

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **R. J.,** zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2006, č. j. FŘ-11537/11/06, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 274/2006 - 24,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 274/2006 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 2. 8. 2006, č. j. FŘ-11537/11/06, změnil žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) dne 23. 2. 2005, č. j. 46317/05/008911/7894, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 167 879 Kč, tak, že dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil na částku ve výši 165 991 Kč. Důvodem doměření daně byla mimo jiné skutečnost, že žalobce si uplatnil do výdajů částku ve výši 431 698,10 Kč za pronájem salónku na základě uzavřené „hospodářské smlouvy“ ze dne 2. 1. 2001, avšak správce daně a žalovaný uplatněný výdaj uznali pouze ve výši 236 215 Kč, tj. za dobu, po kterou v salonku probíhala společná prezentace a kterou žalobce doložil rozpisem obsazenosti salonku. U zbývající částky ve výši 195 483,10 Kč dospěli správce daně a žalovaný k závěru, že žalobce neprokázal její vynaložení ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tj. na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou k Městskému soudu v Praze, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 274/2006 - 24.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce konstatoval, že v roce 2001 dosáhl příjmů z podnikání ve výši cca 1,7 milionu Kč jako pojišťovací makléř. V tomto zdaňovacím období neměl v užívání žádnou kancelář – je proto logické, že pokud nechtěl provádět jednání s klienty např. ve svém bytě, musel mít v užívání nějaké prostory místo kanceláře. Podle žalobce lze předpokládat, že by roční nájem za užívání kanceláře činil cca 200 000 Kč. Ze zákona o daních z příjmů nevyplývá limitovaná výše nájemného a žalobce považuje zaplacené nájemné za přiměřenou vzhledem ke svým příjmům. I z tohoto důvodu je požadavek žalovaného, aby žalobce prokázal využití salonku mimo dobu společné prezentace, nesprávný.

Žalobce užíval salonek po celou dobu trvání nájemního vztahu a bylo pro něj ekonomicky výhodné mít salonek v den konání akce v užívání minimálně na 6 hodin denně. Žalobce musel salonek nejprve připravit pro jednání s klienty tak, aby jim mohl vhodně prezentovat nabídku pojistných a jiných produktů. Před zahájením propagační akce musel připravit dataprojektor a potřebné propagační materiály, po jejím skončení je musel uklidit. Úklid, který prováděl pronajímatel, nemohl zahrnovat tyto činnosti. Dobu užívání salonku nelze proto posuzovat pouze podle doby společné prezentace. Žalobce poukázal na časovou náročnost jednání i na nutnost individuálních konzultací, neboť řada klientů nechtěla řešit problémy v rámci společné prezentace. Podle žalobce se obdobně u jiných podnikatelů považuje za daňový výdaj celé nájemné, nikoliv jen část nájemného za dobu, po kterou skutečně prodávají své zboží nebo poskytují služby zákazníkům. Pokud by měl žalobce v nájmu dvě nebo více kanceláří, nebyl by takový postup pravděpodobně v daňovém řízení zpochybňován.

Žalobce si nevedl evidenci o individuálních jednáních s klienty v salonku a k předložení této evidence nebyl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Odkazuje-li se v této souvislosti městský soud na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle nějž každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti při zajišťování potřebných podkladů, považuje žalobce tento názor za vytržený z kontextu. Žalobce rovněž poukázal na nemožnost z jeho strany zjišťovat totožnost klientů, s nimiž nakonec žádnou smlouvu neuzavřel, neboť by to u nich vedlo k negativním reakcím a současně by to bylo v rozporu se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů.

Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, podle nějž z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry.

Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že v průběhu daňového řízení nebyl správcem daně ani žalovaným vyzván k předložení evidence prokazující užívání salonku v době mimo společné prezentace. Ve správním spisu je založena výzva správce daně ze dne 14. 4. 2004, č. j. 58768/04/248931/3897, na niž v této souvislosti odkazuje správce daně ve

zprávě o daňové kontrole, žalovaný v rozhodnutí o odvolání i městský soud v napadeném rozsudku. Touto výzvou byl žalobce vyzván, aby odstranil pochybnosti správce daně a doložil a prokázal pronájem sálu dle hospodářské smlouvy ze dne 2. 1. 2001 a skutečnost, že výdaje v celkové výši 130 999,10 Kč zaúčtované v peněžním deníku jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že mu byl předložen daňový doklad č. 2001/008 ze dne 20. 11. 2001 od dodavatele Z. B. za pronájem sálu žalobci s občerstvením na základě uzavřené hospodářské smlouvy v celkové výši 130 999,10 Kč. Při ústním jednání s panem Z. B. správce daně zjistil, že spolupráce s žalobcem ohledně pronájmu salonku ve IV. čtvrtletí roku 2001 již nepokračovala. Správci daně proto vznikly pochybnosti o skutečně provedené službě – pronájmu sálu dle uzavřené hospodářské smlouvy, zda fakturovaná částka byla vydána na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce a zda byla hotovost skutečně vyplacena.

V odpovědi na tuto výzvu zaslal žalobce správci daně předmětnou hospodářskou smlouvu, kopie obsazenosti salonku za IV. čtvrtletí roku 2001, fakturu vystavenou panem Z. B. a příjmový pokladní doklad, kterým pan Z. B. potvrdil příjem příslušné částky za pronájem salonku. Žalobce dodal, že hospodářská smlouva nebyla vypovězena a spolupráce pokračovala až do konce doby její platnosti (do konce roku 2001), byť ve IV. čtvrtletí došlo mezi účastníky smlouvy k určitým nedorozuměním, smlouva proto nebyla prodloužena. Správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že na řádku peněžního deníku č. 318 pod kódem pohybu P25.06 byl zaúčtován výdej ve výši 315 000 Kč za pronájem sálu a na řádku č. 534 pod kódem pohybu P25.06 byl zaúčtován výdej ve výši 130 999,10 Kč za pronájem sálu na základě hospodářské smlouvy ze dne 2. 1. 2001, celkem tedy 445 999,10 Kč. Na základě citované výzvy žalobce předložil kopie rozpisů obsazenosti salonku v měsících říjen až prosinec s vyznačením počtu objednaných klientů; na zadní straně rozpisu na prosinec 2001 byla uvedena rekapitulace, která byla podkladem pro následnou fakturaci. Kopie rozpisů obsazenosti salonku v měsících leden až září 2001 s vyznačením počtu objednaných klientů a hodin využití salonku byl součástí předloženého výdajového pokladního dokladu P25.06, číslo řádku peněžního deníku 318. Dle předložených podkladů správce daně uzavřel, že žalobce užíval salonek v období leden až září 2001 v rozsahu 193 hodin a v období říjen až prosinec 2001 204 hodin, celkem tedy 397 hodin. Dle uzavřené hospodářské smlouvy byla cena pronájmu sálu za jednu hodinu stanovena částkou 595 Kč. Žalobce tedy doložil výdaje za pronájem sálu ve výši 397 krát 595 Kč, tj. 236 215 Kč. U výdajů ve výši 195 483,10 Kč žalobce nedoložil a neprokázal jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přestože byl k tomu vyzván.

Ze správního spisu tedy vyplývá, že výzvou ze dne 14. 4. 2004 vyzval správce daně žalobce pouze k prokázání pronájmu salonku a oprávněnosti uplatnění výdajů za pronájem ve IV. čtvrtletí roku 2001 jako daňově účinných výdajů. Žádnou jinou výzvu týkající se částky za pronájem salonku správce daně ani posléze žalovaný nevydali – žalobce tedy nebyl vyzván k prokazování pronájmu salonku v průběhu období leden až září 2001, ani k prokazování obsazenosti salonku a způsobu výpočtu úhrady za pronájem, ani oprávněnosti uplatnění částky ve výši 195 483,10 Kč. Vzhledem k závěrům obsaženým ve zprávě o daňové kontrole a k následnému doměření daně je proto zřejmé, že se správce daně a žalovaný tímto postupem dopustili vady řízení porušením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“); krajský soud pak nesprávně posoudil dostatečnost výzvy. Nejvyšší správní soud nicméně neshledal, že by tato vada měla vliv na zákonnost rozhodnutí – žalobce byl seznámen s pochybnostmi správce daně ve zprávě o daňové kontrole, přičemž mu byl dán prostor k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků; rovněž mohl závěry správce daně

vyvracet v rámci odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že předmětná vada řízení byla výronem chybného zhodnocení skutkového stavu a chybné aplikace právních předpisů ze strany správce daně a žalovaného. Jak bude dále vysvětleno, pokud by správce daně a žalovaný postupovali správně, nemohli by dospět k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, a tudíž by ani k vadě řízení nedošlo.

Ve správním spisu je založena „hospodářská smlouva“ ze dne 2. 1. 2001 uzavřená mezi žalobcem jako odběratelem a panem Z. B. jako dodavatelem, jejímž předmětem je poskytnutí služeb spojených s užíváním nebytových prostor a pronájmem těchto nebytových prostor. Za předmět pronájmu je označen salonek v restauraci Polabí v Polabinách, Pardubice. Dodávanými službami jsou zejména permanentní rezervace a připravenost salonku na prezentace, školení a náborové akce objednavatele, a to každý den, v čase od 10 do 12 hod a od 15 do 22 hod, připravené občerstvení dle skutečného počtu účastníku v ceně do 30 Kč na osobu. V den pořádání akce je pronájem salonku vždy na dobu minimálně 6 hodin (příprava akce, úklid, čas na vystřídání akcí). Za pronájem byla sjednána cena ve výši 595 Kč za jednu hodinu pronájmu plus skutečné náklady na občerstvení. K cenám mělo být připočítáno DPH ve výši 5 %. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 30. 12. 2001.

Nejvyšší správní soud posoudil předmětnou smlouvu jako smlouvu o nájmu nebytových prostor podle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění rozhodném pro projednávaný případ. Připomíná přitom, že podle § 2 odst. 7 daňového řádu, je správce daně při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení povinen brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu. Ačkoliv obsahem smlouvy nejsou vždy zcela standardní ujednání, která charakterizují nájem, předmětná „hospodářská smlouva“ naplňuje podle názoru zdejšího soudu základní náležitosti smlouvy o nájmu nebytových prostor, jak jsou definovány v § 3 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb. Za zásadní přitom považuje skutečnost, že smlouva zajišťuje „objednateli“ (nájemci) permanentní rezervaci salonku a jeho užívání k dohodnutému účelu. Nájemce tak může do salonku v době rezervace kdykoliv přijít a pořádat prezentace, školení a náborové akce. Skutečnost, že rezervace (nájem) je omezen jen na některé hodiny každý den nepovažuje zdejší soud za překážku kvalifikace smlouvy jako nájemní, neboť nájem je obecně charakterizován dočasností (věc, která je předmětem pronájmu, zůstává ve vlastnictví pronajímatele a je pouze dočasně užívána nájemcem). Nájemce má tudíž salonek v nájmu po celý rok, byť každý den jen v přesně stanovené hodiny. Skutečnost, že se jedná o nájemní smlouvu, nemůže být zpochybněna ani poněkud netypickou dohodou o ceně: namísto paušální částky nájemného za určité období nájmu (např. 10 000 Kč za měsíc) platí nájemce pouze za dobu, ve které skutečně salonek využívá k dohodnutému účelu (595 Kč za jednu hodinu). Zdánlivá nevýhodnost tohoto ujednání pro „dodavatele“ (pronajímatele) je zřetelně kompenzována tím, že nájemce je povinen každý den, kdy salonek užívá, zaplatit nájemné v minimální výši odpovídající užívání salonku po dobu 6 hodin (tj. 6 krát 595 Kč – 3570 Kč), bez ohledu na to, zda salonek ve skutečnosti daný den užíval kratší dobu. Řečeno jinak rozhodne-li se nájemce v určitý den využít salonek v rezervované hodiny, zaplatí vždy nájemné ve výši 3570 Kč plus případně 595 Kč za každou další hodinu užívání překračující limit šesti hodin. Tyto úvahy mají zásadní dopady na závěry správce daně, žalovaného a konečně i městského soudu.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů mimo jiné platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1 téhož zákona je výdajem (nákladem) podle odst. 1 též

nájemné. Srovnáním § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 - 37, dostupném na www.nssoud.cz: „[r]*ozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy spočívá v tom, že v případě výdajů podle ustanovení odstavce druhého nestanoví pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka. (...) Vztah daňově účinných výdajů podle ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů k činnosti a příjmům z ní plynoucí vztahuje daňová teorie a filozofie výdajů vždy.*“

Jestliže tedy byla předmětná „hospodářská smlouva“ svým obsahem smlouvou o nájmu nebytového prostoru, pak částka placená za tento nájem je nepochybně nájemným. Správce daně, resp. žalovaný a soud proto měli podřadit výdaj ve výši 445 999,10 Kč pod § 24 odst. 2 písm. h) bod 1 zákona o daních z příjmů a v takovém případě nebylo možné část tohoto výdaje neuznat z důvodu, že žalobce nedoložil a neprokázal jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť postačovala souvislost s činností žalobce, příjmy z níž podléhají dani. Tato souvislost přitom byla evidentní, neboť činnost žalobce – pojišťovacího makléře byla založena na prezentacích a náborových akcích, u nichž je pronájem určité místnosti a techniky odůvodnitelný (žalobce by těžko mohl své prezentace promítat dataprojektorem na ulici či v bytech klientů, resp. poskytovat jim občerstvení – výdaj za nějž ovšem nebyl předmětem sporu). Jestliže celkové zaplacené nájemné spadalo pod § 24 odst. 2 písm. h) bod 1 zákona o daních z příjmů, nebylo z povahy věci nutné, aby žalobce prokazoval, že tento výdaj vynaložil na dosažení zajištění či udržení zdanitelných příjmů, resp. aby prokazoval, že po celou dobu pronájmu vykonával činnosti za tím účelem (např. individuální konzultace s klienty). Logicky tedy nebylo ani třeba, aby správce daně žalobce k prokázání takových skutečností vyzýval. Z tohoto pohledu jsou úvahy městského soudu týkající se neunesení důkazního břemene žalobcem či odpovědnosti za zajišťování podkladů nesprávné, stejně jako argumentace týkající se prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, což je ostatně institut daně z přidané hodnoty a nikoliv daně z příjmů fyzických osob.

I kdyby však správce daně postupoval podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebylo možné uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v daném případě by se konkrétně jednalo o dosažení) jen částku ve výši 236 215 Kč zohledňující pouze zaplacené nájemné za hodiny skutečně strávené s klienty v salonku při společných prezentacích. Zbývající částka ve výši 195 483,10 Kč totiž byla také nájemným a nákladem vynaloženým na dosažení zdanitelných příjmů. Výše nájemného totiž byla stanovena tak, že žalobce musel pronajímateli zaplatit za každý den, kdy prostory užíval, v podstatě paušální částku ve výši 3570 Kč, za niž mohl prostory užívat k dohodnutému účelu až šest hodin. Pokud tuto dobu překročil, musel zaplatit za každou další hodinu 595 Kč. Částka 3570 Kč nezohledňovala skutečnou dobu užívání salonku do rozsahu šesti hodin a žalobce neměl možnost ji jakkoliv ovlivnit (pan Z. B. podle konstantního tvrzení žalobce odmítal přistoupit na částku nižší). V případě nájmu kanceláře za paušální měsíční částku nájemného je jistě nesmyslné požadovat po daňových subjektech, aby prokazovali, kdy byli v kanceláři přítomni, resp. kdy v ní vykonávali činnosti související s potenciálními příjmy, a pouze tuto poměrnou část zaplaceného nájmu jim uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Stejně nesmyslné je postupovat takovým způsobem v případě paušální částky ve výši 3570 Kč v případě žalobce, a to zjevně jenom proto, že tato částka nebyla určena celkovou sumou, ale byla dohodnuta hodinovou sazbou s předem daným minimálním počtem placených hodin. To vyplývá již z podstaty nájmu, jehož znakem není permanentní a nepřetržitá povinnost nájemce předmět nájmu užívat pro smluvený účel.

S ohledem na konstrukci nájemného v „hospodářské smlouvě“ proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že částku ve výši 445 999,10 Kč nelze dělit na sumu zaplacenou za skutečné využití pronajímaného prostoru a sumu zaplacenou za dobu, kdy žalobce salonek fakticky nevyužíval. Celá tato částka byla tedy vynaložena na dosažení příjmů žalobcem. Tyto závěry jednoznačně vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaného pod č. 264/2004 Sb. NSS: *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“*

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 11. listopadu 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu