



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce **J. D.**, zastoupeného JUDr. Miroslavou Kočárovou, advokátkou se sídlem 1. máje 283/15, 767 01 Kroměříž, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 1. 2012, č. j. 6645/11-1101-801766, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2014, č. j. 22 Af 20/2012 – 42,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2014, č. j. 22 Af 20/2012 – 42, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 1. 2012, č. j. 6645/11-1101-801766, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21.342 Kč k rukám JUDr. Miroslavy Kočárkové, advokátky, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Hranicích (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 6. 2011 pod č. j. 77425/11/394921802550 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 za použití pomůcek ve smyslu § 98 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 207.644 Kč a vyčíslil penále z doměřené daně ve výši 41.528 Kč.

[2] Důvodem doměření daně byly výsledky daňové kontroly zachycené ve zprávě o daňové kontrole č. 14/A/2011. Správce daně zjistil, že žalobce měl v předmětném zdaňovacím období příjmy z podnikatelské činnosti – opravy motorových vozidel (§ 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a z pronájmu nemovitých věcí (§ 9 téhož zákona). Žalobce nicméně v tomto zdaňovacím období nevedl daňovou evidenci v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, v případě příjmů z podnikatelské činnosti poskytl správci daně neúplné číselné řady přijatých a vydaných pokladních dokladů a faktur, přičemž částečně doklady zcela chyběly, nevedl inventarizaci zásob ani evidenci zakázek a k výzvě správce daně neposkytl úplný rozpis materiálu a zboží k jednotlivým zakázkám. V případě příjmů z pronájmu žalobce doložil smlouvu týkající se nemovité věci v Lipníku nad Bečvou, jež odpovídala částce příjmů uvedených v daňovém přiznání. Správce daně však dále zjistil, že žalobce v závěru roku 2006 koupil též soubor nemovitých věcí st. parc. č. 187 (pozemek a budova č. p. 188, ubytovací zařízení) a parc. č. 98/11 (ostatní plocha) v katastrálním území Bynina, a tyto věci pronajímal společnosti MERIS, spol. s r. o. V doložené smlouvě ovšem nebyla uvedena výše nájemného, přičemž při ústních jednáních se správcem daně žalobce uváděl rozporná tvrzení ohledně využití nemovitých věcí, výše nájmu, osoby nájemce i způsobu hrazení úvěru poskytnutého na koupi těchto věcí a předkládal nevěrohodné důkazní prostředky. Správce daně na základě těchto skutečností uzavřel, že žalobce nepředložil požadované doklady a písemnosti v rozsahu potřebném pro stanovení základu daně a daně, a nesplnil tak svoji zákonnou povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Jelikož v důsledku nesplnění této povinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. V úředním záznamu ze dne 3. 6. 2011 č. j. 77098/11/394931800370, správce daně popsal, jak stanovil daň podle pomůcek; přihlédl přitom i k okolnostem, z nichž vyplynuly výhody pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Mimo jiné tak správce daně zahrnul do daňových výdajů žalobce též odpis stavby ubytovny v k. ú. Bynina a úroky z úvěru na koupi této stavby. Při výpočtu výše odpisu vycházel z 93 % kupní ceny nemovitosti, neboť podle znaleckého posudku dodaného žalobcem 7 % ceny připadalo na pozemek. Obdobně jelikož úvěrem byla financována jak koupě stavby, tak i koupě pozemku, uznal správce daně jako daňově účinný výdaj úroky ve výši 93 % z částky úroků uhrazených ve zdaňovacím období roku 2007.

[3] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 6. 1. 2012, č. j. 6645/11-1101-801766, zamítlo a napadené rozhodnutí správce daně potvrdilo.

[4] Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě podal žalobce správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. V průběhu řízení před krajským soudem bylo Finanční ředitelství v Ostravě ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství (žalovaného). Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2014, č. j. 22 Af 20/2012 – 42, žalobu zamítl a ztotožnil se se závěry žalovaného a správce daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

pokračování

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost. Konstatuje-li krajský soud, že správce daně dospěl k závěru o neprůkaznosti daňové evidence, že žalobce neprokázal evidenci příjmů z pronájmu a nepřiznal veškeré příjmy z pronájmu, a proto stanovil daň podle pomůcek, není zřejmé, zda se s těmito závěry správce daně krajský soud ztotožňuje a z jakých důvodů. Soud se dle žalobce zabýval pouze splněním první zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek – že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností. Soud se však nezabýval druhou podmínkou, tj. že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Soud vycházel pouze z vyjádření správce daně a nezabýval se tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, jak žalobce porušil svojí zákonnou povinnost a proč nelze stanovit daň dokazováním. Krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku týkající se vedení daňové evidence – žalobce evidenci vedl a správce daně mu vytýkal, že nevedl úplné číselné řady přijatých a vydaných faktur, případně že mu chyběly některé doklady a evidence o zakázkách. Aniž se správce daně zabýval tím, zda je možné stanovit daň dokazováním, rozhodl o stanovení daně pomůckami. Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť je opřen o text zprávy o daňové kontrole a úředního záznamu, který však má všeobecný charakter, a nespecifikuje vady, na základě nichž soud dospěl k závěru, že daňová evidence nemohla sloužit ke zjištění základu daně.

[6] Ohledně příjmu z pronájmu žalobce poskytl správci daně maximální součinnost k prokázání svých příjmů a výdajů. Ač měl správce daně k dispozici veškeré smlouvy a listiny, považoval je bez řádného odůvodnění pro rok 2008 (správně 2007, pozn. soudu) za neprůkazné. Žalobce dále v kasační stížnosti vyjmenoval, jaké smlouvy a písemnosti správci daně předložil. Dodal, že navrhoval též svědeckou výpověď paní Jitky Šenkové, jednatelky společnosti MERIS, spol. s r. o., kterou však správce daně odmítl s tím, že se netýká merita věci. Soud pak dospěl k nesprávnému závěru, pokud převzal závěry správce daně, aniž zdůvodnil, jaké úvahy jej k tomu vedly. Žalobce též považuje za nezákonný názor krajského soudu, že správce daně správně zkrátil uplatněné úroky z úvěrové smlouvy o část úroků připadajících na pozemek – ze skutečnosti, že se pozemky neodpisují, neplyne, že by se měl krátit úrok z úvěru na zakoupení pozemku a stavby na něm stojící.

[7] Žalobce závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval skutková zjištění a právní závěry učiněné v rámci daňového řízení. Zdůraznil, že žalobce nevedl správně a průkazně daňovou evidenci, která nebyla s to zvrátit pochybnosti o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně a daně. Žalobce svá tvrzení neprokázal a při jednáních neposkytoval věrohodná vysvětlení. Poukázal též na to, že daň byla na základě pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě – na základě údajů srovnatelných subjektů a skutečností zjištěných při daňové kontrole a bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývaly pro žalobce výhody. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřijatelnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Žalobce na řadě míst kasační stížnosti namítá, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud k tomu ze své judikatury připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dána, „*opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek*“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[12] Žádného takového pochybení se ovšem krajský soud v projednávané věci nedopustil: byť je odůvodnění napadeného rozsudku poměrně stručné, odpovídá svým obsahem a rozsahem uplatněným žalobním bodům. K tomu je třeba zdůraznit, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publikovaný pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[13] Žalobce ve správní žalobě nejprve obecně uvedl, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť nebyly splněny podmínky pro stanovení daně z příjmů podle pomůcek. Po citaci § 98 daňového řádu a stručném výkladu jeho obsahu žalobce namítl, že daňovou evidenci vedl a že z žádného právního předpisu nevyplývá, jak by měla taková evidence vypadat – daňový subjekt proto sám rozhoduje, jakým způsobem evidenci povede. Důkazní břemeno tak přechází na správce daně a stanovení daně podle pomůcek bylo v žalobcově případě nezákonné. Dále žalobce namítl, že ohledně příjmů z pronájmu poskytl správci daně veškeré smlouvy a listiny, které však správce daně považoval bez řádného odůvodnění za neprůkazné. Žalobce vyjmenoval, jaké listiny správci daně předložil, a doplnil, že navrhl svědeckou výpověď paní Jitky Šenkové, k níž ovšem správce daně nepřistoupil. Žalovaný stejně jako správce daně přihlédl pouze k části předložených důkazních prostředků. Žalobce poukázal na to, že smlouvy s P. Š., které správce daně považoval za neplatné, byly předloženy k daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2010 a 2009, při níž byly považovány za platné. Závěrem žalobce namítl nezákonné

pokračování

zkrácení nákladů ve formě úroků z úvěru použitého k nákupu nemovitých věcí v k. ú. Bynina.

[14] Takto uvedeným žalobním bodům přesně odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku. Před vlastním hodnocením věci krajský soud konstatoval obsah správního spisu: jelikož se jednalo o popis obsahu správního spisu, nedává žádný smysl, aby krajský soud uváděl, zda se s ním ztotožňuje a z jakých důvodů, jak nepatříčně namítá žalobce v kasační stížnosti. Krajský soud dále vyvrátil námitku žalobce, že může vést daňovou evidenci jakkoliv a s odkazem na obsah zprávy o kontrole a úředního záznamu konstatoval, že daňová evidence žalobce zákonným požadavkům nedostála. Jelikož z žalobcovy evidence nebylo možno činit relevantní zjištění potřebná pro stanovení základu daně a daně, musel správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Tímto způsobem krajský soud dostatečně vypořádal jak konkrétní námitku týkající se podoby daňové evidence, tak obecnou námitku nesplnění zákonných předpokladů pro přechod z dokazování na pomůcky, tj. včetně nemožnosti stanovit daň dokazováním. Nebylo naprosto na místě, aby se krajský soud podrobně zabýval jednotlivými vadami daňové evidence, neboť žalobce žádné konkrétní námítky v tomto směru neuplatnil. Zcela tak postačoval odkaz krajského soudu na zprávu o kontrole a příslušný úřední záznam obsahující stanovení daně podle pomůcek. Dále se krajský soud podrobně zabýval důkazními prostředky předloženými žalobcem k otázce příjmů z pronájmu nemovitostí, vypořádal se s otázkou neprovedení výpovědi svědkyně Šenkové a posouzení platnosti smluv s P. Š. Závěrem se vyjádřil k námitce zkrácení úroků z úvěru. Krajský soud tedy odpověděl na námítky obsažené v žalobě a jeho rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[15] Namítá-li žalobce v kasační stížnosti stejně jako v žalobě, že vedl daňovou evidenci, která byla dostatečná pro stanovení základu daně a daně dokazováním, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s názorem krajského soudu. Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Rozsah daňové evidence stanoví podle odst. 2 téhož ustanovení účetní předpisy. Jak plyne z průběhu daňové kontroly zachycené ve správním spisu a ze zprávy o daňové kontrole, z dokladů předložených žalobcem nebylo možné zjistit úplný obraz jeho příjmů a výdajů, přičemž se nejednalo o ojedinělé nedostatky. Správce daně se přitom pokoušel opakovaně od žalobce získat podklady pro stanovení daně dokazováním, avšak žalobce v potřebném rozsahu výzvam nevyhověl (na poslední výzvu ze dne 14. 10. 2010, č. j. 57602/10/394931800370, v níž správce daně žalobce mimo jiné vyzýval ke sdělení, jak byl použit nakoupený materiál z 53 faktur, a k předložení dalších 26 faktur a dokladů o jejich zaplacení, jež nebyly k evidenci doloženy, žalobce v tomto směru nijak nereagoval). Za této situace byly zcela naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (porušení zákonných povinností žalobce vést daňovou evidenci v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů a prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, v jejichž důsledku nebylo možno stanovit daň na základě dokazování).

[16] Nedůvodné shledal Nejvyšší správní soud i námítky týkající se příjmů z pronájmu nemovitých věcí. Soud konstatuje, že správce daně, žalovaný i krajský soud žalobci opakovaně a podrobně vysvětlili, jakým způsobem dospěli ke svým závěrům a proč

shledali některé listiny nedůvěryhodnými. Nejvyšší správní soud po prostudování správního spisu se s jejich závěry ztotožňuje. Žalobce při ústním jednání dne 10. 6. 2010 správci daně potvrdil, že v roce 2006 koupil budovu a pozemek v k. ú. Bynina za 11.750.000 Kč a že si za účelem financování koupě opatřil úvěr u České spořitelny, a. s. ve výši 9.250.000 Kč. Správci daně však nebyl schopen sdělit, jak byly tyto nemovitosti užívány v roce 2007, či jak jsou užívány nyní a nevěděl, jak splácí úvěr či jaká částka zbývá k zaplacení. Při jednání dne 23. 6. 2010 žalobce předložil správci daně nájemní smlouvu se společností MERIS, spol. s r. o., v níž však nebyla uvedena cena nájmu. Žalobce tvrdil, že společnost MERIS, spol. s r. o. má budovu v nájmu za náklady spojené s udržováním nemovitosti, potřebnými opravami a službami a žádný nájem žalobci neplatí. Úvěr žalobce splácí v hotovosti na přepážce banky v Přerově z půjček od různých lidí, na které má písemné smlouvy. Stejně tak zbývající část kupní ceny nekrytou úvěrem zaplatil žalobce z půjček. Při dalším jednání dne 24. 6. 2010 žalobce uvedl, že nájemní smlouvu za společnost MERIS, spol. s r. o. podepisoval pan P. Š. Dále předložil písemnou smlouvu o půjčce s panem P. Š. datovanou dne 2. 11. 2007 na celkovou částku 6.500.000 Kč (tato smlouva měla nahradit původní smlouvu o půjčce na 2.000.000 Kč a měla být zajištěna směnkou). Z této půjčky žalobce hradí splátky úvěru v měsíční výši 62.000 Kč. K dotazu správce daně, za jakým účelem nemovitost vlastní, když měsíčně splácí vysoký úvěr a současně z ní podle svých tvrzení nemá žádný příjem, žalobce odpověděl, že chtěl provozovat ubytovnu.

[17] Jelikož se správci daně nepodařilo zjistit (i výzvami k součinnosti poskytovatelům jednotlivých služeb), jakou cenou byly ohodnoceny služby spojené s pronajímanou budovou, vyzval žalobce dne 14. 10. 2010 k doložení ceny nájmu. Současně žalobce též vyzval k doložení původní smlouvy o půjčce na 2.000.000 Kč, směnky a důkazních prostředků o tom, že splátky úvěru splácí v hotovosti na přepážce banky v Přerově. V odpovědi doručené správci daně dne 1. 12. 2010 žalobce uvedl, že ubytovnu nebylo možno ihned provozovat, jelikož zde byly problémy s dodávkou elektrické energie, vody a plynu. V polovině roku 2007 žalobce zjistil, že pan Š. není oprávněn zastupovat společnost MERIS, spol. s r. o. (žalobce k tomu doložil výpověď plné moci jednatelkou společnosti, paní Jitkou Šenkovou datovanou 14. 5. 2007) a trval na ukončení smlouvy se společností MERIS, spol. s r. o., a uzavření nové smlouvy s panem Š. Z tohoto důvodu žalobce s panem Š. uzavřel dvě nové smlouvy – jednu na správu objektu a druhou nájemní za účelem provozování ubytovny (obě datované dnem 1. 7. 2007). Jelikož žalobce neměl peníze na zprovoznění, opravu a údržbu ubytovny a vyvážení septiku, dohodl se s panem Š., že ten bude vše zajišťovat na své náklady za úplaty, kterou mu žalobce uhradí až ke dni skončení smlouvy. Pan Š. zaplatí za nájem rovněž ke dni skončení smlouvy. Dále uvedl, že půjčka mu nebyla v plné výši nikdy poskytnuta, a proto ani nepodepsal žádnou směnku na 6.500.000 Kč. Splátky úvěru žalobce osobně nesplácel, a tudíž nemá k dispozici žádné složenký (splácel je pan P. Š. na základě dodatku ke smlouvě o půjčce z 25. 2. 2008). Pokud jde o žalobcovy rozporuplné výpovědi, odůvodnil je tím, že byl pod velkým psychickým tlakem, neboť zjistil, že pan Š. byl vzat do vazby, takže se začal obávat, zda na něm pan Š. nespáchal nějakou trestnou činnost. Dne 16. 2. 2011 provedl správce daně výslech svědka pana P. Š. Ten potvrdil, že v roce 2007 provozovala v předmětné nemovitosti ubytovací služby společnost MERIS, spol. s r. o. a že žalobci půjčoval peníze; na částku 6.500.000 Kč byla vystavena směnka, kterou by měl mít pan Š. doma.

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud má na základě tvrzení žalobce a předložené nájemní smlouvy za prokázané, že žalobce byl v roce 2007 vlastníkem předmětných nemovitostí a pronajímal je společnosti MERIS, spol. s r. o. Tato společnost budovu v této době nepochybně provozovala, což dokládá potvrzení stejně jako svědecká výpověď pana Š. Smluvní ujednání o správě a nájmu nemovitosti mezi panem Š. a žalobcem považuje Nejvyšší správní soud ve shodě se správními orgány za nevěrohodné, neboť byly uzavřeny v době, kdy byla platná nájemní smlouva se společností MERIS, spol. s r. o., jež také fakticky ubytovací služby provozovala. Zde soud podotýká, že správce daně i žalovaný svůj shodný závěr řádně odůvodnili, takže námitka žalobce není důvodná. Pokud jde o žalobcem navržený výsledek jednatelek společnosti MERIS, spol. s r. o., považuje zdejší soud za akceptovatelný závěr, který učinily správní orgány i krajský soud: skutečnosti, k nimž měla být svědkyně vyslýchána (provozování předmětného ubytovacího zařízení společností MERIS, spol. s r. o.), již byly dostatečně objasněny jinými důkazy. Jelikož se v průběhu daňové kontroly správci daně nepodařilo zjistit a žalobce nijak nedoložil výši nájmu (cenu za náklady spojené s udržováním nemovitosti, potřebnými opravami a službami), nezbylo správci daně, než přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

[19] Poslední námitkou žalobce brojil proti výši úroků z úvěru na koupi nemovitých věcí v k. ú. Bynina, které správce daně uznal jako daňově účinný náklad. Žalobce byl při ústním jednání dne 18. 5. 2011 poučen, že může do 20. 5. 2011 sdělit případné výhody, které by měl správce daně zohlednit při stanovení daně podle pomůcek. Žalobce uplatnil mimo jiné jako daňově uznatelný náklad úroky hrazené na základě výše uvedené úvěrové smlouvy. Doložil potvrzení České spořitelny, a. s., že za rok 2007 uhradil úroky ve výši 410.363,82 Kč. Jak plyne z úředního záznamu ze dne 3. 6. 2011, č. j. 77098/11/394931800370, správce daně jako výhodu pro daňový subjekt (daňový výdaj) uznal pouze částku 381.638 Kč odpovídající 93 % z celkové částky úroků. Žalovaný k tomu v rozhodnutí o odvolání uvedl, že úvěrová smlouva se týkala nákupu nemovitosti včetně pozemku. Nákup pozemku a související výdaje však nelze zahrnout do daňově uznatelných výdajů při pořízení, neboť tyto se stávají výdajem v případě prodeje pozemku, a to jen do výše příjmu z tohoto prodeje (hodnota pozemku přitom podle znaleckého posudku přeloženého žalobcem činila cca 7 % z celkové kupní ceny; zbytek připadal na stavbu ubytovny). Krajský soud uvedl, že nejsou-li pozemky hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, nepřipadá v úvahu ani jejich odepisování.

[20] Nejvyšší správní soud se závěry správních orgánů a krajského soudu nesouhlasí. Krajskému soudu lze nepochybně přitakat v tom, že nejsou-li pozemky hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, nepřipadá v úvahu ani jejich odepisování. Tato argumentace by byla na místě, pokud by předmětem sporu bylo uznání nákladů na odpis pozemku, nevypovídá však nic o zákonnosti krácení nákladů spojených s uplatněním úroků z úvěrové smlouvy. Závěry krajského soudu se tak míjejí s podstatou věci a nemohou obstát.

[21] Správní orgány se rozhodly ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu uznat jako okolnost, z níž vyplývá pro stěžovatele výhoda, náklady na úroky z úvěrové smlouvy, současně však přistoupily ke krácení úroků z úvěru. Důvod ke krácení spatřují v tom, že úvěrová smlouva se týkala nákupu nemovitostí včetně pozemku, nákup pozemku a související výdaje však nelze zahrnout do daňově uznatelných výdajů při pořízení, neboť

se stávají výdajem v případě prodeje pozemku a to jen do výše příjmů z tohoto prodeje. Pokud tedy správní orgány uznaly jako výhodu pro stěžovatele náklad na úroky z úvěrové smlouvy, je třeba uzavřít, že mohly přistoupit k jejich krácení jen za podmínek stanovených zákonem.

[22] Krácení úroků z úvěrů správní orgány opírají o § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle něhož je daňově uznatelným nákladem mj. „*pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem nebo přeměnou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku*“. Správní orgány by nepochybně měly pravdu, pokud by sporným nákladem byla pořizovací cena samotného pozemku, resp. úvěr na jeho pořízení. Cílem tohoto ustanovení je odložit možnost uplatnění pořizovací ceny pozemku do nákladů až na dobu, kdy dojde k jeho prodeji a zároveň tato cena je limitující výší tohoto nákladu. Pořizovací cenu pozemku tak nelze uplatnit do nákladů v době jejího pořízení, ale teprve v souvislosti s jeho prodejem.

[23] Podnikatelský subjekt ovšem může nákup pozemku financovat z vlastních volných finančních prostředků, popř. ze souběžného prodeje svého provozního majetku, může však přistoupit též k tomu, že se rozhodne koupit financovat z cizích zdrojů – z úvěru. Použije-li vlastní finanční prostředky, zpravidla se tak děje na úkor rozvoje jiných podnikatelských aktivit. Je nutno krátit výdaje na jiné plánované záměry, jež by, nebýt této investice, podnikatel vynaložil, popř. přichází do úvahy některé jiné provozní či investiční záměry financovat z úvěru.

[24] Zvolí-li cestu podnikající subjekt financování koupě pozemku z cizích zdrojů, pak musí vynaložit v budoucnu finanční prostředky nejen na splacení samotné zapůjčené částky (úvěru), ale též uhradit cenu za peníze takto zapůjčené. Stejně tomu ovšem bude i tehdy, pokud použije na nákup pozemku své vlastní volné prostředky a formou úvěru bude financovat své jiné provozní či investiční záměry. Úroky z úvěru tedy představují náklad na pořízení finančních prostředků a je-li úvěrem hrazena věc sloužící k podnikání, pak i úroky z úvěru jsou daňově uznatelným nákladem, nejsou-li ovšem z daňově uplatnitelných nákladů zákonem výslovně vyloučeny.

[25] I úroky z úvěru na pořízení pozemku, za předpokladu že nejsou promítnuty do jeho ocenění, jsou daňově uznatelným nákladem, pokud splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již v předchozí své judikatuře poukázal Nejvyšší správní soud na to, že na daňovou uznatelnost nákladu na úrok z úvěru nelze nahlížet optikou daňové znatelnosti nákladu na nějž byl samotný úvěr použit (viz rozsudek ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, www.nssoud.cz). Proto ani v tomto případě odložená možnost uplatnění nákladů v podobě samotného úvěru na pořízení pozemku nebrání možnosti uplatnění nákladu vynaložených na úroky z tohoto úvěru.

[26] Jestliže žalovaný přistoupil k tomu, že jako okolnost, z níž vyplývá pro stěžovatele výhoda podle § 98 odst. 2 daňového řádu, uznal jako náklad úroky z úvěrové smlouvy, zároveň je však krátil, s tím, že ve vztahu k úvěru na nákup pozemku je nelze uplatnit, porušil zákon. Námitka stěžovatele je proto důvodná.

pokračování

[27] Krajský soud pak pochybil, neboť zaujal nesprávný právní názor. Jsou proto dány důvody pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. června 2014

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Marií Žiškovou v právní věci žalobce **J. D.**, zastoupeného JUDr. Miroslavou Kočárovou, advokátkou se sídlem 1. máje 283/15, 767 01 Kroměříž, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 1. 2012, č. j. 6645/11-1101-801766, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2014, č. j. 22 Af 20/2012 – 42,

t a k t o :

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2014, č. j. 1 Afs 58/2014 – 30, se odůvodnění rozsudku opravuje tak, že odstavce 28 a 29 znějí takto:

„[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a vadné je i rozhodnutí žalovaného. Proto dle § 110 odst. 2 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku.

[29] Současně v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti v celkové částce 21.342 Kč. Ta sestává ze zaplacených soudních poplatků v celkové částce 9.000 Kč, odměny za 3 úkony právní služby v celkové částce 9.300 Kč (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu), 3x paušální částky náhrady hotových výdajů ve výši 900 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2.142 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést.“.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 1 Afs 58/2014 – 30, byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2014, č. j. 22 Afs 20/2012 – 42, současně bylo zrušeno i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 1. 2012, č. j. 6645/11-1101-801766, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Dále byla tímto

rozsudkem uložena žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

V písemném vyhotovení rozsudku bylo chybně uvedeno, že věc se vrací krajskému soudu místo žalovanému a byla pominuta část odůvodnění specifikující náklady řízení. Protože z protokolu o hlasování i ze zkráceného znění rozsudku jednoznačně vyplývá, že bylo zrušeno i rozhodnutí žalovaného resp. jeho právního předchůdce a jak bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení, jedná se o zjevnou chybu v psaní. Předsedkyně senátu proto postupem podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, tuto chybu opravila vydáním opravného usnesení.

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

V Brně dne 19. ledna 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu