



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Ing. B. P.**, zast. JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem Pražská 675/10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 24. 5. 2011, č. j. 5646/11-1100-709857, č. j. 5647/11-1100-709857 a č. j. 5648/11-1100-709857, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2013, č. j. 29 Af 97/2011 – 90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Brno I, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 828 544 Kč, za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 416 416 Kč a za zdaňovací období roku 2004 ve výši 2 120 000 Kč, a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Věc je projednávána před Nejvyšším správním soudem po druhé. Rozsudkem krajského soudu ze dne 21. 6. 2010, č. j. 29 Ca 228/2008 – 147, byla mj. zrušena rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci dodatečně doměřené daně za zdaňovací období roku 2002 až 2004 a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti odvolacího orgánu byl v pořadí první rozsudek krajského soudu potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, který částečně korigoval závěry krajského soudu, a to zejména v otázce zdanění příjmů dosažených na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Za situace, kdy byl příjemce nájemného v postavení potenciálního pronajímatele a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, by přearažení těchto příjmů do kategorie „ostatní příjem“ (§ 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období, dále jen „zákon o daních z příjmů“) s jeho odlišným režimem a dalšími z toho vyplývajícími důsledky nemělo žádné opodstatnění. Naproti tomu, půjde-li o případ, kdy příjemce takto dosažených příjmů neměl k příslušným prostorům žádné dispoziční oprávnění, tj. nebyl v postavení potenciálního pronajímatele, není možné na takové příjmy hledět jako na příjmy z pronájmu dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů a nezbyvá, než takto dosažené příjmy považovat za ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů se všemi jeho důsledky.

[3] Dne 24. 5. 2011 byla odvolacím orgánem vydána shora specifikovaná rozhodnutí, která jsou předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci.

I. Vymezení věci

[4] Krajský soud se podrobně zabýval otázkou namítané prekluze práva vyměřit daň a dospěl k závěru, že všechna žalobou napadená rozhodnutí byla vydána v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě. Následně aproboval závěry odvolacího orgánu, dle kterých bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatelem realizované příjmy, představovaly příjem za faktický pronájem nebytových prostor, a proto podléhaly zdanění. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v postavení potenciálního pronajímatele, jakožto spoluvlastník pronajímané nemovitosti, a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, podřadil správce daně tyto příjmy správně pod § 9 zákona o daních z příjmů. Správce daně měl na základě místního šetření dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 30. 1. 2007 prokázáno, že nájemci prostory řádně užívali a za užívání hradili stěžovateli stanovený nájem. Docházelo zde zcela jednoznačně k faktickému výkonu práva nájmu - úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem.

[5] Stěžovatelem uzavřené smlouvy o úschově peněžních prostředků, hrazených mu jednotlivými nájemci nemohou být z hlediska vzniku zdanitelných příjmů relevantní. Všem smlouvám o úschově založeným ve spisu je společné, že byly uzavřeny v návaznosti na pronájem (užívání) předmětných prostor. Postavení stěžovatele bylo od jím uváděných schovatelů (advokátů, notářů, bank) zcela odlišné. Stěžovatel umožňoval jiným subjektům užívání předmětných prostor, za což dostával finanční plnění (nájem). Tato plnění teprve následně uschoval na základě jím uzavřených smluv s ostatními nájemci. Pokud by k užívání předmětných prostor a vyplácení finančního plnění nedocházelo, nebylo by co uschovávat. Připustil-li by soud argumentaci stěžovatele, vedlo by to ad absurdum k tomu, že pokud by jakýkoliv spoluvlastník nemovitosti (jsoucí ve sporu s jiným spoluvlastníkem nemovitosti) uzavřel s nájemcem vedle smlouvy o nájmu i smlouvu o úschově finančních prostředků, vyhnul by se placení daně z příjmů.

[6] Krajský soud neshledal ani stěžovatelem namítaný nesprávný procesní postup. Ze správních spisů ověřil, že řízení v dané věci probíhalo nejen podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a

pokračování

poplatků“), ale od 1. 1. 2011 i podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[7] Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení zahájená a neschopená do 31. 12. 2010 dokončí podle nového procesního předpisu - daňového řádu. Toto řízení se dokončí buď podle pravidel, která daňový řád stanoví pro obdobná řízení, jež byla vedena podle zákona o správě daní a poplatků, nebo, jsou-li podle nové právní úpravy stanovená řízení odlišná, postupuje se podle nových procesních pravidel stanovených pro řízení, jež jsou nedokončeným řízením svou povahou a postupem nejbližší. Tak tomu v projednávané věci také bylo, když odvolací orgán postupoval v intencích rozsudků obou správních soudů.

[8] K námitce, že se odvolací orgán měl v odůvodnění rozhodnutí vypořádat s tím, že neshledal nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, krajský soud odkázal na právní úpravu (§ 114 daňového řádu), která zakotvuje povinnost nesprávnosti, resp. nezákonnosti mající vliv na výrok rozhodnutí o odvolání zkoumat (prověřit). Pokud takové vady odvolací správní orgán neshledá, není povinen toto explicitně uvádět v odůvodnění. Ostatně ani zákon o správě daní a poplatků neukládal odvolacímu orgánu výslovně uvádět v rozhodnutí, že neshledal nesprávnosti či nezákonnosti odvolatelem nenamítané. Povinností odvolacího orgánu bylo řádně se vypořádat s uplatněnými námitkami, což se také stalo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatel brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má zejména za to, že došlo k nezákonnosti spočívající v nesprávném vyhodnocení smluv o úschově. Rozporuje také zjištěný skutkový stav, faktický výkon nájmu nebyl ve věci nikdy prokázán.

[10] Správní soudnictví nemůže a nesmí zasahovat do meritorních oblastí práva soukromého a ignorovat autonomii vůle stran právních úkonů, jakož související judikaturu Ústavního a Nejvyššího soudu (např. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 128/06).

[11] Krajský soud zcela pominul právní a faktické důsledky uzavřených smluv o úschově. Úschova je typem závazku, na jehož základě má složitel právo předat schovateli její předmět do úschovy a schovatel povinnost převzatý předmět úschovy řádně opatrovat. Smlouva může být písemná i ústní, z hlediska času jejího trvání, může jít i o úschovu mnohaletou. K naplnění smlouvy o úschově je nezbytné předat předmět úschovy schovateli. Schovatel má povinnost se o předmět úschovy řádně starat, nesmí jej nijak užívat a je povinen jej na požádání vrátit složiteli.

[12] Složením předmětu úschovy schovateli se složitel nezavazuje svého závazku, a to i kdyby měl tento přímo vůči schovateli. Schovatel žádného dispozičního a tím méně vlastnického práva k předmětu úschovy nenabývá. Úschova se tedy již ze své podstaty nikdy nemůže stát schovatelovým majetkem a tedy příjmem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 40/2006 - 87, kterým soud aproboval postih advokáta, který prostředky složené u něho v úschově použil částečně ke krytí svých pohledávek).

[13] Z rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tz 215/2001 plyne, že peněžní prostředky klienta skládané do úschovy neztrácejí tento svůj charakter ani v případě, že nejsou odděleny od vlastních peněžních prostředků schovatele, tj. ani poté co jsou vzájemně „smíchány“ na jednom účtu.

[14] V období let 2002 až 2004 stěžovatel jemu svěřené prostředky pouze uschoval, aniž by se stal jejich vlastníkem. Tyto prostředky se tak nemohly stát jeho příjmem a být předmětem zdanění. Zdanitelné příjmy stěžovateli vznikly až po skončení účinnosti smluv o úschově, tj. v roce 2006. Teprve na základě vypořádání s jednotlivými složiteli a po přijetí částek v rámci tohoto vypořádání mohly vzniknout zdanitelné příjmy, neboť teprve v tomto roce převzal stěžovatel peněžní prostředky do svého vlastnictví. Krajský soud zcela pominul § 5 zákona o daních z příjmů.

[15] Správce daně vycházel z nepodepsaných konceptů nájemních smluv, dodaných mu pokoutně prostřednictvím nadřízeného odvolacího orgánu bývalým spoluvlastníkem (udavačem), který je sám od počátku zásadně odmítal uzavírat, aby mohl celý nájemní dům získat do svého vlastnictví. Původní nájemní smlouvy nebyly nikdy užity, faktické užívání nebytových prostor nebylo nikdy prokazatelně zjištěno. Účtování nájemného na straně nájemníků není pro posouzení stěžovatelovy situace relevantní.

[16] Sporné příjmy byly řádně zdaněny v roce 2006 a jejich dalšímu zdanění tak brání zákaz porušení principu dvojího zdanění.

[17] S ohledem na výše uvedené navrhuje zrušit jak napadený rozsudek, tak i rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[18] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Poukazuje na faktická zkresení, kterých se stěžovatel dle jeho názoru dopouští. Stěžovatel svoji argumentaci účelově upravuje, a proto je třeba veškerá jeho tvrzení konfrontovat se spisovým materiálem.

[19] V řízení před správcí daně nebylo nikdy sporu, že nebytové prostory byly v uvedených obdobích užívány, a to většinou na základě nájemních smluv. Nebylo sporu ani o tom, že za užívání prostor uživatelé stěžovateli platili. Faktické užívání prostor a přijímání „nájemného“ nemohl stěžovatel popřít.

[20] Nájemní smlouvy uzavíral stěžovatel jako podílový spoluvlastník nemovitosti (většinový vlastník id. 17/20 nemovitosti). Ve většině smluv je uvedeno „pronajímatelé uzavírají tuto smlouvu s odkazem na rozhodnutí spoluvlastníků věci učiněného podle § 139 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník v platném znění“. Tato smluvní proklamace neodpovídala skutečnosti a stěžovatel byl žalován mj. i proto, že záměr pronájmu nebyl některému ze spoluvlastníků ani předestřen, byť by jeho podíl byl sebemenší a jím vyjádřený názor následné rozhodnutí o pronájmu nemohl nijak ovlivnit. K vyrovnání resp. k vypořádání mezi pronajímateli mohlo na základě uzavřených smluv dojít ihned, (převedení 2/20 z vybrané částky nájemného, snížené o daň menšinovému spoluvlastníku). Ve smlouvách je uvedeno, že „nájemné bude poukazováno na účet pronajímatele, z něhož pak

pokračování

převodem na menšinové pronajímatele po odečtení nákladů na ně připadajících“. Nájemní smlouvy tak nemusely být nahrazovány smlouvami o úschově.

[21] Ve smlouvách o úschově se přímo odkazuje na to, že „složité“ nebytové prostory užívají na základě nájemních smluv a za jejich užívání mají platit sjednanou náhradu. Žádné vypořádání s jednotlivými uživateli nebylo třeba. Dá se předpokládat, že „uschované“ částky se uživatelům nevracely, jen byly potvrzeny jako nájemné.

[22] K tvrzení stěžovatele o pokoutně resp. nezákonně získaných konceptech nájemních smluv, žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole č. j. 17297/07/288935/1897. Z té je patrné, že správce daně vycházel z písemností předložených samotným stěžovatelem a to včetně nájemních smluv. Kopie těchto smluv byly předloženy při jednání dne 3. 1. 2006, protokol č. j. 387/06/288935/3523 a jsou součástí spisového materiálu předloženého soudem.

[23] Stěžovatel v průběhu daňového řízení nikdy netvrdil, že by příjmy z pronájmu zdanil v roce 2006, a to ani během daňové kontroly ukončené dne 31. 5. 2007. Takové tvrzení se poprvé objevilo až v pořadí druhé žalobě ze dne 26. 7. 2011 a není pravdivé. Bez ohledu na výše uvedené je nutno zdůraznit, že daňový subjekt si nemůže sám vybírat, ve kterém zdaňovací období dosažené příjmy podrobí dani. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] 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 zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Námitky do nesprávně zjištěného skutkového stavu považuje zdejší soud za zcela účelové, nemající oporu ve spisovém materiálu.

[26] Z obsahu správního spisu bylo Nejvyšším správním soudem ověřeno, že v průběhu daňové kontroly stěžovatel předal správci daně fotokopie smluv o nájmu nebytových prostor, platné v jednotlivých zdaňovacích obdobích, fotokopie smluv o úschově uzavřených s jednotlivými nájemci nebytových prostor, evidenci příjmů z nebytových prostor za kontrolovaná zdaňovací období. Správci daně písemně sdělil, že veškeré příjmy z pronájmu nebytových prostor eviduje jako nedaňové, neboť tyto platby nepřijal do vlastnictví, ale do úschovy na základě uzavřených smluv o úschově. Fotokopie těchto smluv, jakož i evidence příjmů a pohledávek z nebytových prostor jsou součástí spisového materiálu. Faktický výkon nájmu je konstatován i ve všech smlouvách o úschově, u rozhodujícího nájemce, společnosti MARKET LINE, a.s., byl správcem daně ověřen na základě dožádání. Součástí

spisu je mj. i přehled bezhotovostních úhrad nájemného, hrazených stěžovateli za užívání nebytových prostor ve zdaňovacích obdobích let 2002 až 2004.

[27] Dále Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že stěžovatel nikdy nezpochybňoval ani faktický výkon nájmu nebytových prostor, ani příjmy, které za pronájem realizoval. Stěžovatel jednak namítal absolutní neplatnost nájemních smluv a z této neplatnosti dovozoval také nezdanitelnost jím dosažených příjmů (srov. vyjádření stěžovatele ze dne 22. 3. 2007), dále pak namítal nesprávné vyhodnocení smluv o úschově, na základě kterých mu dle jeho přesvědčení nemohl vzniknout zdanitelný příjem. Stěžovatelem zpochybňovaný skutkový stav je účelovou námitkou, reagující na závěry uvedené v předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 81/2010.

[28] Další kasační námitky směřují do nesprávného vyhodnocení smluv uzavíraných stěžovatelem a nájemci nebytových prostor, označených jako smlouvy o úschově. Stěžovatel má za to, že díky těmto smlouvám přijímal platby nájemného toliko do úschovy, nikoli do vlastnictví, a nemohl mu proto vzniknout žádný zdanitelný příjem. Nejvyšší správní soud přesvědčení stěžovatele nesdílí.

[29] Smlouvy o úschově byly dle jejich čl. II uzavírány z důvodu sporů stěžovatele s menšinovými spoluvlastníky, pro které bylo jeho postavení jako pronajímatele a postavení jednotlivých uživatelů nebytových prostor jako nájemců právně nejisté. K budoucímu vypořádání případných nároků z absolutně neplatné nájemní smlouvy nebylo vůbec nutné, aby stěžovatel jakékoliv smlouvy s nájemci uzavíral. Na vzájemné vypořádání smluvních stran z neplatné smlouvy se vztahoval § 457 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, účinného v rozhodné době.

[30] V případě neplatné nájemní smlouvy spočívá obohacení pronajímatele v obdržení platbách nájemného a obohacení nájemce v tom, že užíval cizí věc. Na rozdíl od pronajímatele, který je povinen vrátit inkasované nájemné, nájemce není schopen spotřebované plnění v podobě výkonu práva nájmu vrátit. Je proto povinen vrátit bezdůvodné obohacení peněžitou formou. Majetkovým vyjádřením tohoto prospěchu je pak peněžitá částka, která odpovídá částkám vynakládaným obvykle v daném místě a čase na užívání obdobné věci zpravidla právě formou nájmu, a kterou by nájemce byl za běžných okolností povinen plnit podle platné nájemní smlouvy.

[31] Ve vzájemném „vypořádavacím“ vztahu jsou pouze účastníci neplatně uzavřeného právního úkonu bez ohledu na to, zda se v souvislosti s plněním z neplatné smlouvy obohatil také někdo jiný nebo zda v souvislosti s plněním z této smlouvy došlo také k bezdůvodnému obohacení na úkor někoho jiného. Jinými slovy, ke vzájemnému vyrovnání by v budoucnu docházelo pouze mezi stěžovatelem a konkrétním nájemcem resp. uživatelem nebytových prostor. Žádné případné požadavky třetích osob (menšinových spoluvlastníků) by vzájemné majetkové vypořádání mezi stěžovatelem jako pronajímatelem a jednotlivými nájemci nemohly nikterak ovlivnit.

[32] Vznik bezdůvodného obohacení za užívání nemovitosti a stanovení jeho výše navíc nebylo možné odvozovat toliko z neplatné nájemní smlouvy a sjednaného nájemného, ale odvíjelo se od výše nájemného odpovídajícího nájemní smlouvě obvyklé v daném místě a

pokračování

čase za užívání obdobné nemovitosti (srovnej rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. 30 Cdo 1207/2007, dostupné na www.nsoud.cz).

[33] Pokud by tedy v projednávané věci výše smluveného nájemného odpovídala tržním podmínkám, nevracely by si smluvní strany nic, neboť vzájemná plnění by se bez dalšího započítala (srov. např. dohodu o zániku smlouvy o úschově ze dne 30. 12. 2003, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností MARKET LINE, a.s.). Pokud by bylo smluvené nájemné podhodnoceno, byli-by jednotliví uživatelé (nájemci) povinni doplatit stěžovateli částky, o které bylo smluvené nájemné podhodnoceno. Na této jejich případné povinnosti nemohly stěžovatelem uzavřené smlouvy ničeho změnit, neboť sjednané a již zaplacené „nájemné“ by se na úhradu obvyklého nájemného opět započítalo. Obdobné platí i pro případ, kdy by smluvené nájemné bylo naopak nadhodnoceno, s tím rozdílem, že by to byl stěžovatel, který by byl povinen finanční prostředky přesahující výši obvyklého nájemného jednotlivým uživatelům nebytových prostor vrátit.

[34] Smlouvy o úschově, tak nemohly na případném budoucím vypořádání nároků smluvních stran z absolutně neplatné nájemní smlouvy ničeho změnit, ani jakýmkoliv způsobem přispět k jistotě smluvních stran či k zajištění jejich budoucích nároků. Ostatně to ani není účelem smlouvy o úschově, pro kterou je typické, že vůle účastníků této smlouvy směřuje k zajištění opatrování cizí individuálně určené věci a následně k vrácení téže věci, nikoli tedy k úschově peněz, natož pak k zajištění jakýchkoliv budoucích nároků ze závazkového vztahu.

[35] V kasační stížnosti stěžovatel směřuje smlouvu o úschově s tzv. zajišťovací notářskou či advokátní úschovou. Odkazy stěžovatele na judikaturu týkající se zajišťovací úschovy či námítky dovolávající se obdobného postavení jako mají advokáti či notáři, jsou zcela zavádějící. Stěžovatel není v postavení ani notáře, ani advokáta. Smyslem notářské úschovy je výlučně úschova peněz a jejich předání určenému příjemci v určené lhůtě, případně zajištění závazku.

[36] Stěžovatel pomíjí zcela zásadní skutečnost, a to, že při zajišťovací úschově je schovatelem, tedy osobou, která přebírá předmět plnění do úschovy, osoba odlišná od smluvních stran závazkového vztahu.

[37] Pokud by totiž byla schovatelem jedna ze smluvních stran závazkového vztahu, postrádala by taková úschova účel, který má zajišťovací úschova plnit. Při zajišťovací úschově se schovatel zavazuje vydat předmět úschovy oprávněnému až po splnění sjednaných podmínek. Poskytnutím plnění do zajišťovací úschovy u třetí nestranné osoby prokazuje složitel svoji způsobilost k plnění závazku a současně získává jistotu, že se jeho plnění dostane druhé straně pouze tehdy, pokud i ona sama splní svůj závazek. Druhá strana získává zajišťovací úschovou jistotu, že pokud splní sjednané podmínky (obvykle tedy pokud splní svůj závazek), získá z úschovy protiplnění, které je složeno u nestranné třetí osoby.

[38] Úmyslem smluvních stran nepochybně nebylo opatrovat cizí individuálně určenou věc, ani zabezpečit vyplacení peněžních prostředků nestrannou třetí osobou po splnění vzájemných závazků. Úmyslem smluvních stran bylo nadále úplatně užívat nebytové

prostory a nadále za přenechání těchto prostor k užívání pobírat úplatu, na straně stěžovatele pak snaha oddálit okamžik zdanění takto realizovaných příjmů. Přijetím úhrady za užívání pronajatých prostor však vznikl stěžovateli zdanitelný příjem, který byl povinen zdanit v tom zdaňovacím období, ve kterém mu byl jednotlivými uživateli nebytových prostor vyplacen. Stěžovatelem uzavřené smlouvy, označené jako smlouvy o úschově, nemohou okamžik vzniku zdanitelného příjmu žádným způsobem negovat či posunout v čase. U příjmů z pronájmu jsou dílčím základem daně příjmy z pronájmu plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 9 a 5 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Správce daně tedy § 5 zákona o daních z příjmů neignoroval, ale naopak zcela správně aplikoval na zjištěný skutkový stav.

[39] Pokud jde o námitku nerespektování autonomní vůle smluvních stran, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že smlouvám uzavřeným za účelem obcházení zákona se žádná právní ochrana neposkytuje.

[40] Otázka, zda sporné příjmy byly či nebyly zdaněny v roce 2006, není pro posouzení projednávané věci podstatná. Zákon o daních z příjmů ani jiný právní předpis neposkytuje daňovým poplatníkům žádnou možnost výběru, v jakém zdaňovacím období podrobí své zdanitelné příjmy dani. Pokud stěžovatel tyto příjmy skutečně zdanil v jiném zdaňovacím období, což žádným způsobem nikdy nedoložil, byl by nepochybně oprávněn uplatňovat snížení takto nesprávně deklarované daňové povinnosti. To by za splnění zejména prekluzivní lhůty pro vyměření daně mohl učinit pouze v řízení vztahujícímu se ke zdaňovacímu období, ve kterém nesprávnou výši daňové povinnosti vykázal, nikoli ve zdaňovacích obdobích, která jsou posuzována v nyní projednávané věci.

[41] K opakovaným žádostem o přednostní projednání věci Nejvyšší správní soud uvádí, že u řízení, která mají být zakončena meritorním rozhodnutím a která nespádají pod přednostní věci vymezené v § 56 odst. 3 s. ř. s., je prvořadé hledisko pořadí, v jakém věci k soudu došly, které odráží ústavní zásadu rovnosti. Žaloby proti rozhodnutím správců daně dle § 65 s. ř. s. nejsou zákonem vymezenou přednostní agendou. Soud je tedy zásadně povinen vyřizovat věci podle pořadí, ve kterém mu došly. Pouze za předpokladu, že jsou v konkrétní věci naplněny závažné důvody pro projednání věci mimo pořadí, může se soud od uvedeného pravidla odchýlit. Takovým závažným důvodem není subjektivní přesvědčení stěžovatele o nezákonnosti správních rozhodnutí, a to bez ohledu na výši částky, o kterou se ve sporu jedná. Vyhovění každému takovému návrhu by totiž ve svém důsledku znevýhodňovalo ty účastníky, jejichž kasační stížnosti napadly dříve než kasační stížnost stěžovatele. Kasační stížnost stěžovatele napadla Nejvyššímu správnímu soudu dne 9. 10. 2013, datum jejího projednání a rozhodnutí (7 kalendářních měsíců) je zcela v souladu se shora popsányými principy vyřizování věcí.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

pokračování

[43] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. května 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu