



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele společnosti **o.-e., a.s.** (dříve O-T., a.s.), zastoupeného JUDr. Jaroslavem Muroněm, advokátem se sídlem v Praze 2, Americká 18, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 38 Ca 306/2002 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 38 Ca 306/2002 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „správní orgán“) ze dne 20. 12. 2001, č. j. 9395/01-120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kutné Hoře (dále též „správce daně“) ze dne 27. 3. 2001, č. j. 19948/01/038920/2471, o dodatečném doměření daně z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období roku 1995, a to od 27. 6. 1995 do 31. 12. 1995.

V předmětné věci zahrnul správce daně do základu daně stěžovatele částku 85 163 Kč, která představovala výnos z nájmu nemovitosti, která byla součástí jeho obchodního majetku, o kterém dle správce daně stěžovatel ve svém účetnictví neúčtoval. Toto zjištění stěžovatel v průběhu daňového řízení a rovněž i v řízení před městským soudem rozporoval, neboť tvrdil, že výše uvedená částka nemohla představovat výnos z nájmu, protože stěžovatel v rozhodné době neměl na předmětnou nemovitost uzavřenu žádnou nájemní smlouvu. Městský soud však námitky stěžovatele nesdílel, neboť dle jeho názoru byla pro věc podstatná pouze ta skutečnost, že předmětnou nemovitost užívala se stěžovatelem ekonomicky

a personálně spojená osoba; proto se dle ust. § 23 odst. 6 a 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), do příjmů stěžovatele musela započítat částka odpovídající faktickému užívání těchto nemovitostí. Městský soud své rozhodnutí uzavřel konstatováním, že pro věc samu není rozhodné, zda-li mezi stěžovatelem a uživatelem nemovitosti existoval nájemní vztah či nikoliv a žalobu zamítl.

Ve své kasační stížnosti a jejím doplnění stěžovatel uvedl, že nelze souhlasit s tvrzeními, na základě kterých mu správní orgán a správce daně doměřily daň, neboť stěžovatel nikdy ohledně předmětné nemovitosti neuzavřel se společností O., a.s., nájemní smlouvu ani neměl v úmyslu přenechat jí tuto nemovitost do užívání. Meritem sporu mezi stěžovatelem a finančními orgány je situace, kdy při vzniku stěžovatele jeden z jeho akcionářů (právě společnost O.) vložil do společnosti jako nepeněžitý vklad nemovitosti, když však poté začal bránit jejich faktickému vydání. Tyto jeho obstrukce trvaly až do uzavření narovnání mezi oběma společnostmi. Stěžovatel proto považuje za prokázané, že k normálnímu nájemnímu vztahu či k uvolnění objektů nedošlo nikoliv z důvodu jakéhosi jednání ve shodě s O., ale naopak pro absenci jakékoliv možnosti dohody. Současně nelze souhlasit s tvrzením soudu, že je nepodstatné, o jaký příjem se mělo jednat, neboť každý příjem má jiný daňový režim. Dále není možno tvrdit, že na straně stěžovatele vznikl nárok na vydání bezdůvodného obohacení z titulu protiprávního užívání nemovitosti, protože společnost O. bezdůvodné obohacení odmítla přiznat co do výše i důvodu a neexistuje žádné rozhodnutí soudu, kterým by byla existence bezdůvodného obohacení vyslovena. Naopak tím, kdo získal materiální prospěch, byla společnost O. Ani použití pojmu „nájemné“ v dohodě o narovnání nemůže nic změnit, protože stěžovatel v řízení před finančními orgány prokázal, že tento pojem byl použit nedopatřením. Stěžovatel je dále přesvědčen, že nelze vytvořit fikci bezdůvodného obohacení, a to ani pro účely daňového řízení. Nesprávnou je rovněž argumentace soudu, že stěžovatel nečinil v příslušných letech žádné kroky k nápravě daného stavu. Stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti správní orgán uvedl, že stěžovatel rozšiřuje své námitky o ty, které dříve neuplatil ani v žalobě a ani v daňovém řízení. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

Dle ust. § 23 odst. 6 cit. zákona se za příjmy považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění, oceněné cenami obvyklými v místě a v době plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, popř. míry opotřebení předmětného plnění (dále jen "ceny obvyklé na trhu"), s výjimkou naturální spotřeby vlastní výroby a služeb; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.

Před vlastním zhodnocením kasačních námitek považoval Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k poukazu správního orgánu, že stěžovatel rozšířil ve své kasační stížnosti 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, konkrétně z předkládací zprávy správce daně k odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru ze dne 15. 6. 2001, 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 stěžovatel nemohl dozvědět. Ve sdělení daňovému subjektu ze dne 20. 3. 2001, č. j. 19267/038930/4004, správce daně konstatoval, že z jím 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 správní orgán potvrdil postup správce daně ohledně „stanovení ceny“ za „případný pronájem“ podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bez širšího odůvodnění. Konečně ve svém vyjádření k žalobě tento uvedl, že předmětem sporu je „zkrácení daně z příjmů za bezdůvodné obohacení ... ve výši příjmu z případného nájmu 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 správního orgánu k žalobě, když v odůvodnění rozsudku 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.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti do určité míry rozšiřuje svou argumentaci, to je však zřejmě vyvoláno potřebou reagovat na vyjádření správního orgánu v řízení před městským soudem a samotné závěry tohoto soudu. Podstata kasačních námitek stěžovatele 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 stěžovatel se na ní domáhal vydání bezdůvodného obohacení, které tak získala, přičemž pro účely zdanění je třeba nájemní vztah a vztah z bezdůvodného obohacení odlišovat.

Z výše uvedeného přehledu nicméně vyplývá, že finanční orgány nikdy jednoznačně nedospěly k závěru, že mezi stěžovatelem a společností O., a. s., ve skutečnosti 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 § 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 jeho 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 nemovitosti stěžovatele bez právního důvodu, byla objektivním stavem, na jehož vzniku se stěžovatel žádným svým úkonem nepodílel; nelze tak dospět k závěru, že ve zdaňovacím období 1995, kdy O., a. s., nemovitosti stěžovatele neoprávněně užívala, plynul stěžovateli jakýkoli výnos z nakládání s majetkem. 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 § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů v souvislosti s „užíváním těchto nemovitostí“.

Jestliže 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.

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 1995. 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 předmětných 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. Dále je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud si byl v dané věci vědom své vázanosti dané předcházející judikaturou tohoto soudu, jejímž předmětem byly skutkově a právně shodné věci stejných účastníků řízení (viz např. rozsudek ze dne 4. 4. 2007, č.j. 1 Afs 98/2006 - 67, www.nssoud.cz), od které neshledal důvodu se odchýlit.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 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 kasační stížnosti (110 odst. 2 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 13. září 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu