



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **GURMAN LANŠKROUN, s. r. o.**, se sídlem v Lanškrouně, Jana Marka Marků č. 5, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2010, čj. 712/10-1200-602006, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2010, čj. 712/10-1200-602006, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**

- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni na nákladech řízení částku 14.600,- Kč, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále také jen "správce daně") ze dne 28. 7. 2009, čj. 70302/09/273910604530, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 80.860,- Kč. V jeho

-2-

odůvodnění uvedl, že správce daně zjistil daňovou kontrolou u žalobkyně nedostatky, které popsal ve zprávě o kontrole. Mimo jiné zvýšil její základ daně o částku nákladů ve výši 962.450,- Kč vzniklých v souvislosti se stavebními úpravami objektu Starý Mlýn Svěbohov (kontrolní zjištění č. 4), a to s odkazem na ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Konstatoval, že žalobkyně v odvolání namítla pouze nezákonnost daňové kontroly a nesouhlasila se závěrem správce daně uvedenému ke kontrolnímu zjištění č. 4 zprávy.

K namítané nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly uvedl, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy institutem obecným s mimořádně podstatným preventivním významem. Správce daně musí být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně či nikoliv, a nejedná se tedy o svévolné použití kontroly. Cílem daňové kontroly není a nemůže být primárně doměření daně, neboť se jedná o institut k prověření a ověření daňové povinnosti. V opačném případě by ve svém důsledku došlo k popření ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, ve kterém je stanovena důkazní povinnost daňového subjektu. Žádné ustanovení § 16 zákona téhož zákona ani jiné ustanovení citovaného zákona správci daně neukládá, že v okamžiku zahájení daňové kontroly musí mít podezření o zkrácení daňové povinnosti, ani že musí být správcem daně důvody vedoucí k pochybnostem a podezření jednoznačně formulovány a sděleny daňovému subjektu a zaznamenány do protokolu. V nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, na který žalobkyně odkazuje, jde dle žalovaného o zcela ojedinělý právní názor a nikoliv o konstantní judikaturu Ústavního soudu a soudů správních. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu přitom nemá všeobecný význam, nebyl publikován ve Sbírce zákonů a nelze jej proto považovat za závazný pro toto řízení. Právní názory obecné povahy, obsažené v odůvodněních rozhodnutí Ústavního soudu, jsou obecně závazná při řešení typově shodných případů, věc žalobkyně však není typově shodným případem. Daňová kontrola v tomto případě byla zahájena v souladu s ustanovením § 16 daňového řádu dne 10. 4. 2008, kdy došlo i k fyzickému předání dokladů potřebných k provedení kontroly a k prověření základu daně. Žalobkyně současně zodpověděla dotazy položené správcem daně a žádnou námitku týkající se zahájení předmětné kontroly nevznesla. Správce daně pak sdělil žalobkyni zjištění učiněná z předložených dokladů a vyjádřil důvodné pochybnosti ve výzvě ze dne 17. 7. 2008, č.j. 65320/08/273930/7657, kterou ji vyzval k doložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení. Žalovaný proto neshledal námitku o nezákonném zahájení daňové kontroly jako důvodnou.

Pokud jde o náklady ve výši 962.450,- Kč, žalovaný uvedl, že žalobkyně vynaložila v kontrolovaném zdaňovacím období náklady v souvislosti se stavebními úpravami na objektu Starý mlýn Svěbohov celkem ve výši 962.450,- Kč, které zaúčtovala na účet nákladů 511 00 Opravy a udržování a uplatnila v daňových nákladech. V průběhu kontroly předložila správci daně smlouvu o nájmu nemovitostí, kterou uzavřela na dobu neurčitou s jejich vlastníkem J. M.. Žalobkyně

označená jako nájemce se mimo jiné zavázala provádět úklid veškerých pronajatých nemovitostí včetně pozemků na své náklady, hradit veškeré náklady související a vynaložené na provozování a užívání předmětných nemovitostí, hradit ze svého náklady na spotřebovaná média a provádět na předmětných nemovitostech na své náklady veškerou údržbu a opravy. Současně vlastník nemovitostí udělil souhlas s provedením změn a úprav na pronajímaných nemovitostech (technická zhodnocení) a udělil i souhlas s odpisováním tohoto technického zhodnocení.

Žalovaný konstatoval, že v textu smlouvy o nájmu nemovitostí nájemné nebylo sjednáno (nebyla sjednána jeho výše, způsob jeho určení, splatnost, způsob úhrady). V čl. IV smlouvy bylo pouze uvedeno, že po dobu provádění technického zhodnocení se nájemné neplatí, avšak samo nájemné sjednáno nebylo. Smlouva o nájmu nemovitostí tak nebyla uzavřená v souladu s ustanovením § 3 odst. 3 zákona o nájmu nebytových prostor. Jednalo se tedy o náklady vynaložené na stavební úpravy nebytových prostor, ke kterým žalobkyně neměla vlastnické právo a z titulu absence ujednání o nájmu neměla dle žalovaného ani platně uzavřenou nájemní smlouva na užívání předmětného objektu. Objekt, který měla žalobkyně podle svého tvrzení užívat v souladu s předloženou smlouvou o nájmu nemovitostí za účelem provozování ubytovacího zařízení se všemi s tím spojenými aktivitami a činnostmi, však ve skutečnosti nebyl ve stavu způsobilém takto sjednanému užívání, přestože jej ve stavu způsobilém sjednanému užívání byl vlastník vzhledem k textu předložené smlouvy o nájmu nemovitostí povinen v souladu s §§ 663 a § 664 občanského zákoníku přenechat a také udržovat. To se však dle žalovaného nestalo. Sjednání nájemného je v textu smlouvy o nájmu nemovitostí vázáno na způsobilost k užívání a předmětné stavební úpravy tak ve skutečnosti měly sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vlastníka předmětného objektu. Žalovaný uvedl, že předmětné stavební úpravy zhodnocují majetek vlastníka, avšak na své náklady je prováděla sama žalobkyně, ač k nim nebyla ze zákona povinna (§ 664 občanského zákoníku). Předmětné náklady nebyly ani nepeněžním plněním nájemného, přestože nic nebránilo nájemné sjednat (např. ve výši zohledňující předmětné náklady za stavební úpravy provedené na majetku vlastníka), které lze uplatnit v základu daně nájemce v souladu s § 24 odst. 2 písm. h) v časové a věcné souvislosti dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně předmětné náklady vlastníkově ani nevyfakturovala a nedosáhla tak příjmy ani z titulu takového vypořádání nákladů s vlastníkem.

Ze smlouvy o nájmu nemovitostí ani z jiných předložených dokladů dle žalovaného nevyplývá, že se jedná o kombinaci smlouvy o nájemní smlouvě budoucí a smlouvy nepojmenované, jak tvrdí žalobkyně. Z jejího textu nevyplývá povinnost pro vlastníka uzavřít se žalobkyní nájemní vztah v budoucnu a nelze ji mít za platně uzavřenou smlouvu o uzavření nájemní smlouvy budoucí ani podle ustanovení § 34 a § 35 občanského zákoníku. Smlouva o nájmu nemovitostí v rozporu s § 50a občanského zákoníku neobsahuje dohodu o podstatných náležitostech smlouvy o nájmu nebytových prostor ani pro účely smlouvy budoucí, mezi které patří ve smyslu uvedeného § 50a a § 3 odst. 3 zákona o nájmu nebytových prostor právě písemně sjednané nájemné. V tomto případě nájemné sjednáno nebylo vůbec. Pokud jde o

předloženou smlouvu o podnájmu (včetně jejího dodatku) uzavřenou dne 1. 9. 2008 mezi žalobkyní jako pronajímatelem a P.P. a M. B. jako nájemci, ta je dle žalovaného pouze důkazem o tom, že předmětný objekt nebyl ve zdaňovacím období roku 2005 ve skutečnosti vůbec způsobilý k užívání smluvenému ve smlouvě o nájmu nemovitostí. Smlouva o podnájmu neprokazuje, že vlastník se žalobkyní sjednal nájemné, a to ani formou nepeněžního plnění nájemného, přestože žalobkyně sama měla podle textu této smlouvy již v roce 2008 dosáhnout příjmů od uvedených fyzických osob. Neprokazuje ani to, že žalobkyně obdržela příjem za předmětné stavební úpravy. Smlouvu o podnájmu ze dne 1. 9. 2008 nepovažoval žalovaný za smlouvu platnou, ani věrohodnou, neboť žalobkyně nebyla oprávněna přenášet na další osoby více práv, než kterými sama disponovala, proto nebyla oprávněna přenechávat dalším osobám cizí majetek, k jehož užívání sama neměla žádné právo, když smlouva o nájmu nemovitostí je pro absenci ujednání o nájemném absolutně neplatným právním úkonem. Nevěrohodná je dle žalovaného i výše nájemného sjednaná ve smlouvě o podnájmu za situace značně omezeného užívání, která měla zůstat dle čl. XI. odst. 2 stejná i v případě rozšíření možnosti využívání na další prostory.

Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dané jí ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu, když ani na výzvu správce daně neprokázala, že předmětné náklady ve výši 962.450,- Kč vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 nebo v souladu s § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání napadeného rozhodnutí a jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Dle jejího názoru se správce daně i žalovaný dopustili závažných pochybení, která měla vliv na zákonnost jimi vydaných rozhodnutí.

Předně namítla, že daňová kontrola, která předcházela vydání dodatečného platebního výměru, byla zahájena v rozporu s daňovým řádem. Poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, dle kterého musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Toto podezření musí správce daně sdělit daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly, avšak v případě žalobkyně byla kontrola zahájena dne 12. 11. 2007 protokolem o jednání čj. 67860/07/263931/6560, který svým obsahem neosvědčuje existenci jakýchkoliv důvodů pro zahájení kontroly, ani existenci konkrétního podezření správce daně, že žalobkyně své daňové povinnosti v kontrolou prověřovaných zdaňovacích obdobích zkrátila. Neústavnost takového postupu přitom nemůže být zhojena ani skutečností, že by se v průběhu kontroly prokázalo, že ke zkrácení daně ze strany daňového subjektu skutečně došlo. Žalobkyně zdůraznila, že bylo povinností žalovaného, aby se právním názorem obsaženým ve zmíněném rozhodnutí Ústavního soudu majícím precedenční dopady řídil, neboť je pro správce daně obecně závazný při řešení typově shodných případů. Správní orgán je povinen právo aplikovat (nikoliv "nalézat" jako soud), a to v souladu

s právními názory Ústavního soudu a nikoliv tyto názory posuzovat, hodnotit a nerespektovat. Pokud tak správní orgán učiní, porušuje zásadu zákonnosti, tj. základní zásadu daňového řízení.

Dále žalobkyně uvedla, že Ústavní soud i Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřovali k tomu, jakým způsobem má správce daně zahajovat daňovou kontrolu. K tomu poukázala zejména na již ustálenou judikaturu, dle které formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Problematikou zahájení daňové kontroly se pak zabývaly oba zmíněné soudy vícekrát a nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 pak dle žalobkyně představuje zpřesnění dosavadní ustálené judikatury vrcholných soudů v této otázce. Dle právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku čj. 8 As 47/2005-86 přitom platí, že ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Dle žalobkyně se uvedené temporální účinky vzhledem k prezkumném funkci správních soudů nepochybně vztahují i na rozhodovací činnost správce daně. Má proto zato, že žalovaný postupoval v rozporu nejen s judikaturou Ústavního a Nejvyššího správního soudu, ale i v rozporu s ustanovením § 16 odst. 1 daňového řádu, ve znění "novely" tohoto ustanovení provedené Ústavním soudem a v rozporu se zásadou zákonnosti.

Dále žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně a žalovaného týkajícím se hodnocení nákladů ve výši 962.450,- Kč vynaložených v souvislosti se stavebními úpravami (technickým zhodnocením) objektu Starý Mlýn Svěbohov. Dle jejího názoru postupovali v rozporu s ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu, když smlouvu o nájmu nemovitostí ze dne 1. 1. 2004 neposuzovali podle jejího obsahu, ale podle názvu. Namítá, že nemohlo jít o nájemní smlouvu, jestliže ze smlouvy jednoznačně vyplývá, že do doby provedení technického zhodnocení žalobkyně žádné nájemné pronajímateli neplatí, tedy jestliže smluvní strany nájemné po dobu provádění stavebních úprav výslovně vyloučí. Z textu smlouvy je zcela jasná vůle smluvních stran, tj. že vlastník předá nemovitost žalobkyni k provedení technického zhodnocení a po jeho provedení bude sjednána výše nájmu, tedy bude uzavřena řádná nájemní smlouva. To se také stalo. Šlo tedy o kombinaci smlouvy o smlouvě budoucí, jejíž podstatné náležitosti byly ve smlouvě uvedeny a smlouvy nepojmenované, ve které bylo dohodnuto provedení nutných oprav a technického zhodnocení.

Rozpor s ustanovením § 31 odst. 3 daňového řádu spatřuje žalobkyně v tvrzení žalovaného o tom, že ani na výzvu nepředložila žádný důkaz, který by prokázal, že uplatnila předmětné náklady za zdaňovací období roku 2005 v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů. K tomu odcitovala svoji odpověď ze dne 14. 8. 2008 zaslanou na výzvu správce daně ze dne 17. 7. 2008. Žalobkyně v ní podala k obsahu předmětné smlouvy vysvětlení a označila důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení. Zdůraznila, že tyto důkazní prostředky nebyla povinna

předkládat, neboť byly správci daně předloženy v rámci daňové kontroly a byly mu tedy známy.

Závěrem žalobkyně poukázala na smlouvu o podnájmu, z jejíhož obsahu je zřejmé, že objekt jí byl předán za účelem provedení jeho oprav a technického zhodnocení a že měl být užíván k podnikatelské činnosti po provedení tohoto zhodnocení a oprav. Má zato, že předložením podnájemní smlouvy doložila, že náklady vynaložené na opravy objektu uplatnila v roce 2005 oprávněně, neboť šlo o náklady vynaložené v souvislosti s budoucími příjmy, jak to uvedla ve zmíněné odpovědi ze dne 14. 8. 2008 na výzvu správce daně. Dle jejího názoru je tedy zřejmé, že svoji důkazní povinnost splnila a že předmětné náklady uplatnila v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na text odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Setrval na svém názoru, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s ustanoveními § 1 a § 16 daňového řádu, a to dne 10. 4. 2008, nikoliv 12. 11. 2007 protokolem čj. 67860/07/263931/6560, jak uvádí žalobkyně v žalobě. K otázce existence konkrétního podezření a sdělení pochybností při zahájení daňové kontroly poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. K věcným námitkám dodal, že smlouva o nájmu ze dne 1. 9. 2008, nahrazující podle tvrzení žalobkyně smlouvu původní, a smlouva o podnájmu ze dne 1. 9. 2008 byly uzavřeny a předloženy poté, co byla žalobkyně seznámena se zjištěním a stanoviskem správce daně. Zopakoval, že předložené doklady neprokazují existenci platného nájemního vztahu v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2005. Z předložených dokladů nevyplývá povinnost vlastníka vypořádat předmětné částky vynaložené žalobkyní na stavební úpravy na jeho majetku a žalobkyně žádným důkazem nedoložila, že byla povinna předmětné úpravy provádět svým nákladem. Předložené doklady neprokazují sjednání vypořádání nákladů vynaložených žalobkyní za kontrolované zdaňovací období na cizím majetku s vlastníkem tohoto majetku, aby k příjmům z takového vypořádání bylo možné předmětné náklady přiřadit a uplatnit je tak v kontrolovaném období daňově.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 30. 11. 2010, čj. 31 Af 57/2010-35 žalobu zamítl. Nepřisvědčil námitce, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně z důvodu nesdělení konkrétních skutečností podložených podezřením o tom, že žalobkyně daňovou povinnost nesplnila řádně. V tomto směru poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu řešící otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly, z níž vyplývá, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových kontrol, které samy o sobě protizákonné nejsou, proto ani namítaná absence důvodů pro její zahájení v daném případě nemohla způsobit nezákonnost tohoto úkonu.

K otázce nákladů, které žalobkyně vynaložila na stavební úpravy objektu Starý Mlýn Svěbohov a uplatnila jako výdaj ve smyslu s ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, krajský soud uvedl, že nájemní vztah mezi žalobkyní a J. M. dle smlouvy o nájmu ze dne 1. 1. 2004 nevznikl. Žalobkyně tak prováděla stavební úpravy na nemovitosti, kterou neměla v nájmu a neměla tudíž ani povinnost na své náklady předmětné stavební úpravy provádět. Prováděla-li stavební práce na cizím

-7-

majetku, nemohla v posuzovaném období předmětnou částku uplatnit jako náklad daňově uznatelný. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že smlouva uzavřená dne 1. 1. 2004 je neplatná z důvodu absence ujednání o nájemném, přitom konstatoval, že uvedená smlouva nemůže obstát ani jako smlouva o smlouvě budoucí nájemní, neboť ani pro případ budoucího nájmu smlouva neobsahovala ujednání o podstatných náležitostech. Zmíněnou smlouvou účastníci pouze dohodli, že žalobkyně provede opravy a technické zhodnocení na předmětných nemovitostech ve vlastnictví J. M., k čemuž také fakticky došlo, avšak tento vlastník se k povinnosti uzavřít konkrétní nájemní smlouvu se žalobkyní nebo s ní vypořádat vynaložené náklady platně nezavázal. Ani smlouva o nájmu ze dne 1. 9. 2008 mezi stejnými účastníky neobsahuje žádné ujednání, které by se jakkoli týkalo nákladů žalobkyně vynaložených v roce 2005 na stavební úpravy nemovitosti. Nájemní vztah pak vznikl až v roce 2008. Krajský soud pro posouzení výdajů ve zdaňovacím období roku 2005 nepovažoval za významnou otázku uzavření následné podnájemní smlouvy žalobkyní, neboť tomu, aby mohly být náklady vynaložené žalobkyní v roce 2005 posuzovány jako náklady vynaložené v jednom zdaňovacím období na výnosy s nimi související dosažené v dalších obdobích, tj. v roce 2008, neodpovídalo uspořádání jejího vztahu k předmětnému majetku v rozhodné době.

V kasační stížnosti podané proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobkyně namítala nesprávnost výkladu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. To dle jejího názoru nestanoví, že by pro uznání nákladů vynaložených na určitý objekt musel mít poplatník v době jejich vynaložení tento objekt v nájmu. Z cit. ustanovení pouze vyplývá, že musí jít o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jejichž výši poplatník prokáže a které nebyly uplatněny již v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalobkyně namítla, že smlouvu uzavřenou dne 1. 1. 2004 měl správce daně i žalovaný za povinnost posoudit dle jejího obsahu a ne podle názvu. Je z ní jasná vůle stran, že do doby provedení technického zhodnocení, popř. do 30. 6. 2010, žalobkyně žádné nájemné neplatí a že vlastník nemovitosti předá nemovitost žalobkyni za účelem provedení jejích oprav a technického zhodnocení a objekt bude užíván k podnikatelské činnosti až po provedení tohoto zhodnocení a oprav. Rovněž až po provedení prací měla být sjednána výše nájmu a uzavřena řádná nájemní smlouva, což se také stalo. Z uzavřené smlouvy je rovněž zřejmé, že žalobkyně bude mít po provedení oprav a technického zhodnocení z budoucího využívání nemovitosti příjmy (výnosy). Žalobkyně uvedla, že podle ustanovení § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelné i náklady vynaložené v jednom zdaňovacím období, pokud výnosy s ním související budou dosaženy až v dalších obdobích. Má zato, že výši vynaložených nákladů prokázala, a je i zřejmé, že náklady související se stavebními úpravami objektu Starý Mlýn Svěbohov v celkové výši 962.450,- Kč jsou daňovými náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jestliže je správce daně a žalovaný neuznali, pak postupovali v rozporu s ustanovením § 23 a 24 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti dne 16. listopadu 2011 rozsudkem čj. 5 Afs 22/2011-72 tak, že shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v něm uvedl, že v daném případě bylo předmětem dokazování, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda jí takové náklady vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu prokázala, že je tvrzeným způsobem vynaložila. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že otázka absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež jsou podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, je otázkou, kterou jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti a k takové případné neplatnosti úkonů jsou povinny přihlédnout i všechny orgány veřejné moci. S poukazem na svou dřívější judikaturu však současně konstatoval, že absolutně neplatný soukromoprávní úkon a priori neznamená, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě. V posuzovaném případě strany smluvního vztahu shodně uvádějí, že nebyla sjednána žádná, ani nepeněžní forma úhrady nájemného, která by spočívala právě v provedení stavebních úprav žalobkyní na nemovitostech. Jakkoli je nutno přisvědčit hodnocení správních orgánů i krajského soudu v tom, že smlouva ze dne 1. 1. 2004 jako nájemní po formální stránce neobstojí, nutno však na druhou stranu konstatovat, že správní orgány ani soud neřešily otázku, jaké daňové dopady uvedená smlouva vyvolává v předmětném zdaňovacím období a jaké do budoucna. Ze spisu vyplývá, že žalobkyně provedla stavební úpravy na nemovitostech, které v době uzavření smlouvy nebyly způsobilé k užívání za účelem podnikání. Z uvedeného důvodu musela nemovitosti nejprve uvést do stavu způsobilého k užívání, k čemuž zřejmě i fakticky došlo. Teprve po provedení nezbytných stavebních úprav došlo k uzavření řádné nájemní smlouvy dne 1. 9. 2008 a následně došlo i k uzavření smlouvy podnájemní (dne 1. 9. 2008) z něhož žalobkyni plynuly zdanitelné příjmy z titulu podnájmu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je ze smlouvy ze dne 1. 1. 2004 zřejmé, že náklady byly vynakládány s tím, že po provedení oprav budou nemovitosti sloužit k podnikatelské činnosti. Jednání žalobkyně tedy nelze prvotně označit za jednání, které by postrádalo tzv. „business reason”. Jakkoliv smlouva nenaplnuje po formální stránce znaky platně uzavřeného nájemního vztahu, nelze však s její neplatností sensu stricto spojovat nemožnost uznat fakticky vynaložené náklady za daňově účinné, jak to učinily správní orgány i krajský soud. Ze zjištěného skutkového stavu lze dle názoru Nejvyššího správního soudu dovodit, že v daném případě okolnosti nasvědčují tomu, že žalobkyní mohly být naplněny první 2 podmínky

daňové uznatelnosti nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. žalobkyně je skutečně vynaložila a vynaložila je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů.

Ohledně naplnění dalších podmínek uznatelnosti vynaložených nákladů v roce 2005 dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů je však dle Nejvyššího správního soudu situace odlišná, zejména pokud se jedná o prokázání, zda se v daném případě jednalo o náklady vynaložené v roce 2005, zda o nich bylo účtováno s požadavky na jejich časové rozlišení dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zda se jednalo o opravy či o technické zhodnocení dle ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů apod. Tímto směrem správní orgány důkazní řízení dle ustanovení § 31 daňového řádu nevedly, ani se nikterak nezaměřily na zjišťování sporných okolností. Absence řádně vedeného důkazního řízení v souladu se zásadami volného hodnocení důkazů je dle Nejvyššího správního soudu zřejmá také z toho, že jakkoliv obě strany opakovaně tvrdily, že dle původní smlouvy ze dne 1. 1. 2004 nejsou vynaložené náklady nepeněžní formou nájemného ani jeho kompenzací, de facto se zřejmě o takovou kompenzaci nájemného mohlo jednat. Správce daně tedy mohl dojít i k závěru, že bez ohledu na formální nedostatky nájemní smlouvy a prohlášení obou stran, že investice nejsou nájemným, se o faktický výkon práva nájmu jedná (s důsledky např. dle ustanovení § 23 odst. 6 a § 24 odst. 2 písm. h/ bod. 1 zákona o daních z příjmů).

Krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí Nejvyšším správním soudem pokračoval v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 cit. zákona vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí rozhodl poté tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí, přičemž mu nezbylo, než zcela odkázat na podrobné odůvodnění Nejvyššího správního soudu ve zrušovacím rozsudku ze dne 16. listopadu 2011, čj. 5 Afs 22/2011-72.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve výsledku ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč za řízení před krajským soudem a soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč za řízení před Nejvyšším správním soudem. Dále jí přiznal náhradu nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem a následně advokátem celkem za 4 úkony po 2.100,- Kč, z toho za 2 úkony v řízení před krajským soudem (tj. převzetí a příprava zastoupení a sepis žalobního návrhu) a za 2 úkony v řízení před Nejvyšším správním soudem (tj. převzetí a příprava zastoupení a sepis kasační stížnosti) a paušální náhradu hotových výdajů po 300,- Kč za jeden úkon právní služby (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 27. ledna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu