

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobců **a) V. K.,** zastoupené JUDr. Věrou Skurkovou, advokátkou se sídlem Mořkov, Dolní 221, **b) Ing. J. K.,** a **c) JUDr. V. S.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 4. 2009, č. j. 22 Ca 139/2008 - 52,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobci nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 26. 3. 2008 č. j. 6442/07-1102-802540 žalovaný zamítl dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), a s odkazem na ustanovení § 5, § 23, § 24 a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon daních z příjmů"), odvolání J. K. (právního předchůdce žalobců) proti dodatečnému platebnímu výměru na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, vydanému dne 18. 1. 2007 č. j. 5292/07/374910/2345 Finančním úřadem v Novém Jičíně (dále jen „správce daně"). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů v částce 19 560 Kč, oproti vykázané záporné daňové povinnosti v částce –76 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl J. K.

u Krajského soudu v Ostravě žalobou, který ji rozsudkem ze dne 9. 4. 2009, č. j. 22 Ca 139/2008 - 52 zamítl.

Krajský soud při svém rozhodování vycházel ze zjištění, že v rámci daňové kontroly provedené u J. K. bylo zjištěno, že jmenovaný uzavřel dne 19. 6. 1996 smlouvu o výpůjčce s V. K. s předmětem výpůjčky: budovy, provozovna pily v Mořkově a přilehlé pozemky. Dne 15. 1. 2002 uzavřel další smlouvu o výpůjčce s žalobcem b), jejímž předmětem byla výpůjčka dalších pozemků („ostatní plochy“). Ve zdaňovacím období roku 2003 zahrnul J. K. do režijních výdajů mj. výdaje za opravu střechy a klempířské práce na nemovitosti staré pilnice, která byla předmětem výpůjčky. Dále ve výdajích uplatnil fakturu za nákup 57 ks plotových sloupků a výdaj za kulatinu použitou pro vlastní potřebu; obojí mělo být použito na opravu plotu, který byl součástí vypůjčených nemovitostí. Tyto výdaje byly správcem daně vyhodnoceny jako mimořádné, nesouvisející s řádným užíváním vypůjčených nemovitostí.

Jelikož v průběhu řízení vedeného před krajským soudem došlo k úmrtí žalobce J. K., krajský soud (po zjištění okruhu dědiců) v řízení o správní žalobě pokračoval s jeho dědici – žalobci a) až c).

Pokud jde o samotné právní posouzení věci, krajský soud aproboval názor žalovaného, že pokud daňový subjekt užívá jako vypůjčitel vypůjčenou věc v souladu s účelem, ke kterému obvykle slouží a je-li s běžným užíváním věci spojena nutnost určitých výdajů, bez kterých by došlo ke znehodnocení nebo zničení věci, je (z hlediska daňového) vypůjčitel oprávněn takové výdaje vynaložit; výdaje nad rámec této povinnosti však nikoli. S opotřebením půjčené věci, jež je přiměřené způsobu jejího konkrétního užívání, se počítá; půjčitel nárok na úhradu za běžné opotřebení nemá. Výdaje nad rámec povinností, vynaložené z vlastní vůle vypůjčitele, nelze považovat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Vycházel přitom z výkladu jednotlivých ustanovení občanského zákoníku týkajících se práv a povinností účastníků právního vztahu založeného smlouvou o výpůjčce, kde zdůraznil, že vypůjčitel je povinen užívat věc řádně, tj. udržovat ji ve stavu, v jakém mu byla předána, aby nedošlo ke zhoršení její podstaty. Vypůjčitel odpovídá pouze za nadměrné opotřebení, stejně jako za poškození. Vypůjčitel dále nese běžné náklady spojené s užíváním věci i obvyklé náklady na její zachování. Konkrétně o výdajích vynaložených J. K. na opravu střechy uvážil krajský soud tak, že došlo-li k popraskání eternitových šablon na střeše, pak se tak stalo na základě běžného užívání nemovitosti půjčitelem, a to v důsledku otřesů vyvolaných činností těžkých strojů při provozování pily. Jde tedy o běžné opotřebení nemovitosti, které je přiměřené způsobu užívání a náklady na jeho odstranění nese půjčitel. Pokud opravu provedl vypůjčitel, pak tyto náklady nelze považovat za výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani výdaj za klempířské práce nelze považovat za výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť vypůjčitel neodpovídá za nahodilé poškození vypůjčené věci (zde v důsledku působení přírodních vlivů. To nese půjčitel jako vlastník věci. Konečně v případě výdaje na nákup plotových sloupků a použití kulatiny na opravu plotu poškozeného v důsledku manipulace se dřevem, krajský soud konstatoval, že zde se nejedná o opotřebení přiměřené způsobu užívání věci, ale o poškození, za které nese

odpovědnost vypůjčitel. J. K. však v průběhu daňové kontroly neprokázal, respektive nenavrhl žádný důkazní prostředek, z něhož by bylo možné dovodit, že nutnost opravy plotu vznikla právě v důsledku jeho poškození při manipulaci se dřevem. Za této situace ani tento výdaj nelze považovat za výdaj ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně a) - dále jen „stěžovatelka“ – kasační stížností, opírající se o § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Stěžovatelka především namítá, že krajský soud vyvodil z jinak správně zjištěného skutkového stavu nesprávný právní závěr. Nesprávně totiž vyložil práva a povinnosti účastníků právního vztahu založeného smlouvou o výpůjčce ve smyslu ustanovení § 659 a násl. občanského zákoníku. Podle ustanovení § 3 odst. 1 občanského zákoníku pak nesmí být výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů ani v rozporu s dobrými mravy. Výklad krajského soudu v tomto ohledu neobstojí. Půjčitelka je totiž dlouhodobě omezena ve výkonu vlastnického práva a v intencích právního názoru krajského soudu by navíc byla povinna nést i náklady na opravy svého majetku, vzniklé v důsledku činnosti vypůjčitele. To vše je umocněno bezplatným užíváním vypůjčené věci ze strany vypůjčitele (bezplatnost je pojmovým znakem smlouvy o výpůjčce). Výklad zákona podaný krajským soudem je absurdní, neboť popírá rovnost stran smluvního vztahu založeného smlouvou o výpůjčce a zvýhodňuje vypůjčitele. Výkladem krajského soudu je konečně popřen samotný smysl tohoto smluvního institutu, protože za takto nastavených podmínek výpůjčky by nemělo pro půjčitele vůbec význam se takového právního vztahu účastnit. Pokud by byly vyloučené výdaje vynaloženy na majetek ve vlastnictví J. K., byly by považovány za výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně tak by si v případě uzavření nájemní smlouvy mohl jako uznatelný výdaj uplatnit nájemné. K režimu smlouvy o výpůjčce je žalovaným i krajským soudem přistupováno s nedůvěrou, jako by vypůjčitel provedenými opravami zhodnocoval cizí majetek.

Dále stěžovatelka namítá, že krajským soudem byly opomenuty konkrétní okolnosti případu. Především oprava střechy byla provedena pouze v nejnutnějším rozsahu, což ostatně zjistil i správce daně. V důsledku popraskání střešních tašek došlo k narušení samé podstaty střechy a tato již nebyla schopna plnit svou základní funkci. Náklady na její opravu nelze tedy považovat za náklady na běžné opotřebení, ale za náklady vynaložené na odstranění poškození věci. Pokud jde o poškození střešního žlabu a okapu, pak k němu nedošlo v důsledku přírodních vlivů jak uvádí krajský soud, ale v důsledku toho, že vypůjčitel nesplnil řádně svou zákonnou povinnost podle ustanovení § 661 odst. 1 občanského zákoníku. Včasným odstraněním sněhu ze žlabu a svodu by nedošlo k jejich poškození vahou sněhu. Pozemek pod plotem byl sice ve vlastnictví půjčitelky, ale v části, kde byl postaven nový plot, byl již majetkem J. K. Investice sledovala zajištění podmínek provozu pily. Bez postavení plotu by pojišťovna nepojistila zásoby. Navíc k poškození plotu došlo při manipulaci s kulatinou. Čestné prohlášení tuto skutečnost prokazující (učiněné v rámci místního šetření provedeného správcem daně dne 4. 1. 2007) může v daňovém řízení sloužit jako důkaz.

Všechny vyloučené výdaje tak byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť jejich vynaložením vypůjčitel plnil své smluvní povinnosti.

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na svém stanovisku tak, jak bylo podáno v řízení před krajským soudem.

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 není důvodná.

Pokud jde o argumentaci stěžovatelky týkající se povahy práv a povinností vyplývajících ze smlouvy o výpůjčce, nejprve je nutno uvést, že závazkový právní vztah založený smlouvou o výpůjčce ve smyslu ustanovení § 659 a násl. občanského zákoníku je charakteristický jednak svým předmětem (tím může být pouze věc individuálně určená), jednak bezplatností. Tuto bezplatnost závazkového vztahu k poměru práv a povinností smluvních stran nelze chápat jako porušení dobrých mravů, a to ani za situace, kdy dojde k opotřebení či poškození vypůjčené věci.

Půjčitelka podpisem smlouvy o výpůjčce vyslovila svou vůli uzavřít tento smluvní vztah včetně práv a povinností, které jí z toho vyplývají; stejně tak postupoval i vypůjčitel. Bylo jen na jejich vůli, jakého smluvního vztahu využijí pro realizaci svých cílů. Bezplatnost, či přesněji absence adekvátního protiplnění za přijaté plnění, bývá výrazem blízkého vztahu mezi smluvními stranami, typicky v rámci rodinných vazeb. Tak tomu je i v nyní posuzovaném případě, kdy na straně půjčitele a vypůjčitele vystupují osoby blízké. Pokud by tomu tak nebylo, pak by s největší pravděpodobností nedošlo k uzavření smlouvy o výpůjčce, ale k uzavření některé úplatné formy závazkového vztahu, například nájemní smlouvy; to však pro posouzení daňových konsekvencí posuzovaného závazkového vztahu není podstatné. Rozhodné je, že došlo-li k uzavření smlouvy o výpůjčce, pak smluvním stranám vznikla práva a povinnosti ve smyslu ustanovení § 660 a § 661 občanského zákoníku. Tato práva a povinnosti popsal krajský soud zcela přiléhavě a *v rovině soukromého práva* je stěžovatelka fakticky ani nezpochybňuje. Určitá nevyváženost posuzovaného typu smlouvy je jejím pojmovým znakem a nemá smysl s tímto faktem jakkoli polemizovat. Argumentace stěžovatelky ovšem zcela pomíjí, že předmět výpůjčky (jež byl evidentně využíván v souladu s jeho účelem a v souladu se smlouvou) byl půjčitelem využíván pro potřeby podnikání, čímž se věc posouvá též do *roviny veřejnoprávní*, neboť náklady vynaložené na udržení jeho provozuschopnosti uplatňoval půjčitel v rámci plnění svých fiskálních povinností. Obecně lze říci, že pokud stěžovatelka (jejíž postavení v dané věci je poněkud výjimečné, neboť vystupuje jako výpůjčitel a zároveň jako jeden ze sukcesorů původního půjčitele) dobrovolně vstoupila do soukromoprávního vztahu, jehož podstatou je nerovnoměrné rozložení benefitů mezi smluvními stranami, nemůže tímto faktem argumentovat z hlediska *veřejnoprávních* konsekvencí tohoto vztahu.

Krajský soud tedy při hodnocení konkrétních okolností věci (viz dále) správně vycházel ze *soukromoprávní* úpravy předmětného závazkového vztahu a z obsahu smlouvy a zcela správně dovodil (pro věc zásadní) premisu, že jde-li o běžné opotřebení předmětu výpůjčky, přiměřené dohodnutému způsobu užívání, pak náklady na jeho odstranění nemůže nést vypůjčitel, ale nese je půjčitel. Pokud tedy vypůjčitel vynaložil náklady na opravy předmětu výpůjčky, k nimž dle zákona nebyl povinen (tedy náklady na odstranění běžného opotřebení), pak logicky tyto výdaje nemůže uplatnit ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Pokud jde o jednotlivé uplatňované výdaje, úvaha krajského soudu, že k popraskání střechy pilnice došlo při jejím běžném užívání k účelu, který byl ve smlouvě dohodnut, a to bez toho, že by bylo prokázáno zanedbání povinností o předmět výpůjčky vypůjčitelem, je správná a pro věc rozhodující. Námitka stěžovatelky, že k opravě došlo jen v rozsahu nezbytně nutném, což si ověřil i správce daně, na tomto závěru nemůže nic změnit. Tento fakt není nikým zpochybňován, nicméně na právní posouzení věci krajským soudem nemá vliv; důvodem neuznání tohoto výdaje jako daňově účinného nebylo překročení rozsahu nutných oprav, ale naopak povaha opravy coby nezbytné údržby. Pokud jde o tvrzení, že rozsah poškození střechy atakoval samotnou funkčnost pilnice (a nemohlo se tedy jednat o náklad na odstranění běžného opotřebení) zde je nutno upozornit, že v daňovém řízení tato skutečnost prokázána nebyla (břemeno důkazní tížilo daňový subjekt - § 31 odst. 9 daňového řádu) a stejně tomu bylo i v řízení před krajským soudem.

U dalšího výdaje, který vypůjčiteli nebyl uznán ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy výdaje na opravu poškození střešního žlabu a okapu, krajský soud konstatoval, že se v daném případě jednalo o nahodilé poškození vypůjčené věci a nebezpečí takového poškození či zničení nese půjčitel jako vlastník věci. I s tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Výdaje vynaložené na odstranění škod, které vznikly na vypůjčeném majetku vlivem povětrnostních podmínek, bez toho, že by vypůjčitel porušil některou ze svých povinností plynoucích pro něj z ustanovení § 661 odst. 1, věty za středníkem občanského zákoníku (povinnost věc chránit před poškozením, ztrátou nebo zničením) skutečně nemůže uplatnit vypůjčitel, neboť za takové poškození nenese odpovědnost. Namítá-li stěžovatelka, že krajský soud opomenul konkrétní okolnost případu spočívající v tom, že vypůjčitel nesplnil řádně svou povinnost dle ustanovení § 661 odst. 1 občanského zákoníku, jelikož ze žlabu a okapů včas neodstranil sníh, pak se jedná o nově uplatněnou skutečnost, která v žalobě zmíněna nebyla. K nově uplatněným skutečnostem ovšem v řízení o kasační stížnosti není možné přihlédnout, a to s ohledem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., dle kterého *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží* (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, zveřejněný pod č. 419/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 4 Azs 1/2004 - 68, dostupný na www.nssoud.cz).

Konečně pokud jde o výdaje vynaložené na opravu plotu poškozeného v důsledku manipulace s dřevní hmotou, v tomto případě by se jednalo o poškození vypůjčeného majetku, nikoli o opotřebení přiměřené běžnému užívání vypůjčené věci. V případě, že by

k prokázání těchto tvrzení v průběhu daňové kontroly navrhl J. K. důkazní prostředky a tyto by byly v daňovém řízení osvědčeny jako důkaz, bylo by skutečně možné uplatněné náklady na opravu plotu odečíst jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud však správně poukázal na fakt, že k prokázání této skutečnosti žalobce neoznačil ani nepředložil žádný důkazní prostředek. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a stěžovatelku odkazuje na svou ustálenou judikaturu vztahující se k institutu dokazování v daňovém řízení. Zmínit lze například rozsudek ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, uveřejněný pod č. 618/2005 Sb. NSS, z něhož se podává, že *„[p]odle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu*."). Tato judikatura je plně konformní s výkladem provedeným Ústavním soudem v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV.ÚS 29/05 dostupném na www.nalus.usoud.cz: *„Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu."*

Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že dle předloženého správního spisu, zejména pak ze zprávy o výsledku daňové kontroly a protokolu o místním šetření, nevyplývá, že by vyvstala potřeba opravy plotu z důvodu jeho poškození v důsledku manipulace s dřevní hmotou, jak tvrdí stěžovatelka. Sám žalobce v průběhu daňové kontroly totiž uvedl, že oplocení bylo prováděno postupně od roku 2003 do roku 2006 s tím, že „ ... *část plotu byla postavena v místě plotu původního a na něj navazuje plot nový, který zde původně nebyl*."

V otázce výdajů na stavbu či opravu plotu stěžovatelka argumentuje též tím, že nově vybudovaná část plotu byla již ve vlastnictví vypůjčitele a že jeho vybudování bylo nutné pro zabezpečení deponie dřevní hmoty. I tuto argumentaci, je ovšem nutno odmítnout s odkazem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Konečně k tvrzení stěžovatelky, dle kterého by za jiných okolností, např. při uzavření nájemní smlouvy, bylo možné uhrazené nájemné považovat za výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, případně, že pokud by nemovitosti byly ve vlastnictví žalobce, byly by výdaje na jejich opravu podřaditelné pod citované ustanovení zákona, zde smysl těchto tvrzení není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmý. Předmětem kasační stížnosti je posouzení oprávněnosti uplatněných výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve vazbě na náklady vynaložené J. K. na vypůjčené nemovitosti, nikoli situace navozené stěžovatelkou.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Jelikož účastníkem řízení o kasační stížnosti

jsou *ex lege* i další žalobci (byť kasační stížnost nepodali), rozhodl Nejvyšší správní soud i o jejich nákladech řízení. Vycházel přitom z nepopiratelného faktu, že případný úspěch stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti by bylo možno chápat i jako jejich procesní úspěšnost; rozhodl proto v jejich případě o nákladech řízení stejně, jako v případě stěžovatelky. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly

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

V Brně dne 5. února 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu