

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **V. Š.,** zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem v Ústí nad Labem, Vaníčkova 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 17/2007 - 40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 17/2007 – 40 **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou podanou k Krajského soudu v Ústí nad Labem se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2006, č .j. 19829/06-1100, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Ústí nad Labem dne 30. 1. 2006, pod č. j. 18309/06/214911/5576. Rozhodnutím prvostupňového orgánu (dále jen „správce daně“), ve spojení s rozhodnutím žalovaného, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 162 708 Kč. Shora uvedeným rozsudkem krajský soud rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu vyplývá, že důvodem pro dodatečné doměření daně bylo zjištění daňových orgánů, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2003 nezahrnul do výnosů příjmy plynoucí z provozu lanové dráhy, do nákladů dále neoprávněně zaúčtoval úhrady za provoz telefonu a konečně též neoprávněně zahrnul do

svých daňových nákladů odpisy dlouhodobého majetku (již zmiňované lanovky). Krajský soud uvedl, že podstata sporu spočívá v posouzení, zda žalobce unesl při prokazování skutečností o nichž účtoval své důkazní břemeno či nikoli. V této souvislosti popsal princip rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a § 39 odst. 1 tohoto zákona. Uvedl, že pokud správce daně zjistí okolnosti zpochybňující údaje uvedené daňovým subjektem v dokumentech, jimiž prokazuje svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud předloží takové důkazy, které jeho tvrzení prokazují, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně; v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Z tohoto pohledu pak krajský soud nahlížel na jednotlivé sporné položky účetnictví žalobce.

Krajský soud vycházel z toho, že ve zdaňovacím období roku 2003 uplatnil žalobce jako daňové náklady odpisy lanové dráhy *Krupka-Komaří vížka* a náklady související s jejím provozem, přičemž do daňových příjmů nezahrnul žádné výnosy k této činnosti se vztahující. Jelikož žalobce uzavřel nájemní smlouvu, na základě níž dal lanovou dráhu do nájmu za účelem jejího provozu P. K. (za měsíční nájemné 10 000 Kč), okolnosti věci nasvědčovaly závěru, že žalobce dosáhl v daném zdaňovacím období odpovídajícího výnosu ve výši 120 000 Kč. Tímto způsobem tedy správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví žalobce. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobce, který se (v rámci odvolacího řízení) hájil tím, že dne 1. 4. 1999 (tedy 3 měsíce po uzavření nájemní smlouvy) uzavřel dodatek ke smlouvě, dle kterého byla lanovka přenechána k užívání panu K. bezplatně. Uvedl dále, že od roku 2003 provozuje lanovou dráhu společnost, jíž je jediným společníkem a neúčtuje proto za toto užívání ničeho. Dle názoru krajského soudu tedy žalobce tímto způsobem prokázal, že na základě uvedeného smluvního vztahu žádných výnosů z pronájmu lanové dráhy ve zdaňovacím období roku 2003 nedosáhl, a proto důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu přešlo zpět na správce daně. Názor daňových orgánů, že zmiňovaný dodatek smlouvy byl vyhotoven až *ex post* a že je proto nevěrohodný, a to i z toho důvodu, že tento dodatek neobsahovala ani nájemní smlouva vyžádaná správcem daně od správce konkursní podstaty, krajský soud označil za nesprávný. Uvedl, že k prokázání existence skutečností vyvracejících průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] nedochází neunesením důkazního břemena daňovým subjektem v předchozí fázi dokazování ani pouhým zpochybněním jeho pozdějších tvrzení a k nim se vztahujících důkazních prostředků, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takových důkazních prostředků, jež jsou způsobilé vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti. V této souvislosti krajský soud odmítl též další z argumentů žalovaného, dle kterého je předložený dodatek smlouvy irelevantní s ohledem na ustanovení § 663 občanského zákoníku, které úplatnost definuje jako jeden z pojmových znaků nájemní smlouvy. Dle názoru krajského soudu mohlo podepsáním předmětného dodatku dojít ke změně v obsahu závazků smluvních stran; v jeho důsledku by mohlo být na předmětný smluvní vztah nahlíženo jako na smlouvu o výpůjčce, neboť podstatná je vůle smluvních stran nikoli způsob, jakým je právní úkon

označen. K otázce výnosů z pronájmu lanové dráhy krajský soud konečně uvedl, že neobstojí ani tvrzení žalovaného založené na absenci účtování o pohledávkách z titulu předmětného pronájmu v účetnictví žalobce. K tomu uvedl, že byla-li lanová dráha přenechána do užívání bezplatně, k žádnému účetnímu případu, který by se měl promítnout v účetnictví žalobce, nedošlo.

Stejným způsobem krajský soud přistoupil i k neuznaným nákladům spojeným s provozem telefonu. V tomto případě konkrétně poukázal na skutečnost, že žalobce v daňovém řízení uvedl, že má na lanové dráze svou kancelář a telefon používal pro potřeby svého podnikání; dále též uvedl, že od února roku 2003 provozuje lanovou dráhu jiná společnost, jejímž je žalobce jediným společníkem. Tyto skutečnosti, v kontextu již zmiňovaného dodatku smlouvy, kde je (oproti původnímu ujednání) uvedeno, že telefonní poplatky hradí pronajimatel, vedly krajský soud k názoru, že žalobce na něj zpět přenesené důkazní břemeno unesl.

Konečně pokud jde o daňovými orgány neuznané odpisy lanové dráhy, zde krajský soud aproboval pochybnosti správce daně i žalovaného, týkající se správnosti uplatňovaných odpisů, a to s ohledem na fakt, že žalobce nebyl schopen předložit doklady o nabývací ceně tohoto hmotného majetku. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno stran prokázání vstupní ceny hmotného majetku, z níž se při odepisování vychází. Dle názoru krajského soudu však tato skutečnost neopravňovala daňové orgány neuznat odpisy hmotného majetku vůbec; takto by mohlo být postupováno pouze tehdy, pokud by žalobce ani neprokázal, že je vlastníkem odpisovaného majetku.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Dle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 daňového řádu, respektive je nesprávně aplikoval na posuzovaný případ. Z odůvodnění rozsudku není zřejmé, kdy a jak mělo přejít důkazní břemeno na daňové orgány, a to za situace, kdy pochybnosti o správnosti a průkaznosti tvrzení žalobce týkajících se dodatku k nájemní smlouvě vedly k jednoznačnému prokázání existence skutečností uvedených v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Z tohoto důvodu stěžovatel napadenému rozsudku vytýká nejen nesprávné hodnocení věci, ale též nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Pokud jde konkrétně o otázku sporných výnosů z pronájmu lanové dráhy, stěžovatel uvedl, že jeho závěry vycházejí ze zjištění, dle kterého žalobce po celou dobu daňového řízení nikterak nezpochybnil, že měl z tohoto pronájmu výnosy a nezmínil ani existenci předmětného dodatku. Učinil tak poprvé až po zhruba jednom a půl roce od provedení daňové kontroly, v rámci odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalobce naopak v rámci daňové kontroly uváděl, že příjmy z pronájmu měl. Dále daňové orgány zohlednily skutečnost, že nájemní smlouva, která byla vyžádána od správce konkursní podstaty (kterému byla dříve předána žalobcem), žádný dodatek neobsahovala. Tyto skutečnosti tedy vedly správce daně i žalovaného k závěru o účelovosti předloženého dodatku. Krajský soud však nikterak nevyložil, zda tyto úvahy nijak v rámci svého

hodnocení věci vůbec zohlednil. Není tedy zřejmé, v čem konkrétně tkví tvrzený přechod důkazního břemene zpět na daňové orgány; stěžovatel trvá na tom, že shora popsanými skutečnostmi byla tvrzení žalobce týkající se dodatku smlouvy dostatečně zpochybněna. K otázce neuznaných nákladů za provoz telefonu stěžovatel poukázal na skutečnost, že žalobce v rámci daňového řízení pouze uvedl, že měl na lanové dráze kancelář a že telefon zde umístěný používal ke svému podnikání. Žádným způsobem však tyto skutečnosti neprokázal a není zřejmé, proč soud vycházel z toho, že tomu tak skutečně bylo. I zde daňové orgány taktéž vycházely z obsahu nájemní smlouvy (dle které měly být tyto náklady přefakturovávány nájemci), a to v kontextu již konstatované nevěrohodnosti smluvního dodatku. Konečně pokud jde o otázku neuznaných odpisů, žalovaný uvedl, že krajský soud nesprávně vyložil podmínky pro daňovou uznatelnost odpisů, ve smyslu § 29 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvedl, že nelze uznat odpisy pouze na základě prokázání vlastnického práva (jak se domnívá krajský soud), bez toho, že by daňový subjekt prokázal pořizovací cenu tohoto majetku.

Žalobce se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Kasační stížností je především namítána nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Z bohaté judikatury správních soudů k této formě nepřezkoumatelnosti (lze zmínit např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52 a ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 – 93; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) vyplývá, že bývá obvykle spojována s argumentačními deficity soudu při vypořádávání jednotlivých žalobních námitek; jde tedy typicky o případy, kdy z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Touto vadou může být ovšem rozsudek zatížen i ve vztahu k vypořádání jednotlivých argumentačních pozic na nichž stojí napadené správní rozhodnutí. V kontextu nyní posuzované věci lze uvedené vyjádřit též tak, že pokud soud zruší správní rozhodnutí s tím, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se správním spisem nebo v něm nemá oporu, aniž by se však vypořádal se všemi hodnotícími úvahami správního orgánu ve vztahu k důkazům, které jsou ve správním spisu založeny a které byly vzaty za podklad rozhodnutí (eventuelně bez toho, aby soud vyložil, proč není nutné se k těmto otázkám dále vyjadřovat), může být rozsudek taktéž zatížen nepřezkoumatelností. Právě tímto směrem je vedena i argumentace stěžovatele.

Pokud jde o otázku (ne)existence výnosů spojených s pronájmem lanové dráhy, argumentace krajského soudu stojí na třech dílčích závěrech. Krajský soud označil za nesprávný závěr žalovaného, dle kterého žalobcem předložený dodatek nájemní smlouvy

je absolutně neplatný pro jeho rozpor s občanským zákoníkem; uvedl též, že o pronájmu nebylo nutno účtovat, neboť žalobce doložil, že byl bezplatný a nelze tedy hovořit o existenci účetního případu. Základním důvodem, z něhož právní hodnocení věci krajským soudem vychází, je nicméně existence dodatku smlouvy; zde krajský soud (stručně řečeno) vycházel z předpokladu, že žalobce jeho předložením unesl své břemeno důkazní, ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, přičemž fakt, že k předložení tohoto dodatku došlo až v rámci odvolacího řízení a že nebyl připojen k samotné nájemní smlouvě, vyžádané od správce konkursní podstaty, není způsobilý tento důkaz vyvrátit.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého úvaha žalovaného o absolutní neplatnosti předmětného dodatku pro jeho rozpor s ustanovením § 663 občanského zákoníku byla nesprávná. Vzhledem k tomu, že ani stěžovatel tento dílčí názor krajského soudu nikterak nerozporuje, postačí v podrobnostech poukázat na přiléhavé odůvodnění napadeného rozsudku. Pokud však jde o argumentaci založenou na neexistenci účetního případu a tedy nemožnosti vycházet z účetnictví žalobce, jako z *důkazu* svědčícího v neprospěch jeho tvrzení, zde již krajskému soudu přisvědčit nelze. Bez nutnosti obsáhlé argumentace zde postačí pouze uvést, že samotná skutečnost, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2003 ve svém účetnictví uplatňoval jako daňově uznatelné náklady odpisy lanové dráhy (včetně dalších nákladů souvisejících s jejím provozem) bez toho, že by v jeho účetnictví byly zahrnuty odpovídající výnosy z provozu této dráhy, byla (dle odůvodnění rozhodnutí stěžovatele) uvedena jako *důvod pochybností* o správnosti daňové povinnosti vykázané žalobcem. Tuto skutečnost tedy stěžovatel logicky nebral jako *důkaz* o neexistenci daňových výnosu žalobce a krajský soud proto v rámci posouzení hodnocení důkazů se stěžovatelem polemizoval v této dílčí otázce nadbytečně.

S krajským soudem se nelze ztotožnit ani při hodnocení vlivu předloženého smluvního dodatku na důkazní situaci. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele totiž vyplývá, že žalobce v průběhu celého daňového řízení (až do doby podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru) existenci předmětného dodatku nikterak nezmínil; na ústním jednání dne 18. 4. 2005 pak měl výslovně konstatovat, že jeho příjem z provozu lanové dráhy netvořily tržby, ale jen nájemné (zda tomu tak skutečně bylo musí primárně posoudit krajský soud – viz čl. 40, bod 7 správního spisu). Taktéž uvedl, že nájemní smlouvu předal správci konkursní podstaty. Stěžovatel k tomu v odůvodnění uvedl, že tyto skutečnosti jsou konstatovány ve zprávě o daňové kontrole, jejíž obsah byl s žalobcem projednán, a to bez uplatnění námitek. Jestliže žalobce s tímto smluvním dodatkem přišel až v rámci odvolacího řízení a stejná smlouva, která byla žalobcem dříve předložena správci konkursní podstaty, byla posledně jmenovaným předložena bez tohoto dodatku, dospěl stěžovatel k závěru, že jde o doklad nedůvěryhodný a účelový a nebyl proto osvědčen jako důkaz. Zde sluší jen pro úplnost poznamenat, že stěžovatel v této souvislosti argumentoval též absolutní neplatností dodatku pro jeho rozpor s občanským zákoníkem – tato argumentace však byla již výše vypořádána jako nedůvodná. Je tedy zřejmé, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nepostihl veškerou argumentaci stěžovatele, jejímž důsledkem bylo neosvědčení zmiňovaného smluvního dodatku jako důkazu. Krajský soud bez dalšího uvedl, že samotná zjištění o pozdním předložení tohoto důkazního prostředku a o jeho absenci u předložené nájemní smlouvy, nepostačují k jeho znevěrohodnění a poněkud apodikticky naopak vycházel z předpokladu, že samotným předložením této listiny žalobce své důkazní břemeno unesl. Z těchto důvodů lze tedy přisvědčit stěžovateli,

že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vskutku nezohlednil všechny hodnotící úvahy uvedené v rozhodnutí stěžovatele. Lze tedy uzavřít, že ve vztahu k této dílčí otázce je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

S ohledem na konstatovanou předčasnost závěrů krajského soudu v otázce použitelnosti dodatku k nájemní smlouvě coby důkazu je zřejmé, že stejným deficitem musí trpět i ta část rozsudku krajského soudu, která odmítá závěry stěžovatele o daňové neuznatelnosti nákladů spojených s provozem telefonu. Nadto je však třeba uvést, že stěžovatel při neuznání tohoto nákladu vycházel nejen z premisy o nevěrohodnosti předmětného smluvního dodatku (a vycházel tedy i nadále jen z obsahu nájemní smlouvy, dle které měly být tyto náklady přefakturovávány nájemci) ale vycházel též z toho, že tyto náklady nemohou být akceptovány jako daňově uznatelné právě ve vztahu k žalobci, neboť ten prokazatelně lanovou dráhu (na níž se měl telefonní přístroj nacházet) neprovozoval. Stěžovatel zcela správně poukazuje na skutečnost, že krajský soud bez dalšího vycházel z tvrzení žalobce, že má na lanové dráze kancelář a telefon tam umístěný slouží k jeho podnikání, přičemž zcela přehlédl, že nic takového v daňovém řízení prokázáno nebylo (žalobce tuto skutečnost dokonce výslovně netvrdil ani v řízení před daňovými orgány). Pro úplnost je třeba dodat, že krajský soud na podporu svých závěrů zmiňuje též tvrzení žalobce, dle kterého od února roku 2003 provozuje lanovou dráhu již jiný subjekt; krajský soud v této souvislosti dovozuje, že v důsledku této skutečnosti musely nutně zaniknout závazky z původní nájemní smlouvy (včetně úhrad za používání telefonu). Bez ohledu na to, že i v tomto případě krajský soud vycházel pouze z tvrzení žalobce, které nikterak neověřil, nelze přehlédnout, že s tímto předpokladem krajský soud spojil nesprávné právní důsledky. Pokud by totiž skutečně lanovou dráhu (včetně na ni umístěného telefonního přístroje) provozoval od února roku 2003 nový subjekt, zcela evidentně by náklady spojené s užíváním telefonu nemohly být daňově uznatelnými náklady žalobce, nýbrž nového provozovatele dráhy. I kdyby tedy tento předpoklad krajského soudu odpovídal realitě, svědčil by jednoznačně ve prospěch závěru stěžovatele. Úvaha, že by snad užívání předmětného telefonního přístroje nemělo mít žádnou souvislost s provozem lanové dráhy, z odůvodnění rozsudku neplyne. Lze tedy i k této části odůvodnění rozsudku krajského soudu uzavřít, že i v tomto rozsahu je zatížen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a je tak naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Kasační stížností je konečně rozporován závěr krajského soudu, dle kterého nebylo možné vyloučit z daňových nákladů žalobce částky odpovídající odpisům hmotného majetku – lanové dráhy, jen z důvodu neprokázání jeho pořizovací ceny. I tuto kasační námitku shledává Nejvyšší správní soud jako důvodnou. Krajskému soudu lze přisvědčit potud, že podmínkou pro uplatnění odpisů hmotného majetku je prokázání vlastnického práva toho, kdo tyto odpisy uplatňuje (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Naopak stěžovatel zcela správně upozorňuje na fakt, že pouze prokázání tohoto vlastnického práva nepostačuje. Samotná konstrukce odpisů je totiž založená na rozložení *vstupní ceny* hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. zákona o daních z příjmů uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to maximálně do výše *vstupní ceny* (§ 30 zákona o daních z příjmů). Je tedy zcela zřejmé, že pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je nezbytné prokázání jeho

pořizovací ceny, která je v těchto případech *vstupní cenou.* Důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (k tomu obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č. j. 6 Afs 15/2004 – 95). I v této části je tedy kasační stížnost důvodná, neboť krajský soud o této dílčí otázce uvážil po právní stránce nesprávně, čímž je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že jsou naplněny kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. a proto mu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodně krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 31. března 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu