



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **CEREPA, a. s.**, se sídlem Červená Řečice č. p. 107, okres Pelhřimov (s účinky od 16. 10. 2008 v úpadku, insolvenční správce Ing. Štěpán Bláha, bytem Třeboňská 169, Štěpánovice), proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6970/06/FŘ 120, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2008, č. j. 30 Ca 118/2006 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2008, č. j. 30 Ca 118/2006 – 35, **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 žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2006, č. j. 6970/06/FŘ 120. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále též „daňový subjekt“ nebo „nájemce“) podané proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 5. 2005, č. j. 33051/05/091920/1260, jímž byla daňovému subjektu dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 614 420 Kč za zdaňovací období roku 2003.

Krajský soud dospěl k závěru, že se stěžovatel při hodnocení možného započtení technického zhodnocení nemovitosti omezil na zjištění, že daňový subjekt neměl pohledávku vůči pronajímatelům evidovanou v účetnictví. Vycházel přitom podle názoru soudu především z výpovědi svědkyně, která se dle svých slov osobně nezúčastnila všech jednání mezi pronajímatelem nemovitosti a daňovým subjektem jakožto jejím nájemcem, zatímco hodnocení některých dalších důkazů žalovaný ve svém rozhodnutí pominul. V odůvodnění svého rozhodnutí soud uvedl, že žalovaný se i přes skutečnost, že účetnictví žalobce nesplňovalo podmínku ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, měl zabývat (případně i za užití výzvy ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) tím, unesl-li žalobce jako daňový subjekt důkazní břemeno v tom smyslu, zda byly splněny faktické podmínky započtení podle ust. § 580 občanského zákoníku, neboť teprve po takto provedeném hodnocení lze dospět k závěru o výši jeho daňové povinnosti. Z těchto důvodů krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a je proto nezákonný. Dle názoru stěžovatele je rozsudek rovněž nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Konkrétně stěžovatel uvádí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z toho důvodu, že výrok není integrální součástí samotného rozsudku, z rozhodnutí dále není přezkoumatelným způsobem patrné, jakým konkrétním způsobem soud stěžovatele zavazuje k napravení vad řízení tak, aby bylo v rámci daňového řízení vydáno rozhodnutí v souladu se zákonem, když soud nespecifikuje nejen konkrétní ustanovení právního předpisu, na základě kterého rozhodl, ale ani tento právní předpis (zákon) jako takový. Soud pouze uvedl, že rozhodnutí vydané stěžovatelem se zrušuje pro vady řízení. Stěžovatel tak musí sám dovozovat, že jeho rozhodnutí bylo zrušeno dle ust. 76 odst. 1 s. ř. s., nicméně i při akceptaci sémantické shodnosti výroku se zněním tohoto ustanovení nebyl stěžovatel seznámen s tím, zda žalobou napadené rozhodnutí bylo zrušeno ad a) *„pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí“*, ad b) *„proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění“* nebo ad c) *„pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“*. Výrokem rozsudku pod bodem II. navíc soud stěžovatele zavazuje k úhradě nákladů řízení na účet právního zástupce JUDr. Jaroslava Trnky, advokáta se sídlem Údolní 37, Brno. Dle zjištění stěžovatele však na výše uvedené adrese sídlo jmenovaného advokáta neexistuje – advokát je tak výrokem rozsudku nesprávně specifikován.

Stěžovatel má dále za to, že soud nezkoumal skutkový stav v souladu se zákonem, neboť ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá zkoumání skutečností zásadních pro posouzení věci z daňového hlediska. Jednotlivé závěry pak byly řádně odůvodněny s ohledem na aplikovaná ustanovení právních předpisů. Dle názoru stěžovatele tak nezbyvá, než konstatovat, že soud nevycházel ze skutkových zjištění, která utvářela rozhodovací důvody správce daně, ale bez dalšího se omezil na konstatování vad řízení, aniž se zjištěními územních finančních orgánů zabýval ve vztahu k samotnému posouzení s ohledem na dotčenou právní úpravu. Soud požaduje další dokazování ohledně unesení důkazního břemene žalobcem v tom smyslu, zda byly splněny faktické podmínky započtení dle ust. § 580 občanského zákoníku, s tím, že až po takovém zhodnocení lze dospět k závěru o výši daňové povinnosti. Soud nebere v úvahu samotné rozhodnutí napadené žalobou, kde se stěžovatel zcela pregnančně vyjadřuje k rozhodným skutečnostem a vypořádává se se všemi důkazními prostředky a své závěry plně odůvodňuje. Soud se v rozsudku de facto ani nezabýval konkrétní kauzou a jasně se nevyjadřuje k tomu, proč na ni není možno aplikovat postup odůvodněný v žalobou napadeném rozhodnutí. Soud se podle názoru stěžovatele nevěnoval meritů věci a nemohl tak rozhodnout o sporu samém z hmotněprávního hlediska. Na danou věc aplikoval správné právní předpisy, nicméně se dopustil nesprávnosti při výkladu. Ke správnému stanovení daňové povinnosti je zásadní, že pokud by došlo k zápočtu dohadného závazku a pohledávky, která má v účetnictví nulovou hodnotu, nemohl být vzniklý rozdíl v roce 2003 posouzen jinak, než jako zdanitelný výnos. Pokud byl vznik tohoto dohadného závazku zúčtován v letech 2000 a 2001 na vrub daňových nákladů a pokud byly odpisy provedených investic uznány za daňový náklad, musel být zánik tohoto dohadného závazku proúčtován do výnosů. Z tohoto pohledu není podstatné, zda konkrétní částka výnosu vznikla z důvodu zániku závazku nebo z důvodu absence vyúčtování započitatelné pohledávky (nároku) za pronajímateli z titulu technického zhodnocení. Podle přesvědčení stěžovatele tento výnos prokazatelně vznikl v roce 2003 a není mu zřejmé, k jakému konkrétnímu (rozdílnému) výsledku by další doplňování dokazování, resp. odstraňování vad řízení, vzhledem ke stanovení daňové povinnosti vedlo, když při obou variantách (při samotném zániku dohadného závazku a při chybějícím nároku na úhradu technického zhodnocení) by žalobci vznikl zdanitelný výnos a doměřitelná by byla stejná částka.

Správce daně v prvním stupni i stěžovatel se v daňovém řízení jednoznačně otázkou započtení a dopadem tohoto institutu na daňovou povinnost žalobce zabývaly a v rozhodnutí napadeném žalobou pak stěžovatel jednoznačně odůvodnil, proč tato námitka nemá z hlediska účetního ani daňového pro stanovení daňové povinnosti žalobce relevanci. Zákonná úprava jako předpoklad započtení stanovuje mimo jiné existenci závazku a pohledávky vůči témuž subjektu. Faktickému započtení by tak musela předcházet fakturace tohoto nároku (pohledávky) na úhradu technického zhodnocení vůči pronajímatelům nebo alespoň dohadné zúčtování této pohledávky prostřednictvím příslušného účtu ve skupině 38

vyhrazeného pro dohadné účty aktivní. Takto vzniklá pohledávka (nárok vůči pronajímateli) by musela být zúčtována ve prospěch zdanitelných výnosů, což se v daném případě nestalo a tento výnos v účetnictví žalobce prokazatelně chybí. Rozvahové proúčtování hodnoty zaniklého závazku ve výši 1 981 857 Kč jako zvýšení oprávek k dlouhodobému majetku na DAL stranu účtu 081 je z hlediska účetního nepřípustné. Oprávky představují účetní kategorii, která vyjadřuje opotřebení dlouhodobého majetku zúčtované v souladu s odpisovým plánem (§ 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a čl. IV k účtové třídě 0 Opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001). Částka zaniklého dohadného závazku neměla logicky na stav opotřebení odpisovaného majetku žádný vliv a nemohla být zúčtována pouze rozvahově. V rámci výnosů měla ovlivnit výši výsledku hospodaření, z něhož se vychází pro daňové účely.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V návaznosti na posledně uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora). Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně zmiňuje dva konkrétní zákonné důvody způsobující nepřezkoumatelnost, které jsou zakotveny v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti a pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

K tomu kasační soud podotýká, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze v obecné rovině považovat zejména ta rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou jednoznačné ve vztahu k výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat například ty případy, kdy soud opřel důvody rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo také případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v průběhu řízení provedeny.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je v posuzovaném případě jednoznačně zřejmé, kterou otázku či otázky krajský soud považoval za rozhodné (v daném případě otázku případného započtení technického zhodnocení nemovitosti), a z odůvodnění rozsudku je zároveň seznatelné, z jakých důvodů soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Proto nelze přisvědčit námitce stěžovatele, jíž poukazuje na skutečnost, že v závěru odůvodnění rozsudku absentuje pasáž, kde by bylo uvedeno příslušné ustanovení právního předpisu, podle něhož soud napadené rozhodnutí zrušil, s tím, že tato vada způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Z obsahu odůvodnění je totiž zřejmé, že krajský soud stěžovatele jednoznačně zavazuje k doplnění dokazování, resp. k hodnocení určitých důkazů, dokonce i v rozhodnutí výslovně zmíněných, a naznačuje, kterým směrem se má doplňování dokazování v dalším řízení ubírat, a že tedy soud napadené rozhodnutí zrušil implicitně ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť podle jiného právního předpisu soud postupovat nemohl a jiné ustanovení by nebylo v souladu se závěry, které byly v odůvodnění rozhodnutí vysloveny.

Uvedl-li pak soud navíc ve výroku rozhodnutí (konkrétně v části týkající se nákladů řízení pod bodem II.) nesprávně sídlo advokáta, přičemž z obsahu spisu vyplývá, že jmenovaný advokát žalobce v řízení před soudem zastupoval, sídlí však v jiném městě a v jiné ulici, jedná se o zjevnou nesprávnost, kterou lze teoreticky opravit postupem podle § 54 odst. 4 s. ř. s. Toto ustanovení umožňuje soudu, aby v rozhodnutí opravil početní a písařské chyby a jiné zjevné nesprávnosti, jež jsou podobného původu jako písařské chyby. Za zjevnou nesprávnost může být považována pouze chyba, ke které došlo selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá na první pohled buď z rozhodnutí samého, popřípadě z jiných souvislostí (obdobně judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 10. 2008, č. j. 4 Ads 125/2008 – 174, dostupný na www.nssoud.cz). Za situace, kdy ze spisového materiálu (mj. z textu vlastního žalobního návrhu) vyplývá, že žalobce v řízení zastupoval advokát JUDr. Jaroslav Trnka, se sídlem Příkopy 25 v Pelhřimově, je možno konstatovat, že podmínka zjevnosti v daném případě splněna byla. Jedná se sice o vadu výroku, kterou soud v daném případě opravným usnesením ani

neopravil (neboť si jí zřejmě zavčas nepovšiml - z dikce zákona a ze samotné povahy věci lze dovodit, že předseda senátu má povinnost nepřesnosti textu rozhodnutí opravit ihned, jakmile se o nich dozví, a lhůta k vydání opravného usnesení není v zákoně stanovena), přesto však tato vada nenabyla takové intenzity, aby mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí nebo dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou. Napadený rozsudek považuje kasační soud za přezkoumatelný a konstatuje, že dílčí nedostatky co do obsahu a struktury odůvodnění, ani shora popsaná vada ve výroku rozhodnutí, nemají vliv na jeho zákonnost.

Před posouzením druhé kasační námítky směřující do nesprávného posouzení právní otázky považoval Nejvyšší správní soud za vhodné pro větší přehlednost učinit úvodem stručné resumé skutkových okolností daného případu. Z listin založených ve správním spise kasační soud ověřil, že daňový subjekt užíval jako nájemce na základě nájemní smlouvy uzavřené dne 18. 8. 1994 s pronajímateli, společností NETTL s. r. o., se sídlem Jestřebická 7, Praha 8 – Čimice a paní MUDr. H. T., výrobní komplex nemovitostí bývalé papírny v k. ú. Pelhřimov, v obcích Křelovice a Červená Řečice včetně movitého majetku zahrnujícího mj. např. papírenský stroj Voith, soustruh, příčnou řezačku Haubold a další movité věci. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou, konkrétně na 15 let, s tím, že nájemné za rok 1994 bylo sjednáno ve výši 1 500 000 Kč a nájemné za další roky bude dosahovat vždy nejméně výše nájemného v předchozím roce. V článku III. nájemní smlouvy si strany dále stanovily, že „...nájemce není oprávněn bez písemného souhlasu pronajímatele činit jakékoliv změny stavby či jinou činnost a rovněž není oprávněn majetek dále dávat do podnájmu třetí osobě nebo jej užít v rámci zástavního ručení...“. Pronajímatelé, jimž byly nemovitosti navraceny v restituci, však tuto výhradu zmírnili ujednáním (v témže článku), že „bez souhlasu lze provádět veškeré druhy udržovacích prací a u movitého majetku rovněž práce, které mají povahu rekonstrukcí nebo modernizací“. Nájemné bylo v letech 1995 – 1999 placeno dle ujednání, v roce 2000 však k dohodě o výši nájemného nedošlo, a nedošlo k ní ani v následujících letech. Jednání s restituenty nakonec vyústilo v uzavření kupní smlouvy na veškerý majetek ve výši 12 000 000 Kč, přičemž poslední splátka byla ze strany daňového subjektu zaplacená v roce 2003.

Dne 3. 12. 2004 byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, která byla ukončena ke dni 16. 5. 2005. Předmětem kontroly byla daň z příjmů za zdaňovací období let 2000, 2001, 2002 a 2003.

Ze spisového materiálu, resp. ze zprávy o kontrole vyplynulo, že výše popsaný skutkový stav se promítl z hlediska účetního do účetnictví žalobce (daňového subjektu) tak, že tento s ohledem na vývoj situace a vyjednávání s pronajímateli v letech 2000 a 2001 v účetnictví zaúčtoval předpokládané nájemné jako dohadný závazek ve výši 2 160 000 Kč (za rok 2000) a 1 840 000 Kč (za rok 2001), čili jako nákladovou položku. V roce 2002 pak zaúčtoval nájemné do výnosů

na účet 648 904 (ostatní výnosy) ve výši 2 000 000 Kč; při ústním jednání k tomu na dotaz správce daně zástupci daňového subjektu uvedli, že toto účtování vyplynulo z jednání o výši nájemného s pronajímateli (jako sleva na nájmu), a že nemohou určit, ke kterému období se částka vztahuje. V roce 2003 byla v počátečním stavu účtu 389 020 (dohadný účet pasivní) dohadná položka za nevyúčtované nájemné restituentům z let 2000 a 2001 ve výši 2 000 000 Kč. Na dotaz správce daně, kdy bylo nájemné uhrazeno, odpověděli zástupci daňového subjektu, že byl proveden zápočet proti technickému zhodnocení na majetku restituentů. Ve zprávě o kontrole je uvedeno, že ve zdaňovacích obdobích let 2000 – 2002 nebylo zjištěno neoprávněné snížení daňového základu. Avšak vzhledem k tomu, že v roce 2003 došlo k ukončení nájemního vztahu, měl být nejpozději v tomto roce nevyúčtované nájemné za roky 2000 a 2001 zaúčtované na dohadném pasivním účtu tak, že daňový subjekt měl tento závazek účetně odepsat proti výnosům (např. na účet 648 – ostatní provozní výnosy nebo 688 – ostatní mimořádné výnosy) a zvýšit tak o tuto částku hospodářský výsledek roku 2003. Daňový subjekt však takto zaúčtoval pouze částku 18 143 Kč a zbývající částka ve výši 1 981 857 Kč byla zaúčtována pouze rozvahově a výši hospodářského výsledku neovlivnila. Tyto závěry správce daně prvního stupně pak plně sdílel stěžovatel jako odvolací orgán.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že z úřední činnosti je mu známo, že usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2008, č. j. KSCB 26 INS 3312/2008-A-4, bylo zahájeno insolvenční řízení ve věci dlužníka: CEREPA, a. s., IČ 45022542, Červená Řečice 107, 394 46 Červená Řečice. Toto rozhodnutí bylo zveřejněno v insolvenčním rejstříku dne 22. 8. 2008 v 9:57 hod. a tímto okamžikem nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení.

K vlastnímu posouzení právní otázky, která je předmětem sporu, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést stručný exkurz týkající se dané problematiky z hlediska občanskoprávního i veřejnoprávního – zejména pak z hlediska účetního a daňového.

Výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou obvykle (viděno občanskoprávně) výdaji na změnu pronajaté věci, výdaji na změnu dokončené stavby (viděno „*stavebně právně*“) a z pohledu daní z příjmů budou daňově uznatelnými výdaji. V obecné rovině lze shrnout, že jde o „*technické zásahy*“ nad stav, v jakém byl předmět nájmu předán nájemci, a současně nad stav, v jakém předmět nájmu již někdy byl. Zjednodušeně řečeno jde o vylepšení předmětu nájmu oproti stavu, ve kterém původně byl. Takové zásahy na majetku nejsou povinností nájemce. Někdy je však nájemce provádí, avšak *zásadně se souhlasem pronajímatele* - § 667 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), neboť ze soukromoprávního pohledu jde o změnu pronajaté věci, a to změnu podstatnou (výjimkou z tohoto pravidla může být pouze

situace, kdy nájemce provede rychlou opravu, která je nutná k odvrácení škody na zdraví, majetku, na přírodě či na životním prostředí jako takovém – tuto povinnost zakládá ustanovení § 415 občanského zákoníku – „*generální klauzule o předcházení škodám*“ – pouze za takové situace totiž vynakládá nájemce své finanční prostředky ve prospěch pronajímatele, aniž by byli na jakýchkoli investicích z jeho strany dohodnuti).

Pronajímatel a nájemce si však mohou sjednat, že nájemce splatí nájemné plně nebo zčásti provedením a uhrazením oprav, výdajů podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů nebo technickým zhodnocením. Musí to však vyplývat z nájemní smlouvy. Nájemce má pak nárok na úhradu vynaložených nákladů nebo na to, o co se zvýšila hodnota věci. Nárok nájemce vzniká až ke dni ukončení nájmu. Z pohledu stavebních předpisů jde obvykle o změnu stavby (nástavbu, přístavbu, stavební úpravu). Daňově jsou takto vynaložené výdaje technickým zhodnocením. Jde o klasický případ technického zhodnocení najatého majetku, které může nájemce odepisovat za podmínek § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Při metodě hrazení nájemného technickým zhodnocením dopředu platí, že jde u nájemce o daňově uznatelný výdaj, u pronajímatele o nepeněžní příjem, u obou dvou jednorázově nebo v časovém rozlišení; podle toho, zda jsou či nejsou účetní jednotkou. Při metodě hrazení nájemného technickým zhodnocením pozadu bude za podmínek § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů technické zhodnocení odepisovat nájemce a vlastní úhrada nájmu bude provedena až při ukončení nájemního vztahu nepeněžně - již dříve provedeným technickým zhodnocením. Ačkoli nedochází k vlastní platbě nájemného, obě strany nezávisle musí účtovat o pohledávkách a závazcích z nájemného. Zákon o daních z příjmů má navíc zvláštní úpravu pro případ, že nájemce provedl technické zhodnocení a strany toto majetkové zvýhodnění pronajímatele nebudou majetkově vyrovnávat. Tato úprava je obsažena v § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů takto: „*Za příjmy se považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem)... atd.*“.

Ke dni ukončení nájmu má nájemce právo požadovat majetkovou kompenzaci (z občanskoprávního hlediska - podle § 667 občanského zákoníku). Pokud svůj nárok uplatní, v účetnictví dá proti výnosům (příjmům) daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení najatého majetku. Pokud by v souladu s výše citovaným ustanovením nebo podle smluvního ujednání nárokoval částky nižší než daňová zůstatková cena takového technického zhodnocení, pak vzniklá ztráta nebude daňově uznatelná podle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů: „...*Zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při*

ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním je výdajem (nákladem) jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto technické zhodnocení.“ Náhradou výdajů je nutné rozumět majetkovou kompenzací od pronajímatele nebo jiné osoby (například jiného nájemce při cesi nájemní smlouvy). Pokud však nájemce svůj nárok neuplatní, nemůže dát daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení do daňově uznatelných výdajů - § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů. K výše uvedené problematice viz blíže publikace: Skála, M.: Technické zhodnocení a opravy, 5. aktualizované vydání, nakl. Sagit, Ostrava, 2008).

Co se týče otázky případného zápočtu technického zhodnocení nemovitostí v posuzované věci, zjistil kasační soud ze spisu, že v roce 1991 bylo vydáno stavební povolení na „*Modernizaci kotelny závodu CEREPA v Červené Řečici*“ a tato stavba byla dle záznamů ve správním spisu zkolaudována v roce 1994. Ze záznamů ve spise též plyne, že budova byla postavena zčásti jako nový objekt (na pozemku restituentů), zčásti je modernizací budovy staré, a tedy její součástí. Do katastru nemovitostí byla nová kotelna zapsána jako majetek společnosti JIP-CEREPA Červená Řečice, a. s., tedy nájemce (daňového subjektu). Odkup objektu, resp. jeho části zasahující do původní budovy, a odkup pozemku, na němž novější část kotelny stojí, nebyl v době po dokončení stavby uskutečněn, a nebyl uskutečněn nikdy. Nelze-li tedy prokázat opak (při absenci příslušných smluvních ujednání), je možné mít za to, že k majetkovému vyrovnání došlo *implicit*e v rámci odkupu celého souboru nemovitostí (včetně vnitřního vybavení movitými věcmi), kdy v ceně nemovitostí byla kompenzována jak modernizace, tak i nezaplacené nájemné ze strany nájemce.

Z hlediska daňových dopadů však lze konstatovat pouze to, co již jinými slovy konstatovaly správní orgány v obou stupních v předcházejícím řízení, a tedy fakt, že o pohledávce za pronajímateli nesvědčí jediný relevantní důkazní prostředek, který by prokázal samotnou její existenci, natož pak její výši. Není pak podstatné, zda takovým důkazním prostředkem by bylo uznání pohledávky ze strany pronajímatelů či faktura, jíž by byla příslušná částka vynaložená na modernizaci kotelny pronajímatelům vyúčtována. Lze souhlasit s názorem krajského soudu, že pro vznik nároku na započtení technického zhodnocení z právního hlediska není vydání faktury rozhodné. Výše pohledávky však na druhé straně musí být nějakým způsobem prokazatelná a musí se fakticky do účetnictví daňového subjektu promítnout, aby bylo možno proti něčemu dohadný závazek v podobě nezaplaceného nájmu postavit a vzájemně pak pohledávku a závazek v konkrétní výši započítat. Za daných skutkových okolností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňový subjekt ohledně započtení technického zhodnocení nemovitosti v žádném případě neusnesl důkazní břemeno. Ze spisu je zároveň zřejmé, že dokazování správce daně prováděl v dostatečné míře, dokazování bylo zacíleno i směrem ke zjišťování skutkových okolností ve vztahu k samotným investicím do majetku pronajímatelů a pracem provedeným na nemovitosti, daňový subjekt však nedoložil příslušné rozpočty a nevyjasněny zůstaly i majetkoprávní

vztahy ohledně kotelny (které jsou pro věc taktéž podstatné, neboť svou roli hraje nejen okolnost, v jakém rozsahu daňový subjekt prováděl úpravy a modernizace předmětných budov, ale zda je vůbec prováděl na majetku pronajímatelů nebo na majetku svém vlastním). Bez významu přitom není ani okolnost, že v samotné nájemní smlouvě je provedení modernizace nemovitého majetku bez písemného souhlasu pronajímatelů explicitně vyloučeno, a z korespondence, na niž odkazuje krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, je jednoznačně zřejmé, že právní zástupce pronajímatelů označil návrh nájemce na započítání blíže nespecifikovaných investic ve výši 2 000 000 Kč jakožto technického zhodnocení oproti dlužnému nájemnému jako nepřijatelný (dopis ze dne 6. 8. 2001 adresovaný panu Janu Kábrtovi, předsedovi představenstva společnosti JIP-CEREPA Červená Řečice, a. s., jejímž právním nástupcem je dle zápisu v obchodním rejstříku vedeného Krajským soudem v Českých Budějovicích od 17. 7. 2002 společnost CEREPA, a. s. - tedy daňový subjekt).

Lze uzavřít, že správce daně se při dokazování nezaměřil pouze na výslech svědků – podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu prováděl dokazování v souladu se zákonem a důkazy hodnotil ve vzájemné souvislosti. Zvolený postup správce daně i jeho závěr pak náležitě odůvodnil v napadeném rozhodnutí i stěžovatel jako odvolací orgán. Kasační soud proto přisvědčil stěžovateli, že z pohledu účetního a daňového nelze učinit jiný závěr, než že správcem daně uznanou nákladovou položku v letech 2000 a 2001 v podobě zaúčtovaného dohadného nájemného je třeba ve zdaňovacím období roku 2003 při zániku nájemního vztahu promítnout účetně na druhou stranu, tj. do výnosů, kde tato položka v příslušné výši ovlivní hospodářský výsledek směrem „*do plusu*“. Postup vedoucí správce daně k dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob tedy byl podle názoru kasačního soudu opodstatněný.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí, a to včetně povinnosti odstranit vady výroku rozsudku napadeného kasační stížností.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 23. dubna 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

