z nájemného či vydání bezdůvodného obohacení, ale příjem stěžovatele, bez ohledu na právní povahu takového plnění. Při stanovení tohoto příjmu pak správce daně vycházel z částky, kterou stěžovatel požadoval po společnosti O., a. s., z titulu bezdůvodného obohacení a která odpovídala běžnému nájemnému v daném místě a čase.

K případu nájemného za nebytové prostory v P. 10 (smlouva s A. M., spol. s r. o.) soud uvedl, že stěžovatel byl správcem daně seznámen s jeho pochybnostmi o daňové uznatelnosti tohoto výdaje (stěžovatel nevykazoval činnost, neměl zaměstnance) a bylo proto na něm, aby unesl svoji důkazní povinnost ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. To však stěžovatel neučinil, když pouze stále opakoval, že tyto prostory bude užívat pro svoji budoucí činnost. Pokud stěžovatel uvedl, že tyto prostory potřeboval k jednání svých orgánů a k obchodním jednáním, uznal tuto skutečnost správce daně, když akceptoval výdaj za pronájem jedné kanceláře.

Citovaný rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, kterou doplnil ve lhůtě stanovené mu k tomu soudem, přičemž uplatnil důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v nesprávné aplikaci zákona o daních z příjmů. Poukázal na to, že finanční orgány nejprve tvrdily, že měl účtovat o nájemném, jako by nemovitosti byly pronajaty, v závěru však uváděly, že stěžovatel měl účtovat o bezdůvodném obohacení, a to až do okamžiku zpětného prodeje předmětných nemovitostí společnosti O., a. s., a takový příjem měl zdanit.

Městskému soudu stěžovatel vytkl, že nerozlišil příjmy z eventuálního nájemného od příjmů, které by mohl získat z titulu vydání bezdůvodného obohacení, a to především proto, že každý příjem má jiný daňový režim. Nájemní vztah mezi stěžovatelem a společností O., a. s., ohledně předmětných nemovitostí však nikdy nevznikl, nikdy nedošlo k takovým jednáním, která by mohla vyústit v uzavření nájemní smlouvy. Stěžovatel tedy nikdy nemohl účtovat o nájemném a zařadit ho do zdanitelných příjmů. V podvojném účetnictví není podle stěžovatele podstatné, zda účtovaný příjem je reálně zaplacen, nicméně aby bylo možné o příjmu účtovat a následně z něj odvést daň z příjmu, musí mít nějaký legální podklad a měl by být v určitém okamžiku vynutitelný. Stěžovatel byl z důvodu absence nájemní smlouvy odkázán na žalobu na vydání bezdůvodného obohacení.

Pokud pak městský soud dospívá k závěru, že na straně stěžovatele vznikl nárok na vydání bezdůvodného obohacení z titulu protiprávního užívání nemovitostí společností O., a. s., je nutno uvést, že neexistuje žádné rozhodnutí soudu, kterým by bylo pravomocně rozhodnuto, že společnost O., a. s., je povinna bezdůvodné obohacení stěžovateli vydat. Stěžovatel ani nikdy bezdůvodné obohacení neobdržel. Přitom institut bezdůvodného obohacení má sankční povahu a je konstruován tak, že teprve soud rozhodne o tom, že k bezdůvodnému obohacení došlo a určí jeho výši. Lze jen stěží očekávat, že by ten, kdo bezdůvodné obohacení získá, byl bez donucení ochoten jej vydat. Jestliže tedy stěžovateli

nebylo soudním rozhodnutím bezdůvodné obohacení přiznáno a nebyla určena jeho výše, nemohl o něm účtovat ani ho zařadit do svých zdanitelných příjmů.

Soud několikrát poukázal na text dohody o narovnání mezi stěžovatelem a společností O., a. s., v níž je použit pojem nájemné. Stěžovatel má nicméně za to, že již před finančními orgány dostatečně zdůvodnil použití tohoto pojmu. Zásadní rozdíl mezi nájemným a bezdůvodným obohacením spočívá v tom, že nájemné představuje finanční plnění poskytované nájemcem pronajímateli na základě smlouvy, zatímco bezdůvodné obohacení představuje jednorázovou platbu, kterou je ten, kdo se bezdůvodně obohatil, povinen vydat na základě pravomocného rozsudku soudu. Jediný, kdo měl z užívání předmětných nemovitostí naturální prospěch, byla společnost O., a. s.; stěžovatel v rozhodném období nezískal ani finanční ani naturální plnění, která by mohl zařadit do svých zdanitelných příjmů. To ostatně potvrdil i městský soud, když v odůvodnění uvedl, že v dané věci nepeněžní plnění představuje užívání předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění. Proto není správný závěr městského soudu opřený o § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, že do jeho příjmů má být započítána částka odpovídající faktickému užívání. Citovaná ustanovení takovou formulaci ani neobsahují. Pokud by finanční orgány považovaly ceny sjednané ve výši nula a tyto nebyly, pak stěžovatel namítá, že ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě doložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou potenciálně sjednanou mezi nezávislými osobami. Nelze vytvořit fikci bezdůvodného obohacení, a to ani pro účely daňového řízení. Používání takové fikce by v praxi mohlo vést ke zkreslování hospodářských výsledků v podobě libovolného účtování o bezdůvodném obohacení. Ani finanční orgány ani městský soud nezaujali jednoznačné stanovisko k tomu, v jaké výši mělo být nájemné účtováno a jakým způsobem měla výše nájemného ovlivnit žalobcovu daňovou povinnost. Stěžovatel rovněž zpochybňuje, že by nečinil žádné kroky k nápravě protiprávního stavu spočívajícího v neoprávněném užívání předmětných nemovitostí společností O., a. s.

K pronájmu nebytových prostor od společnosti A. M., spol. s r. o. stěžovatel uvádí, že soud vycházel z nesprávného zhodnocení skutkového stavu. Stěžovatel si totiž předmětné prostory pronajal jako jednacím místností a výdaje na nájemné nebyly uznány nikoliv pro jejich neobvyklou výši, nýbrž pro neuznatelnost ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S tím stěžovatel nesouhlasí a upozorňuje, že správce daně mu nevytknul samotný pronájem prostor ani výši nájmu, nýbrž jejich neúměrnou velikost (sklad, WC, kuchyňka, šatna), přičemž však nezohlednil fakt, že v době uzavření smlouvy byly tyto prostory jednou společně uzavíratelnou buňkou, kterou nebylo technicky možné sdílet s jiným nájemcem.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s odkazem na § 104 odst. 4 s. ř. s. toliko uvedl, že stěžovatel své námitky uvedené v žalobě rozšiřuje o důvody, které dříve neuplatnil ani v daňovém řízení ani v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Přitom zdejší soud vycházel i ze skutečnosti, že obdobné kasační stížnosti stejného stěžovatele vyhověl rozsudkem ze dne 4. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 98/2006.

Předně je třeba reagovat na námitku žalovaného, že žalobce rozšiřuje své kasační námitky oproti původnímu řízení.

Jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti, způsob, jakým finanční orgány hodnotily závazkové vztahy ohledně předmětných nemovitostí, se postupně v průběhu daňového i soudního řízení vyvíjel. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 12369/00/038930/4004, která byla se stěžovatelem projednána dne 21. 3. 2000, správce daně uvedl, že stěžovatel „neúčtoval o výnosu z nájmu, přestože žalobou požadoval úhradu za užívání nemovitostí společností O., a. s.“. V dodatku k této zprávě o daňové kontrole č. j. 47805/00/038930/4004, projednaném dne 11. 12. 2000, správce daně uvedl, že stěžovatel věděl o „užívání nemovitostí“ jedním z akcionářů, a dále se omezil na skutkový popis okolností a citaci ustanovení § 18 odst. 1 a § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, přičemž konstatoval, že stěžovatel tato ustanovení porušil. Ze správního spisu soud zjistil že právě v tomto dodatku mělo dojít k „upřesnění předmětu daně,“ neboť „výnos z nájmu byl změněn na bezdůvodné obohacení“; o tom se však žalobce nemohl dozvědět. Ve sdělení žalobci ze dne 20. 3. 2001, č. j. 19267/038930/4004, správce daně konstatoval, že ze žalobcem předložených dokladů je zřejmé, že sám považuje částku požadovanou po společnosti O., a. s., za nájemné, a odkázal na dohodu o narovnání z 30. 9. 1999, podle níž „se narovnává i zaplacení nájemného za užívání nemovitostí společností O., a. s., přičemž tato skutečnost nemohla být řádně zachycena v účetnictví bez předchozího zaúčtování předpisu na toto nájemné“.

V žalobou napadeném rozhodnutí pak žalovaný potvrdil postup správce daně ohledně „stanovení ceny“ za „bezdůvodné obohacení“ bez širšího odůvodnění. Konečně ve svém vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že předmětem sporu je „zkrácení daně z příjmů za bezdůvodné obohacení ... bez právního důvodu ve výši příjmu z případného pronájmu nemovitostí“ a že správce daně není oprávněn posuzovat, zda „tato částka“ (míněno částka požadovaná stěžovatelem po O., a. s., z titulu vydání bezdůvodného obohacení) je částkou za nájemné nebo bezdůvodné obohacení, když to je předmětem obchodně právních vztahů.

Městský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel ze zmíněného vyjádření žalovaného k žalobě, když konstatoval, že správci daně nezkoumají vztahy mezi jednotlivými společnostmi (daňovými subjekty) a že předmětem daně z příjmů je příjem stěžovatele bez ohledu na právní povahu takového plnění.

Je pravdou, že stěžovatel v kasační stížnosti do určité míry rozšiřuje svou argumentaci, to je však zřejmě vyvoláno potřebou reagovat na vyjádření žalovaného v řízení před městským soudem a samotné závěry tohoto soudu. Podstata kasačních námitek však zůstává stále stejná: stěžovatel zpochybňuje skutečnost, že existoval nájemní vztah mezi ním a společností O., a. s., a tvrdí, že tato společnost užívala předmětné nemovitosti bez právního důvodu a žalobce se na ní domáhal vydání bezdůvodného obohacení, které tak získala, přičemž pro účely zdanění je třeba nájemní vztah a vztah z bezdůvodného obohacení odlišovat.

Lze tak souhrnně konstatovat, že stěžovatel svoje kasační námitky oproti žalobnímu řízení nerozšířil, nýbrž toliko blíže rozvedl a konkretizoval, takže zdejší soud je oprávněn se s nimi zabývat.

Z výše uvedeného přehledu dále vyplývá, že finanční orgány nikdy jednoznačně nedospěly k závěru, že mezi stěžovatelem a společností O., a. s. skutečně existoval ohledně předmětných nemovitostí nájemní vztah, založený na nepsané nájemní smlouvě, a že by tak skutečný obsah právního vztahu (nájemní vztah) byl v tomto případě zastřen stavem formálně právním (vztahem z bezdůvodného obohacení). V daňovém řízení tedy nebylo vyloučeno, že vztah mezi stěžovatelem a společností O., a. s., byl založen vznikem bezdůvodného

obohacení na straně této společnosti, nicméně finanční orgány posoudily daňovou povinnost stěžovatele tak, jako by šlo o vztah nájemní. Vyšly přitom z toho, že podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou *předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak*, a že stěžovatel a společnost O., a. s. jsou spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a proto správce daně *cenu* upravil.

Na rozlišení povahy příjmu z nájemního vztahu a z bezdůvodného obohacení a z toho vyplývajících důsledků v oblasti daní z příjmů však stěžovatel také směřuje své námitky, byť nelze přisvědčit argumentu, že jen soud může uložit vydání náhrady za bezdůvodné obohacení a stanovit její výši (viz ustanovení § 451 odst. 1 a § 458 občanského zákoníku). Stěžovatel však dále zdůraznil, že nájemní vztah, na rozdíl od vztahu z bezdůvodného obohacení, je založen smlouvou, a placení nájemného je plněním ze smlouvy. Příjem z nájemného je tak skutečně ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výnosem z nakládání s majetkem*. Naproti tomu skutečnost, že společnost O., a. s. užívala předmětné nemovitosti bez právního důvodu, byla objektivním stavem, na jehož vzniku se stěžovatel žádným svým úkonem nepodílel; nelze tak dospět k závěru, že ve zdaňovacím období 1997, kdy O., a. s. tyto nemovitosti neoprávněně užívala, plynul stěžovateli jakýkoli *výnos z nakládání z majetku*. Nadto v důsledku toho, že předmětné nemovitosti v daném období (zdarma) užíval někdo jiný, je z logiky věci vyloučeno, aby stěžovatel jako vlastník těchto nemovitostí přijímal jakékoli peněžní či nepeněžní plnění ve smyslu ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů v souvislosti s „užíváním těchto nemovitostí“.

Jestliže tedy městský soud došel k závěru, že „*v dané věci ... nepeněžní plnění představuje užívání předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění*“, nijak tím neodůvodňuje existenci zdanitelného příjmu na straně stěžovatele. Jak rovněž poukazuje stěžovatel, z takového konstatování lze dovodit jen to, že z bezdůvodného obohacení (užívání nemovitostí bez právního důvodu) měla nepeněžní příjem pouze společnost O., a. s.; její nepeněžní příjem spočíval v možnosti užívat zcela zdarma předmětné nemovitosti. Nicméně předmětem přezkumu soudu není daňová povinnost společnosti O, a. s., nýbrž stěžovatele.

Z absence smluvního základu vztahu z bezdůvodného obohacení je třeba dovodit nemožnost správce daně upravit *sjednanou cenu* dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to alespoň pokud jde o posuzované zdaňovací období.

Pokud pak jde o odlišení okamžiku zahrnutí případného příjmu z vydání bezdůvodného obohacení ve srovnání s příjmem z nájemného, Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 8. 7. 2005, č. j. 8 Afs 2/2005 - 81, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož „*plnění z bezdůvodného obohacení vyplacené stěžovatelce v roce 2002, nelze považovat za relevantní příjem stěžovatelky z hlediska stanovení daně z příjmů za rok 2001. Majetek stěžovatelky byl užíván bez právního důvodu a stěžovatelka tak v roce 2001 nejenže neobdržela v souvislosti s užíváním svého majetku třetími osobami žádné plnění, ale neexistoval ani právně relevantní smluvní základ, podle kterého by bývala plnění v dané době obdržet měla.*“

Obdobně ani v daném případě nelze náhradu za vydání bezdůvodného obohacení považovat za relevantní příjem pro stanovení daně za zdaňovací období roku 1997. Případné zahrnutí plnění z bezdůvodného obohacení do základu daně z příjmů za rok 1999, kdy stěžovatel a společnost O., a. s. uzavřeli dohodu, již došlo mimo jiné k narovnání vztahů

ohledně uvedených nemovitostí, nebylo předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu v daném případě.

Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil se závěrem městského soudu, že rozlišování povahy příjmu není podstatné a že skutečné vztahy mezi společnostmi nejsou z hlediska správy daní rozhodné. S případným příjmem z vydání bezdůvodného obohacení je přinejmenším z hlediska okamžiku jeho zahrnutí do základu daně z příjmů nakládat jinak, než je tomu v případě příjmů z nájemného.

K otázce zahrnutí výdaje na pronájem nebytových prostor od společnosti A. M., spol. s r. o. (faktura na celkovou částku 471 552 Kč, zahrnutá ve vztahu k roku 1997 ve výši 157 184 Kč) Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustálené judikatury (např. rozsudek dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. [Sb. NSS 264/2004](#)) „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona 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.“

Nejvyšší správní soud rovněž zastává názor, že se stěžovatel mylí, když kategoricky tvrdí, že není v kompetenci finančního orgánu vůbec rozhodovat o přiměřené velikosti nebytových prostor pro určitý typ podnikání. Jakkoliv totiž je samozřejmě věcí rozvahy samotného podnikatelského subjektu, jaké nebytové prostory bude pro svoji činnost využívat, je na straně druhé nesporným právem správce daně přezkoumatelným způsobem vyhodnotit, do jaké míry ještě lze akceptovat nájem vynaložený na tyto prostory jako daňově uznatelný výdaj. Mezi vynaloženými daňově uznatelnými výdaji a výsledky podnikatelské činnosti totiž musí existovat určitá reciprocita a akceptování názoru stěžovatele by ve svých důsledcích vedlo k extrémním a nežádoucím důsledkům, kdy by se např. podnikatelský subjekt zcela úmyslně pronájmem zjevně nepřiměřených prostor ocital v neustálé ztrátě. Daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování. Obdobně jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publikovaném pod č. 718/2005 Sb. NSS, lze konstatovat, že na stěžovateli leží důkazní břemeno k prokázání, že výdaj na pronájem nebytových prostor mohl objektivně sloužit (či alespoň že stěžovatel se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k zvýšení příjmů z jeho podnikání, a to třeba i příjmů v relativně vzdálené budoucnosti, a že celková cena, kterou za pronájem zaplatil (tj. zejména nájem, poplatky spojené s užíváním prostor, případně i jednorázové nebo vzhledem k existenci specifických okolností placené výdaje jako odstupné předchozímu nájemci za převzetí práva užívat předmět nájmu či odstupné za nevyužití opčního práva k uzavření nájemní smlouvy jiným nájemcem apod.), nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených statků v době sjednání smlouvy o nájmu či jiné relevantní smlouvy (smlouvy o postoupení práva nájmu či nevyužití opce pokračovat v nájmu) natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel s ohledem na jeho znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat. V projednávané věci nicméně zdejší soud nezjistil, že by zmíněná reciprocita a proporcionalita nebyla respektována. Jak totiž stěžovatel uvádí, ze strany správce daně nebyla zpochybněna jako nepřiměřená výše nájmu za předmětné prostory a ani samotná potřeba těchto prostor pro popsání jednání a další podnikatelské

aktivitu a spornou tak byla učiněna toliko otázka jejich velikosti. V tomto směru však zdejší soud dospívá ke zcela odlišnému názoru než finanční orgány a městský soud, neboť z povahy věci je zřejmé, že pro vymezený účel (který finanční orgány v zásadě akceptovaly!) není zjevně nepřiměřené, když si stěžovatel kromě kanceláře pronajal rovněž zasedací místnost, 2x šatnu, 2x WC, 2x umývárnu, sklad a chodby, celkem o výměře 114,9m², tedy v podstatě o rozloze většího bytu, a navíc tvrdil, že v době sjednání nájmu tyto prostory tvořily společně uzavíratelnou buňku, z čehož plyne, že mohlo být velmi obtížné pronajmout si toliko některé prostory a některé, které samy o sobě by mohly být abstraktně vzato považovány za "nepotřebné", si nepronajmout, neboť je velmi dobře představitelné a z hlediska pronajímatele naprosto pochopitelné, že takovou funkční jednotku, jakou uvedená buňka podle všeho byla, byl ochoten stěžovateli pronajmout toliko jako celek.

Argumentace městského soudu je v tomto směru poněkud nelogická, protože na straně jedné uvedl, že daňově uznatelný výdaj je pouze takový výdaj, který slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období, přičemž stěžovatel v tomto směru neunesl důkazní břemeno; na straně druhé však akceptoval závěr správce daně, který část nákladů na nájem za tyto prostory ve svém výsledku akceptoval. Jinak řečeno, buď měly finanční orgány na základě provedených zjištění konstatovat a náležitě odůvodnit, že tyto náklady z daňového hlediska uznat nelze vůbec, protože je nelze podřadit pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodu neexistence podnikatelské činnosti stěžovatele v rozhodném období (ovšem za současného zvažování, zda pronajaté prostory stěžovatel účelně neužíval k přípravně budoucí podnikatelské činnosti, tj. za účelem dosažení příjmů v budoucnu - i takový výdaj je zásadně nutno mít za daňově uznatelný); anebo je neměly akceptovat v celém rozsahu z důvodu zjevné nepřiměřenosti (buď co do rozsahu pronajatých prostor anebo do výše nájemného). Nelze však považovat za logické, když městský soud na straně jedné zcela zpochybnil uznatelnost jakéhokoli takového výdaje, avšak na straně druhé je částečně akceptoval. V tomto konkrétním případě však nelze jako daňově uznatelný výdaj akceptovat pronájem jediné kanceláře z celé buňky, když její příslušenství zjevně nevybočuje ze zaměření činnosti stěžovatele.

Rovněž tuto kasační námitku proto shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. května 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu