



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce společnosti **o.-e., a. s.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Muroněm, advokátem v Praze 2, Americká 18, proti žalovanému **Finančnímu 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. 17 Ca 142/2004 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 17 Ca 142/2004 - 35 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2001, č. j. 9398/01-120, bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 27. 3. 2001, č. j. 19977/01/038920/2471, jímž byla, postupem dle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), stěžovateli zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 a současně doměřena daň ve výši 22 400 Kč.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného; shora uvedeným rozsudkem byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

V odůvodnění svého rozsudku se Městský soud nejprve vyjádřil ke sporné otázce, zda bezúplatné užívání nemovitostí ve vlastnictví stěžovatele společností O., a. s. mělo být stěžovatelem vykázáno jako daňový příjem, ve formě oceněného nepeněžního plnění. Dle jeho názoru je za rozhodující nutno považovat skutečnost, že stěžovatel byl prokazatelně

vlastníkem těchto nemovitostí, které nabyt jako nepeněžitý vklad od společnosti O., a. s., přičemž tato společnost i po provedeném převodu nadále nemovitosti užívala, a to bez placení nájemného. Druhou rozhodující skutečností je pak zjištění, že jmenovaná společnost byla se stěžovatelem ekonomicky a personálně spojená ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmu“), neboť získala 52% podíl na základním kapitálu stěžovatele a její zástupce se stal členem představenstva stěžovatele. Z hlediska daňové povinnosti stěžovatele se tedy jednalo o situaci, kdy vlastnil nemovitosti, které fakticky užívala osoba s ním ekonomicky a personálně spojená a částka, která odpovídá faktickému užívání těchto nemovitostí, tak měla být započtena do jeho daňových příjmů, ve smyslu § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů. Daňová povinnost je zákonem stanovena objektivně a nemůže tedy na ni mít vliv posuzování úspěšnosti podnikání stěžovatele či jeho právní kroky vůči jinému subjektu (zde soudní spor se společností O., a. s., o vydání bezdůvodného obohacení a následně uzavřená smlouva o narovnání). Dle názoru městského soudu není též podstatné, zda mezi oběma společnostmi existoval nájemní vztah či zda vůbec mělo dojít k faktickému předání nemovitosti. Správce daně a žalovaný postupovali v souladu s cílem daňového řízení (§ 1 odst. 2 daňového řádu), pokud do příjmů stěžovatele zahrnuli částku, která mu měla plynout z pronájmu předmětných nemovitostí; vycházeli přitom správně z částky, kterou sám stěžovatel v řízení o vydání bezdůvodného obohacení po společnosti O., a. s. požadoval jako částku odpovídající běžnému nájemnému v daném místě a čase.

Pokud jde o druhou spornou otázku, a sice správcem daně neuznané náklady vynaložené na pronájem nebytových prostor od společnosti A.M., spol. s r. o., městský soud uvedl, že bylo povinností stěžovatele prokázat, že šlo o daňově uznatelný výdaj související se zdaňovacím obdobím, kdy byl uplatněn (§ 31 odst. 9 daňového řádu, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu). To se stěžovateli prokázat nepodařilo, neboť v předmětném zdaňovacím období nevykazoval žádnou činnost a neměl žádné zaměstnance; jeho tvrzení, že tyto prostory bude užívat pro svou podnikatelskou činnost do budoucna a že správci daně nepřísluší hodnotit jeho podnikatelské aktivity, nemůže taktéž obstát. Zde městský soud uvedl, že každý daňový výdaj musí zcela konkrétně souviset s podnikatelskou činností daňového subjektu a nemůže se tak opírat pouze o hypotetické budoucí podnikatelské záměry. Namítal-li stěžovatel, že pronajaté prostory potřeboval k jednání svých orgánů a k obchodním jednáním, poukázal městský soud na skutečnost, že správce daně akceptoval jako daňově uznatelný náklad nájemné odpovídající pronájmu jedné kanceláře.

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností, ve které uplatnil (posuzováno dle obsahu) kasační důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen “s. ř. s.”).

Stěžovatel především poukázal na skutečnost, že nájemní vztah mezi ním a společností O., a. s. ohledně předmětných nemovitostí nikdy nevznikl a nikdy nedošlo k jednáním, která by mohla vyústit v uzavření takové smlouvy. Poukázal-li městský soud v této souvislosti na text dohody o narovnání uzavřené mezi stěžovatelem a společností O., a. s., kde byl použit pojem „nájemné“, stěžovatel zdůraznil, že již v rámci daňového řízení vysvětlil důvody chybného použití tohoto pojmu. Městský soud přitom nenalezl rozdíl mezi příjmy z (eventuálního) nájemného od příjmů, které by mohly být získány z titulu vydání bezdůvodného obohacení, byť tyto příjmy mají rozdílné daňové důsledky. Dovodil-li městský soud, že stěžovateli vznikl nárok na vydání bezdůvodného obohacení z titulu protiprávního užívání nemovitostí společností O., a. s., nelze přehlédnout, že zde neexistuje žádné rozhodnutí soudu, kterým by bylo o tomto nároku pravomocně rozhodnuto. Institut

bezdůvodného obohacení má přitom do značné míry sankční povahu a je konstruován tak, že teprve soud rozhodne o tom, že k bezdůvodnému obohacení došlo a určí současně jeho výši. Nelze ostatně očekávat, že by ten, kdo bezdůvodné obohacení získal, byl ochoten je dobrovolně vydat; stěžovatel nikdy takové plnění od společnosti O., a. s. neobdržel. Za situace, kdy zde neexistuje rozsudek soudu ukládající společnosti O., a. s., zaplatit stěžovateli konkrétně vyčíslenou částku z titulu bezdůvodného obohacení vyplývajícího z užívání předmětných nemovitostí, nemohl stěžovatel o takovém „příjmu“ účtovat.

Skutečnost, že rozsudek městského soudu přehlíží rozdíl mezi nájemným a bezdůvodným obohacením, nerespektuje též fakt, že nájemné je finančním plněním poskytovaným na základě smlouvy, zatímco bezdůvodné obohacení je jednorázovou platbou, kterou je ten, kdo se bezdůvodně obohatil, povinen provést na základě pravomocného rozsudku soudu. Stěžovatel sám v předmětném zdaňovacím období nezískal žádná finanční ani naturální plnění, která by mohl zařadit do svých příjmů; jediný, kdo měl z užívání předmětných nemovitostí naturální prospěch, byla společnost O., a. s. Již z tohoto pohledu nelze akceptovat závěr městského soudu, dle kterého měla být do příjmů stěžovatele (s odkazem na § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmu) započítána částka odpovídající faktickému užívání nemovitostí. Citovaná ustanovení takovou formulaci ostatně ani neobsahují. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že fikci bezdůvodného obohacení nelze vytvářet ani pro účely daňového řízení, neboť taková praxe by mohla vést ke zkreslování hospodářských výsledků v podobě libovolného účtování o bezdůvodném obohacení. Jakkoli z hlediska účetnictví není podstatné, zda byl účtovaný příjem reálně zaplacen, podmínkou pro jeho účtování (a následné odvedení daně) musí být legální podklad takového příjmu; tento příjem musí být též vynutitelný. O takový případ se však z důvodů výše uvedených nejednalo; nelze též přehlédnout, že se daňové orgány i soud nevyjádřily jednoznačně k tomu, v jaké výši mělo být vůbec nájemné účtováno a jakým způsobem měla výše nájemného ovlivnit daňovou povinnost stěžovatele.

K tomuto stížnímu bodu stěžovatel konečně namítl, že vycházely-li daňové orgány při svém rozhodování z aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, musely nutně předpokládat, že mezi stěžovatelem a společností O., a. s. byla za užívání předmětných nemovitostí sjednána nulová výše úhrady. Za této situace by pak měl být stěžovatel vyzván k uspokojivému doložení rozdílu mezi „cenou sjednanou“ a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Zde by pak bylo nutno vypořádat se s faktem, že důvodem neexistence sjednaného nájemného v obvyklé ceně bylo právě protiprávní a šikanózní jednání společnosti O., a. s., proti kterému se ostatně stěžovatel právně bránil.

Pokud jde o správcem daně neuznané náklady na pronájem nebytových prostor od společnosti A. M., spol. s r. o., zde stěžovatel poukázal na skutečnost, že tyto výdaje nebyly uznány pouze z toho důvodu, že správce daně považoval pronajaté prostory pro potřeby podnikání stěžovatele za neúměrně velké. Takový závěr je nejenom věcně nesprávný (neboť se jednalo o soubor několika funkčně propojených místností sloužících pro potřeby jednání orgánů stěžovatele i jednání s obchodními partnery; šlo navíc o jednu společně uzavíratelnou buňku, kterou nebylo lze technicky sdílet s jiným nájemcem), ale překračuje též diskreční oprávnění správce daně. Dle názoru stěžovatele si lze totiž jen obtížně představit, že by byl správce daně oprávněn a schopen zpětně posuzovat u jednotlivých poplatníků, zda jimi užívané prostory a náklady na ně vynakládané odpovídaly jejich tehdejší potřebám. Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že správce daně náklady na pronájem těchto prostor uznal ve zkrácené výši za daňově uznatelné přesně v těch obdobích, do kterých je nezkrácené zahrnul i stěžovatel, zatímco městský soud vycházel

z předpokladu, že daňově uznatelným nemůže být výdaj, který má souviset až s nějakou činností v budoucnu. Odvolával-li se v této souvislosti na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, jde o nesprávnou interpretaci zákona, neboť není možné tvrdit, že výdaje vynaložené v určitém zdaňovacím období, které však přinesou poplatníkovi daně příjem až v dalších obdobích, jsou výdaji daňově neuznatelnými. Takové výdaje samozřejmě daňově uznatelnými jsou a správci daně je takto běžně uznávají; v některých případech je pouze požadováno jejich časové rozlišení.

Žalovaný se svým vyjádření ke kasační stížnosti omezil pouze na konstatování, že stěžovatel v řízení před Nejvyšším správním soudem uplatňuje důvody, které neuplatnil již dříve v daňovém řízení či v řízení před městským soudem. Navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V projednávané věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné vyjádřit se nejdříve k tvrzení žalovaného, dle kterého stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody, které nebyly uplatněny v řízení správním ani v řízení před městským soudem. Je skutečností, že v řízení o kasační stížnosti není možné uplatňovat právní novoty, tedy důvody nezákonnosti, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), ani novoty skutkové, tedy skutečnosti, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené správní rozhodnutí (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Obě tato omezení se nicméně vztahují pouze k řízení před krajskými soudy; nepřipustění skutkových a právních novot neuplatněných v řízení před správními orgány je již podmínkou řízení vedeného před krajským soudem (srov. § 5 s. ř. s.). Z tohoto pohledu se tedy Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda v kasační stížnosti nejsou obsaženy námitky, které nebyly uplatněny již v rámci žalobního řízení, ačkoli být uplatněny mohly.

Z obsahu předloženého soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v žalobě uvedl, že byl (z titulu majetkového vkladu společnosti O., a. s.) vlastníkem předmětných nemovitostí; tyto nemovitosti však neměl v úmyslu pronajímat, nýbrž zamýšlel jejich přestavbu za účelem následného poskytování služeb. Jakékoli užívání nemovitostí mu však bylo společností O., a. s., znemožněno, byť nemovitosti užívala bez existence nájemního vztahu. Majetkový prospěch z užívání těchto nemovitostí tedy neměl stěžovatel, ale již zmiňovaná společnost. Stěžovatel se snažil vzniklou situaci právně řešit, a to jak ve smyslu získání faktické kontroly nad nemovitostmi, tak i žalobou na společnost O., a. s., kterou se dožadoval vydání bezdůvodného obohacení ve výši obvyklého nájemného, které by jinak za užívání nemovitostí musela platit. O příjmech plynoucích z užívání nemovitostí tedy nemohl účtovat, neboť žádné příjmy neměl. Případné bezdůvodné obohacení získané společností O., a. s., mu pak nebylo soudně přiznáno a vyčísleno. Z těchto důvodů proto namítl nepřipadnost aplikace § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmu na tento případ. Pokud jde o pronájem nebytových prostor od společnosti A. M., spol. s r. o., zde stěžovatel uvedl, že tyto prostory užíval pro potřeby jednání svých orgánů i jednání s obchodními partnery. Výše sjednaného nájemného odpovídala nájemnému obvyklému v daném místě a čase. Odmítl tedy argumentaci žalovaného, že tyto prostory nevyužíval za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vyjádřil v této souvislosti též nesouhlas s tím, že by daňovým orgánům příslušelo posuzovat, jaká je přiměřená velikost prostor potřebných pro určitý typ podnikání.

Z uvedeného je zřejmé, že všechny stížní body uvedené v kasační stížnosti se v podstatných znacích kryjí s body žalobními. Pokud stěžovatel některé námitky v kasační stížnosti blíže rozvedl (interpretace pojmu „nájemné“ v dohodě o narovnání, nemožnost účtování o plnění z bezdůvodného obohacení aniž by byl tento nárok soudem pravomocně přiznán, nesouhlas s názorem, že daňově uznatelným nemůže být výdaj, který má souviset až s činností v následujících daňových obdobích), jde jen o reakci na závěry uvedené v odůvodnění napadeného rozsudku. Za jedinou nově uplatněnou námitku lze tak považovat pouze tvrzení, že daňové orgány i soud nezohlednily spory mezi stěžovatelem a společností O., a. s., jako uspokojivé doložení rozdílu mezi cenou „sjednanou“ a cenou potenciálně sjednanou mezi nezávislými osobami, ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pouze tuto argumentaci tedy Nejvyšší správní soud, v souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., nepřipustil k meritornímu přezkumu.

Pokud jde o samotné stížní námitky, Nejvyšší správní soud především sdílí výhrady stěžovatele týkající se kvalifikace právního vztahu mezi stěžovatelem a společností O., a. s., ve vztahu k užívání předmětných nemovitostí. Městský soud (ve shodě s daňovými orgány) posoudil daňovou povinnost stěžovatele tak, jako by šlo o vztah nájemní; existence tohoto smluvního vztahu však prokázána nebyla. Současně s tím nebyla vyvrácena argumentace stěžovatele, že mezi ním a společností O., a. s., šlo v tomto případě o vztah mimosmluvní, vyplývající z bezdůvodného obohacení, které jmenovaná společnost získala užíváním nemovitostí bez právního důvodu. Právní kvalifikace tohoto vztahu je však pro posouzení možnosti postupu § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů významná. Jestliže, jak již bylo uvedeno, je placení nájemného plněním smluvní povinnosti nájemce, lze přijaté nájemné považovat za daňový příjem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou *předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li zákonem stanoveno jinak*. Zcela jiná je ovšem situace v případě bezdůvodného obohacení, neboť v jeho případě se nejedná o vztah závazkový, tedy založený na konsensu smluvních stran (viz § 451 odst. 2 občanského zákoníku). Je tedy zřejmé, že za situace, kdy je předmět nájmu užíván bez souhlasu jeho vlastníka, je pojmově vyloučeno hovořit o tom, že by se ze strany vlastníka jednalo o „*nakládání s majetkem*“, jak to má na mysli ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto pohledu tedy závěr městského soudu, dle kterého lze za nepeněžitě plnění ve smyslu shora citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů považovat i užívání nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění, vyznívá nelogicky. Pokud by totiž bylo lze v této souvislosti hovořit o existenci nepeněžitě plnění, pak jen na straně společnosti O., a. s., která nemovitosti užívala bez placení jakéhokoli nájemného. Lze tedy uzavřít, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 1998 nepřijal z titulu užívání svých nemovitostí společností O., a. s., nepeněžitě plnění ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů a logicky je proto vyloučeno tyto (neexistující) příjmy upravovat ve smyslu § 23 odst. 7 tohoto zákona.

Rozlišení příjmů plynoucích z nájemného od příjmů, které jsou vydáním bezdůvodného obohacení, je relevantní též z pohledu určení zdaňovacího období do kterého má být takový příjem zahrnut. Zatímco v případě nezaplaceného nájemného existuje smluvní základ, dle kterého by toto plnění mělo být poskytnuto, v případě vráceného bezdůvodného obohacení je nutno tento příjem zahrnout do zdaňovacího období, kdy je příjemce fakticky obdržel (bez ohledu na to, zda se vztahuje ke zdaňovacím obdobím předcházejícím), neboť se nejedná o plnění ze smlouvy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2005, č.j. 8 Afs 2/2005 - 81, dostupný na www.nssoud.cz). Pokud tedy stěžovatel na základě „*dohody o narovnání sporných vztahů*“ uzavřené v roce 1999 náhradu

za bezdůvodné obohacení obdržel, bylo by nutno tento příjem zahrnout nikoli do zdaňovacího období roku 1998, ale do zdaňovacího období následujícího.

Pokud se týká daňové uznatelnosti nákladů za pronájem nebytových prostor od společnosti A. M., spol. s r.o., lze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že daňovým orgánům nepřísluší hodnotit efektivitu jeho podnikatelských rozhodnutí či podnikatelských záměrů. V tomto smyslu se nicméně vyslovil i městský soud, který však zároveň konstatoval, že mají-li být výdaje daňově uznatelné, musí daňový subjekt prokázat, že splňují podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V praxi to znamená, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou pouze takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu chování. Za daňově uznatelný výklad lze tedy považovat i výdaj, který se ekonomicky nezhodnotil, pokud v době jeho vynakládání nebyla zcela evidentní jeho ekonomická iracionalita či zjevná nepřiměřenost. Vycházejíc z této premisy dospívá Nejvyšší správní soud k jiným závěrům, než ke kterým v otázce přiměřenosti výdajů stěžovatele na pronájem nebytových prostorů dospěly daňové orgány i městský soud. Jak bylo již výše uvedeno, správcem daně nebyla zpochybněna jako nepřiměřená výše nájmu za předmětné prostory ani samotná potřeba těchto prostor pro jednání a další podnikatelské aktivity stěžovatele; spornou byla toliko otázka jejich velikosti. Pronajaté prostory sestávající z kanceláře, zasedací místnosti, skladu, chodby a sociálních zařízení o celkové výměře 114,9 m² nepovažuje Nejvyšší správní soud pro tyto potřeby za zjevně nepřiměřené; bez významu není též fakt, že šlo o místnosti tvořící jeden funkční celek, bez reálné možnosti sdílet je případně s jiným subjektem.

Stěžovateli lze přisvědčit též pokud jde o jeho tvrzení, že daňově uznatelnými jsou i výdaje vynaložené v určitém zdaňovacím období, které však přinesou příjem až v obdobích následujících. Zde sluší odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce, například na rozsudek publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS. Z odůvodnění tohoto rozsudku se podává, že „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 ve 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“. Z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že závěr městského soudu, dle kterého daňově uznatelným nemůže být výdaj, který má souviset až s činností daňového subjektu v budoucnu, není správný. Současně se jeví jako nelogické, že městský soud tímto způsobem zpochybnil uznatelnost jakéhokoli výdaje tohoto typu, na straně druhé však akceptoval postup daňových orgánů, které takový náklad částečně za daňově uznatelný přijaly.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodně městský soud v novém rozhodnutí o věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 17. července 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu