

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **VLTAVOTÝNSKÁ TEPLÁRENSKÁ, a. s.,** se sídlem Budějovická 82, Týn nad Vltavou, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, proti rozhodnutím ze dne 31. 1. 2001, č. j. 7847/120/2000, č. j. 9011/120/2000 a č. j. 11489/120/2000, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 3. 2005, č. j. 10 Ca 127/2001–117, ve znění opravného usnesení ze dne 28. 4. 2005, č. j. 10 Ca 127/2001–145, č. j. 10 Ca 128/2001-55, ve znění opravného usnesení ze dne 28. 4. 2005, č. j. 10 Ca 128/2001-80 a č. j. 10 Ca 129/2001-55, ve znění opravného usnesení ze dne 28. 4. 2005, č. j. 10 Ca 129/2001–80,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 69/2005, 1 Afs 70/2005 a 1 Afs 71 /2005 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 69/2005.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 1. 2001, č. j. 7847/120/2000, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Týně nad Vltavou, č. j. 10747/00/079970/5777, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů

právnických osob za rok 1996 ve výši 1 976 130 Kč. Rozhodnutím žalovaného z téhož dne č. j. 9011/120/2000 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Týně nad Vltavou ze dne 17. 5. 2000, č. j. 10748/00/079970/5777, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 1 879 410 Kč. Konečně rozhodnutím žalovaného z téhož dne č. j. 11489/120/2000 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Týně nad Vltavou ze dne 17. 5. 2000, č. j. 10750/00/079970/5777, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1998 ve výši 1 601 600 Kč.

Důvodem doměření daně byl závěr daňových orgánů o tom, že žalobcem zvoleným způsobem účtování o tzv. komplexním pronájmu došlo ve smyslu § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ke zkrácení daně jiným způsobem, vylučujícím možnost vycházet z žalobcova účetnictví. Žalobce jako nájemce souboru movitých a nemovitých věcí, který se považuje za tzv. komplexní pronájem byl dle § 28 odst. 2 oprávněn uplatňovat daňové odpisy, které jsou dle § 24 odst. 2 písm. a) považovány za náklady vynaložené na zajištění příjmů, tuto skutečnost však měl zohlednit při účtování nájemního vztahu. Odpisováním dochází každoročně ke snížení zůstatkové ceny pronajatého majetku a tím i ke snížení závazku z komplexního pronájmu; je-li nájemné nižší než uplatňované odpisy a nájemce není povinen vzniklý rozdíl pronajímateli hradit, musí být tento rozdíl zaúčtován do výnosů, a to ve věcné a časové souvislosti, jinak účetnictví věrně nezobrazuje skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Zaúčtováním tohoto rozdílu do výnosů ve věcné a časové souvislosti s dosahovanými příjmy je dopad do základu daně neutrální, když odpisy v nákladech má nájemce eliminovány na straně výnosů. Odpisy tak ovlivní základ daně u nájemce pouze v případě, kdy je pronajímateli skutečně hradí. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že je-li nájemné nižší než uplatňované odpisy a nájemce není povinen vzniklý rozdíl pronajímateli hradit, musí nájemce každoročně tento rozdíl zaúčtovat do výnosů a proto o tento rozdíl pak byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích zvýšen základ daně a doměřena daň, s tím, že pokud po ukončení komplexního pronájmu došlo ke vzájemnému vyrovnání a celý rozdíl závazků a hodnoty vráceného majetku, o kterém dříve nebylo účtováno, bude zaúčtován v roce 2000 do výnosů, bude základ daně za zdaňovací období roku 2000 snížen o částky dodatečně vyměřené za předchozí zdaňovací období.

Žalobce se včasnou společnou žalobou domáhal přezkoumání všech tří shora uvedených rozhodnutí žalovaného s tím, že jejich skutková podstata je naprosto totožná, rozdílná je pouze výše doměřené daně, vycházející ze změny provedených odpisů. Navrhl, aby soud tato rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k novému projednání. Krajský soud k projednání této žaloby založil tři soudní spisy (sp. zn. 10 Ca 127/2001, sp. zn. 10 Ca 128/2001 a sp. zn 10 Ca 129/2001) a pod těmito spisovými značkami samostatně projednal žalobu ve vztahu k jednotlivým napadeným rozhodnutím. Rozsudky ze dne 30. 3. 2005 žalobu proti každému z rozhodnutí zamítl.

Žalobce v žalobě uplatnil proti napadeným rozhodnutím shodné žalobní námitky. Především namítal, že daňové orgány nepřihlížely k uzavřené nájemní smlouvě a zpochybnil tak zákonnost závěrů žalovaného o tom, že byl povinen v těchto zdaňovacích obdobích každoročně zúčtovat do výnosů rozdíl mezi nižším nájemným a odpisy, snižujícími závazek z pronájmu, jestliže jej nebyl povinen hradit pronajímateli. Dovozoval, že neporušil zákon o účetnictví ani zákon o dani z příjmů, jestliže v souladu s nájemní smlouvou, podle níž má dojít k vzájemnému vypořádání mezi ním a pronajímatelem až po zániku smlouvy, neumořoval závazky z pronájmu během nájemního vztahu s tím, že při skončení pronájmu bude část odpovídající nájemcem uplatněných odpisů během nájemního vztahu

jednorázově zaúčtována do mimořádných výnosů či pronajímateli uhrazena. Dále žalobce uplatnil řadu výhrad k procesnímu postupu v řízení před správcem daně, zejména namítal vadné zahájení daňové kontroly, že mu bylo upřeno právo na součinnost v jejím průběhu, namítal nedostatky v dokazování a nedostatečnost skutkových zjištění, i to, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, žalovanému pak vytýkal, že neprovedl důkazy jím navržené v odvolacím řízení.

Krajský soud shora uvedenými rozsudky žalobu zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se soud nejprve zabýval spornou otázkou, zda rozdíl závazků a hodnoty pronajatého majetku měl být každoročně zahrnován do žalobcových výnosů a tak také zdaňován, nebo zda tak mohl žalobce učinit jednorázově až při skončení nájmu. Soud vyšel z toho, že nebylo zpochybňováno, že předmět nájmu představoval tzv. komplexní pronájem a ten trval po celá předmětná zdaňovací období a dále z toho, že žalobce se s pronajímatelem dohodli na tom, že bude pronajatý majetek odepisovat žalobce. S poukazem na § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dospěl soud k závěru, že základ daně i v případě komplexního pronájmu musí respektovat věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. Odkázal na povinnost žalobce při komplexním pronájmu postupovat podle účetních předpisů. Opatření MFM č. j. V/20 100/92 (účtová osnova) ukládala v čl. XI třídy 0 přílohy 2 povinnost zaúčtování pronajatého majetku v účetnictví nájemcem se souvztažným zápisem na účet 474 – závazky z pronájmu. Při účtování nájemného byl postup takový, že celková částka za pronájem sjednaná ve smlouvě se rozdělí na složku odpovídající výši odpisů a složku nájemného. Neodepsaná část vstupní ceny je evidována u pronajímatele jako jiná pohledávka (na účtu 378) a u nájemce jako závazek z pronájmu (na účtu 474), pronajímatel snižuje o uplatněné odpisy pohledávku a nájemce závazek. Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví je povinností účtovat o skutečnostech do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Protože každoročním odepisováním dochází rovněž každoročně ke snížení zůstatkové ceny pronajatého majetku a tím ke snížení závazku z komplexního pronájmu, musí také účet závazků z pronájmu zobrazovat vždy ke dni účetní závěrky výši závazků k pronajímateli ve výši zůstatkové ceny pronajatého majetku. Je-li tedy nájemné nižší než uplatněné odpisy a nájemce v předmětné věci nebyl povinen vzniklý rozdíl hradit pronajímateli, byl povinen tento rozdíl zahrnout do výnosů každoročně v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti. Soud o této otázce uzavřel, že bez ohledu na postup při účtování, který žalobce použil, je pro předmětnou daňovou záležitost rozhodující, že základ daně musí být stanoven v souladu s příkazem respektování věcné a časové souvislosti příjmů a nákladů obsaženým v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jestliže žalobce nehradil pronajímateli odpisy uplatněné v příslušném roce jako daňové náklady, pak bylo jeho povinností dopad odpisů do základu daně eliminovat ve výnosech v časové a věcné souvislosti, neboť odpisy na straně nájemce ovlivňují základ daně jen v případě, kdy nájemce odpisy pronajímateli skutečně hradí.

Námitku proto krajský soud shledal nedůvodnou. Stanovisko ředitele odboru účetnictví MF ČR 3. 7. 2000, podle nějž ponechání závazků až k jednorázovému odpisu je jedním ze tří možných účetních postupů, avšak nejméně vhodným, protože zkresluje náklady a v závěru i výnosy, odmítl soud s tím, že řeší zvolený postup z pohledu předpisů účetních nikoliv zákona o daních z příjmů, ač spornou problematikou nejsou odpisy účetní ale daňové. Rovněž stanovisko prof. JUDr. J. D., jehož se žalobce dovolával, se zabývá otázkou aplikace čl. XI odst. 3 účtové osnovy, zmíněný článek opatření však není aplikovatelný na předmětnou situaci.

Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky proti procesnímu postupu v daňovém řízení. Podle soudu okamžik zahájení daňové kontroly není v daňovém řádu vymezen, z § 21 odst. 1 vyplývá, že kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně fakticky zahájí prověřování daňového základu. Ač nebyl sepsán o tomto jednání protokol o ústním jednání, okolnost, že daňová kontrola byla zahájena dne 31. 1. 2000 je zřejmá ze zprávy o daňové kontrole a z prohlášení ředitele a prokuristy společnosti žalobce Františka Klíny, sepsaného formou notářského zápisu. Žalobce byl o zahájení kontroly informován, zástupce společnosti byl v jejím průběhu slyšen za účelem objasnění kontrolního zjištění (protokol o ústním jednání ze dne 29. 3. 2000), nelze proto žalobci přisvědčit v tom, že teprve ze zprávy o daňové kontrole se dozvěděl, co bylo jejím předmětem. Absenci protokolu o zahájení daňové kontroly soud hodnotil jako pochybění bez vlivu na zákonnost následně vydaných rozhodnutí. Porušení základních zásad daňového řízení (zásady zákonnosti a vzájemné součinnosti) pak neshledal v tom, že se žalobce teprve ze zprávy o daňové kontrole dozvěděl, jak předmětnou daňovou záležitost posoudil správce daně. Pochybením bez vlivu na zákonnost rozhodnutí shledal soud i v tom, že úřední záznam o úkonu, jímž byl žalobce seznámen s výsledky zprávy o daňové kontrole, byl sepsán až po ukončení daňové kontroly. S odvoláním na § 16 odst. 8 daňového řádu shledal soud zákonným, že za situace, kdy výsledkem kontrolního zjištění je dostatečně odůvodněno dodatečné stanovení daně, byl platební výměr vydán den předtím, než byl se zprávou o daňové kontrole seznámen žalobce, jehož zástupce zprávu bez dalšího podepsal. Vzhledem k tomu, že předmětem sporu byla jen otázka, zda rozdíl závazků a hodnoty pronajatého majetku měl být zahrnován do žalobcových výdajů a takto každoročně zdaňován, ztotožnil se soud se žalovaným, že skutkový stav byl zřejmý z listinných podkladů, předložených v průběhu daňové kontroly a nebylo třeba žalobce vyzývat k součinnosti, neboť ani v průběhu odvolacího řízení předkládaná stanoviska ani listiny dokládající ukončení nájemního vztahu a vzájemné vypořádání, nic nezměnily na závěru, že i v případě odpisů hmotného majetku, uplatněných z titulu tzv. komplexního pronájmu, musí nájemce respektovat zásadu věcné a časové souvislosti příjmů a nákladů. Nebyla proto porušena ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ani § 15 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Se zřetelem na předmět sporu bylo dle soudu nadbytečné slyšet účastníky nájemního vztahu či žalobce vyzývat k předložení listinných důkazů vztahujících se k vzájemnému vypořádání, k němuž došlo po ukončení nájemního vztahu.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudky krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se svým obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. c) s. ř. s. Věcně pak stěžovatel argumentoval tvrzený nesprávný úsudek soudu o nedůvodnosti žalobních námitek a navíc též namítá zmatečnost rozsudku krajského soudu.

Žalovaný v písemném vyhotovení rozsudku odmítl kasační námitky jako nedůvodné. Poukázal zejména na to, že předmětem sporu je jen otázka, zda rozdíl závazků a hodnoty pronajatého majetku měl být zahrnován do výdajů stěžovatele a každoročně zdaňován či zda v souladu se smluvním ujednáním tak stěžovatel mohl učinit až při ukončení nájemního vztahu. Skutkový stav byl zřejmý z listinných podkladů, předložených v průběhu daňové kontroly a byl zjištěn dostatečně, rozpor je pouze v právní kvalifikaci. Proto nebylo třeba stěžovatelku vyzývat k součinnosti ani doplňovat řízení o další stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, které nemohly přinést nic nového. Opětovně konstatoval svůj názor, že v souzeném případě došlo ke krácení daňové povinnosti prostřednictvím účetnictví, poněvadž stěžovatel použil špatný postup při účtování komplexního pronájmu a jeho účetnictví věrně nezobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V případě komplexního pronájmu, kdy nájemce odepisuje pronajatý majetek podle § 28 odst. 2 zákona

o daních z příjmů a současně je nájemné nižší než odpisy, musí být rozdíl mezi původní výší závazku z pronájmu a účetní zůstatkovou cenou pronajatého majetku zaúčtován do výnosů ve věcné a časové souvislosti s uplatňovanými odpisy, nikoliv jednorázově až při ukončení nájmu. Bez ohledu na stěžovatelkou použitý postup při účtování, který následně jako možný potvrdil pracovník odboru účetnictví Ministerstva financí a stejně hodnotil i prof. JUDr. D., musí být dodrženo ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyžadující respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Stejný závěr vyplývá i z § 3 zákona o účetnictví.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a o důvodech kasační stížnosti usoudil následovně.

Stěžovatel především namítal zmatečnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že krajský soud rozhodoval v senátě složeném ze soudců JUDr. Jan Tomáš, JUDr. Marie Kraybusová a Mgr. Helena Nutilová, v písemném vyhotovení rozsudků je však uvedeno, že členkou senátu byla JUDr. Věra Balejová, ta se však projednávání a rozhodování ve věci neúčastnila.

Opravnými usneseními ze dne 28. 4. 2005, krajský soud opravil návětí všech tří napadených rozsudků, tak, že správně má být uvedeno, že rozhodoval senát, složený z předsedy JUDr. Jana Tomáše a soudkyň JUDr. Marie Krybusové a Mgr. Heleny Nutilové. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že při opisu písemného vyhotovení rozsudku došlo v důsledku použití počítačové techniky k chybnému uvedení složení senátu, kdy místo Mgr. Heleny Nutilové byla nesprávně jako členka senátu uvedena JUDr. Věra Balejová.

Z opravného usnesení vyplývá, že při písemném vyhotovení rozsudku došlo k chybě, která byla odstraněna zákonem stanoveným způsobem formou vydání opravného usnesení. Kasační námitka proto není důvodná.

Za nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel závěr soudu, že bez ohledu na použitý způsob účtování o komplexním pronájmu základ daně musí být stanoven při respektování věcné a časové souvislosti příjmů a nákladů a pokud stěžovatel nehradil pronajímateli odpisy v tom kterém roce uplatněné jako daňové náklady, bylo jeho povinností dopad odpisů do základu daně eliminovat ve výnosech v časové a věcné souvislosti, přičemž odpisy na straně nájemce ovlivňují základ daně jen v případě, kdy nájemce odpisy pronajímateli hradí.

Stěžovatel má názor soudu o této právní otázce za nesouladný s právními předpisy. Podle něj tehdy platné právní předpisy problematiku komplexního pronájmu neupravovaly jednoznačně a umožňovaly několikerý způsob účtování. V průběhu trvání nájmu stěžovatel se opakovaně dotazoval na správnost účtování odpisů; o správnosti postupu účtování stěžovatele obdržel oficiální stanovisko MF ČR odboru účetnictví, který potvrdilo, že lze akceptovat i způsob, který zvolila stěžovatelka. Toto vyjádření však žalovaný ignoroval. Zákon o daních z příjmů obsahoval pouze dvě ustanovení, vztahující se k odpisům v režimu tzv. komplexního pronájmu, a to § 28 odst. 2 a § 19 odst. 1 písm. p). Podle stěžovatele žalovaný i soud nesprávně dovodily že úprava obsažená v § 19 odst. 1 písm. p) cit. zákona je pro věc irelevantní, naopak právě za pomoci tohoto ustanovení lze dospět k závěru, že ke zdanění výnosů u nájemce či k vyrovnání mezi nájemcem a pronajímatelem může dojít až při ukončení nájemního vztahu. Stěžovatel byl povinen sestavit plán účetních odpisů, o nichž účtoval, postup účtování podle čl. IX účtové osnovy

vychází z účetních odpisů, nikoliv z odpisů daňových. Daňové odpisy mohl žalobce uplatnit za dodržení podmínek stanovených v § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Účetní předpisy určovaly, jak stanovit hospodářský výsledek účetní jednotky. Pro zjištění základu daně u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví se podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází z hospodářského výsledku a ten se stanovuje vždy a jen na základě účetních předpisů, nikoli předpisů daňových. Podle stěžovatele soud vyšel z chybného posouzení podstaty dané kauzy a zaměňuje účetní odpisy s odpisy daňovými. Předmětem rozhodnutí správce daně o doměření daně nebyly daňové odpisy, ale rozdíl mezi vyššími účetními odpisy a nižším nájemným, neboť správce daně vycházel pouze z ustanovení odst. 2 čl. XI účtové třídy 0 účtové osnovy. Stěžovatel vycházel z hospodářského výsledku, ten stanovil podle účetních předpisů, které mu umožňovaly, aby postupoval buď podle odst. 2 čl. XI účtové třídy 0 účtové osnovy, nebo podle odstavce 3 téhož článku. Podle stěžovatele žalovaný i soud popírají existenci soukromého práva, které umožňuje sjednat vypořádání případných závazků mezi nájemcem a pronajímatelem až při ukončení nájemního vztahu. Stěžovatel o svém závazku k pronajímateli řádně účtoval a při skončení nájmu svůj závazek řádně s pronajímatelem vypořádal. Stěžovatel též poukázal na jím vyžádané stanovisko prof. JUDr. J. D., podle něhož si účastníci nájemního vztahu mohou sjednat způsob vzájemného vypořádání po zániku nájemního vztahu v jakékoli smlouvě a to po ukončení nájemního vztahu; ve stanovisku je dále uvedeno, že v předmětném případě stěžovatel s pronajímatelem si řádně ujednali, že v účetnictví stěžovatele nebude závazek vůči pronajímateli snižován a k jeho vyrovnání ve výši uplatněných odpisů z pronajatého majetku dojde až při ukončení nájemního vztahu.

Mezi účastníky sporu bylo nepochybným, že mezi stěžovatelem jako nájemcem a městem Týn nad Vltavou jako pronajímatelem byla uzavřena nájemní smlouva a nesporným bylo i právo stěžovatele provádět odpisy z pronajatého majetku; z těchto skutečností jako nesporných vycházela jak rozhodnutí správce daně a žalovaného, tak i rozhodnutí krajského soudu. Za sporné bylo označeno pouze to, zda rozdíl závazků a hodnoty pronajatého majetku měl být zahrnován do stěžovatelových výnosů každoročně a tak také zdaňován, anebo zda tak stěžovatel, s odkazem na smlouvu o nájmu, mohl učinit jednorázově při skončení nájmu.

Otázku charakteru právního úkonu, uzavřeného mezi stěžovatelem a městem Týn nad Vltavou však nelze při posuzování předmětného sporu a zákonnosti napadených rozhodnutí pominout, neboť z charakteru tohoto právního úkonu lze dovozovat případnou správnost či nesprávnost účtování o něm a usuzovat na stěžovatelovu daňovou povinnost na dani z příjmů v příslušných zdaňovacích obdobích a zákonnost rozhodnutí daňových orgánů, které rozhodly o doměření daně.

Ze správního spisu vyplývá, že mezi stěžovatelem, označeným jako nájemce, a městem Týn nad Vltavou, označeným jako pronajímatel, byla uzavřena dne 6. 10. 1994 nájemní smlouva, kterou pronajímatel, který je vlastníkem tepelných zařízení v obci a kat. úz. Týn nad Vltavou, specifikovaných v příloze č. 1 této smlouvy v celkové hodnotě majetku ve výši 104 213 239 Kč pronajal tato tepelná zařízení nájemci, který se zavázal je provozovat a spravovat za účelem dodávek tepla a teplé užitkové vody ve městě; tento závazek je pak specifikován v následujících článcích smlouvy. Podle čl. VI byl nejprve nájem poskytnut bezplatně, s tím, že veškeré náklady související s předmětem nájmu včetně nákladů na jeho zhodnocení nese nájemce ze svého a odpisy z pronajatého majetku provádí nájemce. Podle dodatku č. 1 k nájemní smlouvě ze dne 30. 10. 1996 byl dohodnut nájem ve výši 1 Kč ročně.

Z popsaných smluvních ujednání však vyplývá, že nešlo o nájemní smlouvu, ale o smlouvu o výpůjčce. Samo označení smlouvy, které nesprávně provedli kontrahenti, není rozhodující; vzhledem k tomu, že právní úkony se posuzují podle obsahu (§ 2 odst. 7 daňového řádu), je stěžejní, k čemu se nesla skutečná vůle smluvních stran; ta bezesporu směřovala k výpůjčce a nikoliv k nájmu.

Smlouvu o výpůjčce upravuje občanský zákoník v § 659 a násl. Nájemní smlouvu v § 663 a násl.; pokud jde o nájem nebytových prostor, obsahuje speciální úpravu zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor (ve znění pozdějších předpisů). Výpůjčka i nájem mají společné to, že na základě nich dochází k dočasnému užívání individuálně určených věcí; podstatný rozdíl, jimiž se oba smluvní typy od sebe odlišují, spočívá v tom, že nájem je vždy pojmově úplatný, zatímco výpůjčka je naopak pojmově bezplatná (k tomu srov. § 659 a § 663 OZ a § 3 zákona č. 116/1990 Sb.). Kauzou výpůjčky je bezplatné užívání věci, sledující především prospěch vypůjčitelův, zatímco kauzou nájmu je užívání věci úplatné, z čehož plyne prospěch pro nájemce (v podobě práva užívání) i pro pronajímatele (v podobě nájemného). Z toho vyplývá, že pokud smluvní strany sledují hospodářský cíl bezplatného užívání věci, nevznikne mezi nimi nájem, ale výpůjčka, a to eventuálně i přesto, že smlouvu, která takový právní vztah zakládá, nesprávně pojmenují.

V souzeném případě smluvní strany nesledovaly účel užívání úplatného, nýbrž bezúplatného. To ostatně jednoznačně vyplývá z jejich smluvních ujednání: nejprve byl „nájem“ poskytnut bezplatně a poté za jednu korunu ročně. K posléze uvedenému dodatku se sluší poznamenat, že „nájemné“ ve výši jedné koruny ročně za užívání věcí v hodnotě přesahující sto miliónů korun, nelze považovat za skutečnou úplatu; tímto dodatkem proto nedošlo ke změně povahy závazkového právního vztahu z výpůjčky na nájem.

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud má zato, že smluvní strany si mezi sebou sjednaly výpůjčku a nikoliv nájem. Zákon o daních z příjmů, ve znění tehdy účinném, umožňoval v § 28 odepisovat hmotný a nehmotný majetek pouze vlastníku nebo některému z poplatníků splňujících podmínky uvedené v odstavcích 2 a 6, do jejichž okruhu však vypůjčitel nenáleží.

V daném případě proto nebylo možno ani účinně sjednat smlouvou s vlastníkem předmětného hmotného a nehmotného majetku, jímž bylo město Týn nad Vltavou, že to bude stěžovatel, kdo po dobu trvání výpůjčky bude tento majetek odepisovat. Skutečnost, že na předmětný smluvní vztah byl nesprávně aplikován § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který dopadá pouze na vztah nájemní, tedy na vztah svých charakterem úplatný, a rovněž tak i účetní předpisy, vztahující se k nájmu, nikoliv výpůjčce, pak nutně ústí v závěr o tom, že spor mezi účastníky o zákonnost daňových rozhodnutí nelze odstranit výkladem právní otázky, kterou stěžovatel učinil předmětem kasační stížnosti. Jinými slovy, jestliže stěžovatel jako vypůjčitel nemohl dle zákona o dani z příjmů provádět odpisy předmětného majetku, nemohl být oprávněn odpisy tohoto majetku v daných zdaňovacích obdobích zahrnovat do svých výdajů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, postrádá pak významu posuzovat, zda pokud tak učinil, byl i povinen rozdíl mezi výší těchto odpisů a symbolickou 1 Kč „nájemného“, jíž se zavázal hradit „pronajímateli“, také každoročně zahrnovat do výnosů či zda ho mohl do výnosů zahrnout jednorázově při skončení výpůjčky. Tyto závěry ovšem v předmětné věci ze smluvního ujednání mezi stěžovatelem a městem Týn nad Vltavou a z aplikace souvisejících účetních

předpisů a ze zákona o daních z příjmů měl dovodit již správce daně a žalovaný při použití § 2 odst. 7 daňového řádu.

V daném případě tak lze věcně správnými shledat rozhodnutí správce daně a žalovaného, jestliže stěžovateli v předmětných zdaňovacích obdobích byl upraven základ daně a daň byla doměřena, neboť stěžovatel v rozporu se zákonem snížil daňový základ tím, že do výdajů zahrnul odpisy vypůjčeného majetku, k nimž nebyl oprávněn. K rozhodnutí daňové orgány tedy sice došly na základě nesprávných právních závěrů, jejich závěr o vyšším daňovém základu a tím i o vyšší daňové povinnosti stěžovatele je však v souladu se zákonem. Stejně je pak třeba nahlížet i na rozsudek krajského soudu, shledal-li žalobu nedůvodnou a za dané situace nelze shledat důvodnou ani kasační námitku stěžovatele.

Dalším kasačním důvodem stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu o procesních pochybeních v daňovém řízení, jež sice soud dílem důvodnými uznal, nicméně dovodil, že vady řízení spočívající v absenci protokolu o zahájení daňové kontroly a v tom, že úřední záznam o úkonu, jímž byl stěžovatel seznámen s výsledky daňové kontroly, byl sepsán až po ukončení daňové kontroly, byly takového rázu, že neměly vliv na zákonnost rozhodnutí. Nedůvodnou shledal soud vytýkanou vadu, že žalovaný neprovedl navržené důkazy a ani neobjasnil, proč tak učinil a dále i tvrzenou vadu spočívající v tom, že dodatečné výměry byly vydány den předtím, než byl zástupce žalobce seznámen se zprávou o kontrole.

Ačkoliv zpráva o daňové kontrole obsahuje údaj o tom, že daňová kontrola byla zahájena dne 31. 1. 2000 a týkala se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1996 – 1998, správní spis neobsahuje protokol o ústním jednání, z něhož by tyto skutečnosti vyplývaly, ani žádné listiny svědčící o tom, jak byl s konáním daňové kontroly a jejím předmětem seznámen stěžovatel. Pouze notářský zápis – osvědčení prohlášení právně významné skutečnosti, sepsaný s ředitelem a prokuristou stěžovatele Františkem Klímou, obsahuje údaj o tom, že daňová kontrola byla zahájena dne 31. 1. 2000; ten zde rovněž uvedl, že kontrola probíhala nepravidelně, stěžovatel neměl o průběhu kontroly žádné informace, nedozvěděl se, na co se kontrola zaměřuje a k jakému problému bude výsledek zaměřen, k převzetí zprávy byl rovněž vyzván telefonicky. Sám spis obsahuje vedle daňových přiznání a na ně navazujících příloh, nájemní smlouvu s jejími dodatky, protokoly o místním šetření prováděném u města Týn nad Vltavou ze dne 24. 2. 2000 ke způsobu zaúčtování majetku dlouhodobě pronajatého stěžovateli, a ze dne 11. 5. 2000 k ověření smlouvy o pronájmu, dále protokol o ústním jednání ze dne 29. 3. 2000, sepsaný se stěžovatelem, jehož předmětem bylo objasnění kontrolního zjištění, týkajícího se rezervy na opravy plynové kotelny STAKO. Poté již následuje zpráva o daňové kontrole, obsahující v závěru údaj o tom, že zpráva byla projednána a současně předána dne 18. 5. 2000, což ztvrdil za stěžovatele svým podpisem František Klíma. Spis dále obsahuje úřední záznam sepsaný dne 6. 9. 2000, v němž pracovníci správce daně popisují průběh jednání o projednání zprávy o kontrole. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že dodatečné platební výměry, datované dnem 17. 5. 2000, jimiž byla doměřena daň z příjmů v předmětných zdaňovacích obdobích, převzal ředitel stěžovatele František Klíma dne 18. 5. 2000.

Je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že byl postupem správce daně v průběhu daňové kontroly zkrácen na svých právech. To jednak již při samotném zahájení daňové kontroly, o jejímž ústním zahájení měl být dle § 12 daňového řádu sepsán protokol, z něhož by mělo být zřejmé, co bylo předmětem daňové kontroly, rovněž byl zkrácen na právu sám o své vůli předkládat důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků

ve smyslu § 16 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V rozporu se zákonem byl průběh způsobu projednání zprávy o kontrole nezachycen v protokolu o jednání, ale pouze v úředním záznamu, pořízeném dodatečně. Ve shodě s krajským soudem však má i Nejvyšší správní soud za to, že tato pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny v dostatečném rozsahu. Stěžovateli nebyla doměřena daň z důvodu, že by neunesl svou důkazní povinnost prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování dle § 31 odst. 9 daňového řádu, ale proto, že nebylo shledáno souladným s účetními předpisy a zákonem o dani z příjmů, jestliže za situace, kdy nájemné bylo nižší než odpisy a nebyl povinen pronajímateli vzniklý rozdíl hradit, tento rozdíl nezaúčtoval do výnosů ve věcné a časové souvislosti s dosahovanými příjmy a neeliminoval tak jejich dopad do základu daně**.** Po skutkové stránce nezpochybňoval správce daně existenci nájemní smlouvy, výši nájemného ani právo stěžovatele k odpisům, zpochybnil však zákonnost postupu stěžovatele, jak o těchto skutečnostech účtoval a jak je promítl do své daňové povinnosti v předmětných zdaňovacích obdobích. Za této situace vážná procesní pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť neshoda panovala nikoliv v rovině skutkové ale v rovině právní. Na tomto závěru nic nemění to, že dle názoru Nejvyššího správního soudu byla věcně správná rozhodnutí daňových orgánů (a i zamítavé rozhodnutí krajského soudu) založena na nesprávném právním názoru.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a contr. ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu náklady řízení nevznikly.

Nad rámec kasační stížnosti a bez souvislosti s meritorním posouzením této věci je ještě zapotřebí vyjádřit se k postupu krajského soudu, který společnou žalobu, jíž stěžovatel napadl předmětná tři rozhodnutí žalovaného, zapsal pod třemi spisovými značkami a o každém z napadených rozhodnutí rozhodl samostatným rozsudkem. Krajský soud tak především ani svým formálním postupem nerespektoval ustanovení § 39 odst. 2 s. ř. s., které v případě podané společné žaloby, jíž je napadeno více rozhodnutí, umožňuje soudu za splnění zákonných podmínek vyloučit každé takové rozhodnutí k samostatnému projednání, o takovém vyloučení však musí rozhodnout předseda senátu usnesením. To se však v dané věci nestalo a soud, aniž by tato rozhodnutí k samostatnému projednání vyloučil, zákonnost každého z nich posuzoval samostatně a rozhodl o žalobě ve vztahu k nim samostatným rozsudkem.

Avšak ani za situace, kdyby rozhodnutí o vyloučení těchto rozhodnutí k samostatnému projednání bylo vydáno, nebylo by možno se s tímto postupem ztotožnit.

V předmětné věci byla u stěžovatele prováděna daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za roky1996 1997 a 1998 a v důsledku závěru daňových orgánů o chybném účtování o tvz. komplexním pronájmu v těchto zdaňovacích obdobích a jeho promítnutí do daňové povinnosti stěžovatele byl dodatečnými platebními výměry stěžovateli upraven základ daně a doměřena daň. Stěžovatel podání společné žaloby zdůvodnil totožností

skutkové podstaty těchto rozhodnutí a v žalobních bodech vytýkal rozhodnutím žalovaného totožná pochybení jak v aplikaci právních předpisů, tak i totožné vady v procesním postupu při daňové kontrole.

Instituty spojení a vyloučení věcí, upravené v § 39 s. ř. s. sledují především naplnění zásady ekonomie řízení.

Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. může předseda senátu spojit ke společnému projednání samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Tím spíše by pak měly být společně projednávány věci, v nichž žalobce sice napadá více než jedno rozhodnutí, ovšem činí tak formálně jedinou žalobou, protože uplatňuje proti všem rozhodnutím tytéž výtky. Jde-li o podobný případ jako případ žalobce – tj. jediné žalobní podání směřující proti více rozhodnutím se souvisejícím skutkovým základem – má tím soud vlastně usnadněnu práci; věci jsou dále projednávány společně v souladu s vůlí žalobce a se smyslem ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., aniž by soud musel o takovém postupu rozhodovat zvláštním usnesením.

Skutečnost, že správní soud vždy posuzuje zákonnost jednotlivého správního rozhodnutí, nijak nebrání tomu, aby se o žalobách proti těmto jednotlivým rozhodnutím vyslovil společným rozhodnutím, pokud spolu správní rozhodnutí skutkově souvisejí a jsou proti nim vznášeny podobné nebo dokonce zcela shodné námitky. Při úvaze o možném společném projednávání věcí by soud měl přihlédnout zejména k obsahu žalobního podání. Pouhé přání žalobce, aby byly jeho věci projednávány společně, není pro soud jistě určující, a pokud tedy žalobce podá dvě samostatné žaloby a poté navrhuje jejich společné projednání, je jen na soudu, zda k tomu shledá důvody a jeho návrhu vyhoví. Pokud ovšem žalobce podá jedinou žalobu, která sice napadá více rozhodnutí, ale za pomoci naprosto totožných argumentů, a i správní rozhodnutí sama mají společný skutkový a právní základ, lze si jen stěží představit, jaká rozumná úvaha by mohla vést soud k vyloučení věcí.

Dalším důvodem pro vyloučení věcí je nemožnost společného řízení o napadených rozhodnutích, tedy existence takových okolností, která v daném konkrétním případě objektivně vylučuje možnost napadená rozhodnutí společně projednat. Takové okolnosti ovšem v dané věci neexistovaly, nebylo tu objektivně nic, co by vylučovalo možnost rozhodnutí daňových orgánů společně projednat.

Konečně důvodem, pro který je na místě vyloučení věcí, je nevhodnost společného projednávání. Takový důvod by byl pochopitelný, kdyby spolu rozhodnutí napadená jedinou žalobou skutkově nesouvisela a kdyby je žalobce zpochybňoval odlišnou právní argumentací, která by si vyžadovala samostatné posouzení. To ale nebyl případ stěžovatele.

Napadená rozhodnutí se týkala tří po sobě následujících zdaňovacích období, která byla kontrolována v průběhu stejné daňové kontroly, a ve všech se posuzovala otázka účtování a danění v souvislosti s tzv. komplexním pronájmem téhož hmotného a nehmotného majetku, námitky, které stěžovatel proti těmto rozhodnutím vznesl, byly totožné. O shodnosti všech tří věcí svědčí nakonec i srovnání rozsudků krajského soudu; ty se liší pouze v rekapitulační části, a to v rozsahu dvou vět a několika číselných údajů, právní argumentace soudu je pak zcela totožná.

Je tedy nade vší pochybnost, že důvod k vyloučení věcí a k jejich samostatnému projednání nebyl dán.

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

V Brně dne 10. května 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu