

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **GURMAN LANŠKROUN s. r. o.,** se sídlem Lanškroun, Jana Marka Marků 5, zast. JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Osov, Osovec 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 57/2010 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 57/2010 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2010, č. j. 712/10-1200-602006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 28. 7. 2009, č. j. 70302/09/2739100604530, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 80 860 Kč.

V rozsudku krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele stran nezákonně zahájené daňové kontroly, když mu správce daně nesdělil konkrétní skutečnosti podložené podezřením, že daňová povinnost z jeho strany nebyla řádně splněna. Krajský soud

poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu řešící otázku absence důvodů pro zahájení daňové kontroly a poukázal na rozsudek ze dne 3. 12. 2009 č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, z něhož vyplývá závěr, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových kontrol, které samy o sobě protizákonné nejsou, a proto ani namítaná absence důvodů pro její zahájení v daném případě nemohla způsobit nezákonnost tohoto úkonu.

Stran věcného posouzení, zda náklady ve výši 962 450 Kč, které stěžovatel vynaložil na stavební úpravy objektu Starý Mlýn Svébohov, jsou uplatněny v souladu s ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění pro zdaňovací období roku 2005 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), krajský soud uvedl, že nájemní vztah mezi stěžovatelem a J. M. dle smlouvy o nájmu ze dne 1. 1. 2004 nevznikl. Dle krajského soudu prováděl stěžovatel stavební úpravy na nemovitosti, kterou neměl v nájmu a neměl tudíž ani povinnost na své náklady předmětné stavební úpravy provádět. Prováděl-li stavební práce na cizím majetku, nemohl v posuzovaném období předmětnou částku uplatnit jako náklad daňově uznatelný. Krajský soud rovněž přisvědčil postupu žalovaného, když smlouvu uzavřenou dne 1. 1. 2004 posoudil jako neplatnou, neboť v ní absentuje ujednání o nájemném, přitom konstatoval, že uvedená smlouva nemůže obstát ani jako smlouva o smlouvě budoucí nájemní, neboť ani pro případ budoucího nájmu smlouva neobsahovala ujednání o podstatných náležitostech ve smyslu ust. § 50a občanského zákoníku v návaznosti na zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Krajský soud konstatoval, že Smlouvou ze dne 1. 1. 2004 účastníci pouze dohodli, že stěžovatel provede opravy a technické zhodnocení na předmětných nemovitostech ve vlastnictví J. M., k čemuž také fakticky došlo, avšak tento vlastník se k povinnosti uzavřít konkrétní nájemní smlouvu se stěžovatelem nebo s ním vypořádat vynaložené náklady platně nezavázal. Ani smlouva o nájmu ze dne 1. 9. 2008 mezi stejnými účastníky neobsahuje žádné ujednání, které by se jakkoli dotýkalo nákladů stěžovatele vynaložených v roce 2005 na stavební úpravy nemovitosti. Nájemní vztah tedy vznikl až v roce 2008.

Závěrem krajský soud uvedl, že nepovažuje pro posouzení výdajů ve zdaňovacím období roku 2005 za významnou otázku uzavření následní podnájemní smlouvy stěžovatelem. Tomu, aby mohly být náklady vynaložené stěžovatelem v roce 2005 posuzovány jako náklady vynaložené v jednom zdaňovacím období na výnosy s nimi související dosažené v dalších obdobích, tj. v roce 2008, neodpovídalo však uspořádání jeho vztahu k předmětnému majetku v rozhodné době.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uvádí důvody, které lze podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že ze strany krajského soudu i finančních orgánů jde o nesprávný výklad příslušného právního předpisu. Ust. § 24 zákona o daních z příjmů nestanoví, že by pro uznání nákladů vynaložených na určitý stavební objekt musel mít poplatník v době jejich vynaložení v nájmu. Z cit. ustanovení pouze vyplývá, že musí jít o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jejichž výši poplatník prokáže a které nebyly uplatněny již v předchozích zdaňovacích obdobích. Smlouvu uzavřenou dne 1. 1. 2004 měl správce daně i žalovaný za povinnost posoudit dle jejího obsahu a ne podle názvu. Uzavřená smlouva není svým obsahem nájemní smlouvou, která by spadala pod zákon č. 116/1990 Sb., neboť

předmětem takové smlouvy je vždy přenechání nebytových prostor pro účely užívání za nájemné a nezbytnou náležitostí smlouvy je určení výše nájmu. Ze smlouvy je však patrné, že do doby provedení technického zhodnocení, popř. do 30. 6. 2010 stěžovatel pronajímateli žádné nájemné neplatí. Bylo by nesmyslné, aby po dobu provádění stavebních prací, které znemožňují využívání nemovitostí pro podnikání, platil nájemce jakýkoliv nájem. Z textu smlouvy je zcela jasná vůle stran, tedy že vlastník nemovitosti předá nemovitost stěžovateli za účelem provedení jejích oprav a technického zhodnocení a objekt má být stěžovatelem užíván k podnikatelské činnosti až po provedení tohoto zhodnocení a oprav. Rovněž až po provedení prací bude sjednána výše nájmu a uzavřena řádná nájemní smlouva, což se také stalo. Z uzavřené smlouvy je rovněž zřejmé, že stěžovatel bude mít po provedení oprav a technického zhodnocení z budoucího využívání nemovitosti příjmy (výnosy). Stěžovatel uvádí, že podle ust. § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelné i náklady vynaložené v jednom zdaňovacím období, pokud výnosy s ním související budou dosaženy až v dalších obdobích a poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod. č. 264/2004 Sb. NSS (rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 71) a rozsudek č. j. 2 Afs 146/2006 - 76. Stěžovatel se domnívá, že výši vynaložených nákladů prokázal, a je tedy zřejmé, že náklady vzniklé se stavebními úpravami objektu Starý Mlýn Svébohov v celkové výši 962 450 Kč jsou daňovými náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jestliže je správce daně a žalovaný neuznali, pak postupovali v rozporu s ustanovením § 23 a 24 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel proto z důvodů výše uvedených navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v případě stavebních úprav na objektu Starý Mlýn Svébohov nebylo vůbec sjednáno nájemné – nebyla sjednána jeho výše, způsob jeho určení, splatnost, způsob úhrady. Nebyl tedy platně uzavřen nájemní vztah a předmětný majetek nebyl, ani nemohl být, stěžovatelem užíván, neboť nebyl ve stavu způsobilém užívání. Dle žalovaného se jednalo o prokazatelné zhodnocení cizího majetku, přičemž nebylo žádným způsobem sjednáno vypořádání předmětných nákladů (např. ani formou úhrady nájemného). Předmětné náklady proto nesloužily stěžovateli k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného bylo rozhodnutí učiněno v souladu s právními předpisy, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil následující pro věc podstatné skutečnosti.

Předmětem řízení před správními orgány bylo prokázání toho, zda stěžovatel oprávněně zahrnul do nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů), za zdaňovací období roku 2005 částku ve výši 962 450 Kč. Jednalo se o náklady vynaložené v souvislosti se stavebními úpravami objektu Starý Mlýn Svébohov. Ve správním spise je k uvedenému založena

smlouva o nájmu nemovitosti ze dne 1. 1. 2004 uzavřená mezi J. M. jako pronajímatelem a stěžovatelem jako nájemcem. Touto smlouvou přenechává pronajímatel nájemci do užívání předmětné nemovitosti za účelem provozování ubytovacího zařízení se všemi spojenými aktivitami a činnostmi. V článku IV. je uvedeno, že po dobu provádění úprav a změn (technického zhodnocení) se nájemné neplatí, to bude placeno až po jejich dokončení v dohodnuté výši. Současně bylo ujednáno, že pokud nebudou do 30. 6. 2010 stavební úpravy dokončeny, bude nájemné stanoveno jednostranně pronajímatelem. Nájemce (stěžovatel) se současně zavázal hradit veškeré náklady související s provozováním a užíváním nemovitostí. Součástí spisu je dále smlouva o nájmu nemovitosti ze dne 1. 9. 2008, v níž je uvedeno, že nahrazuje smlouvu ze dne 1. 1. 2004 a to vzhledem k tomu, že provedené stavební úpravy již umožňují částečné využívání nemovitostí. Bylo ujednáno, že v době do dokončení stavebních úprav bude nájemce platit snížené roční nájemné ve výši 240 000 Kč (tj. 20 000 Kč za měsíc), nejdéle však do 30. 6. 2010. Současně udělil pronajímatel souhlas k podnájmu nemovitosti a stěžovatel uzavřel téhož dne, tj. 1. 9. 2008 smlouvu o podnájmu (a dodatek k ní) s p. P. a p. B. za roční nájemné ve výši 540 000 Kč.

Správce daně, stejně jako žalovaný, stěžovatelem vynaložené náklady na stavební úpravy objektu Starý Mlýn Svébohov ve výši 962 450 Kč, neuznali jako náklady, které byl stěžovatel oprávněn odečíst od základu daně dle ust. 24 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období roku 2005, a to z důvodu absolutní neplatnosti smlouvy ze dne 1. 1. 2004 pro absenci ujednání o nájemném. Uvedený postup aproboval i krajský soud.

Vytýká-li nyní stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu nesprávné posouzení smlouvy ze dne 1. 1. 2004 jako neplatné, v důsledku čehož byly posouzeny náklady na stavební úpravy na předmětných nemovitostech jako daňově neúčinné, je jeho námitka důvodná.

V daném případě bylo předmětem dokazování, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové náklady vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou náklady daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem (výnosem) daňového subjektu (podmínka ad 2), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu.

Otázka absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, je otázkou, kterou jsou správní

soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti (viz judikatura Ústavního soudu zejména k prekluzi; např. nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, obsahující odkazy i na starší judikaturu k těmto otázkám, zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž zmínku o povinnosti ex offo přihlížet k absolutní neplatnosti výslovně zmiňuje bod 25). K případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, jsou povinny přihlédnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti a tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať již na základě námitky účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200). Jak vyplývá např. z rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Současně však Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, případně rozsudek ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Jak dále vyplývá z výše cit. rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180,... *„v případě, kdy smluvní strany nereflektují soukromoprávní důsledky absolutně neplatné nájemní smlouvy, nebude mít absolutní neplatnost této smlouvy za následek žádné relevantní daňové důsledky, a to bez ohledu na to, zda se tyto důsledky snaží vyvolat správce daně či naopak daňový subjekt. Jakkoliv totiž netvoří sféra daňového práva a práva občanského či obchodního zcela oddělené právní sféry, není vyloučeno, že tatáž skutečnost může být pohledem jednoho odvětví práva podstatnou a pohledem odvětví druhého nerozhodnou, a obě odvětví tak mohou věc posuzovat odlišně, či dokonce nezávisle na sobě. Pokud smlouva byla reálně v určitém zdaňovacím období dodržována, byl podle ní v daném období vykonáván pronájem a smluvní strany takto poskytnutá plnění žádným způsobem mezi sebou nezpochybňují, pak není pro daňové řízení v daném období absolutní neplatnost smluv z občanskoprávního hlediska podstatná. V případě neplatné nájemní smlouvy spočívá obohacení pronajímatele v obdržených platbách i v jeho nepeněžní formě a obohacení nájemce v tom, že užíval cizí věc, přičemž na rozdíl od pronajímatele, který je povinen vrátit inkasované nájemné popř. jeho kompenzaci, 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; důvodně se tedy tato náhrada poměřuje s obvyklou hladinou nájemného. Z rozhodnutí správce daně musí být tedy zřejmé nejen to, zda absolutní neplatnost smlouvy sama o sobě vůbec nějaké daňové dopady vyvolá, ale také to, jaké daňové dopady vyvolají soukromoprávní důsledky absolutně neplatné smlouvy, aktivované v budoucnu. Je na správních orgánech, aby ve svých rozhodnutích přezkoumatelným způsobem posoudily jak důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti, tak vliv soukromoprávních důsledků absolutní neplatnosti této smlouvy.“*

Ačkoliv zmíněný rozsudek řešil situaci, kdy k naplnění nájemní smlouvy, tj. přenechání předmětu nájmu k užívání a úhradě nájemného, fakticky došlo, dopadá uvedený závěr i na nyní posuzovaný případ. Strany smluvního vztahu shodně uvádějí, že nebyla sjednána žádná, ani nepeněžní forma úhrady nájemného, která by spočívala právě v provedení stavebních úprav stěžovatelem na nemovitostech. Jak stěžovatel uvádí, vůlí stran bylo přenechání nemovitostí za účelem provedení oprav a technického zhodnocení s tím, že objekt bude stěžovatelem užíván až po provedení těchto oprav a zhodnocení. Tuto skutečnost ostatně potvrdil i vlastník dotčených nemovitostí p. M. dne 7. 7. 2008, který uvedl, že opravy provedené stěžovatelem nepředstavují nájemné popř. jeho kompenzaci. Jakkoli je nutno přisvědčit hodnocení správních orgánů i krajského soudu v tom, že smlouva ze dne 1. 1. 2004, jako nájemní po formální stránce neobstojí, nutno však na druhou stranu konstatovat, že správní orgány ani soud neřešily otázku, jaké daňové dopady uvedená smlouva vyvolává v předmětném zdaňovacím období a jaké do budoucna. Ze spisu vyplývá, že stěžovatel provedl stavební úpravy na nemovitostech, které v době uzavření smlouvy nebyly způsobilé k užívání za účelem podnikání. Z uvedeného důvodu musel dotčené nemovitosti nejprve uvést do stavu způsobilého k užívání, k čemuž zřejmě i fakticky došlo. Teprve po provedení nezbytných stavebních úprav došlo k uzavření řádné nájemní smlouvy dne 1. 9. 2008 a následně došlo i k uzavření smlouvy podnájemní (dne 1. 9. 2008) z něhož stěžovateli plynuly zdanitelné příjmy z titulu podnájmu. Dle názoru zdejšího soudu je ze smlouvy ze dne 1. 1. 2004 zřejmé, že náklady byly vynakládány s tím, že po provedení oprav budou nemovitosti sloužit k podnikatelské činnosti. Jednání stěžovatele tedy nelze prvotně označit za jednání, které by postrádalo tzv. *„business reason"*. Jakkoliv smlouva nenaplňuje po formální stránce znaky platně uzavřeného nájemního vztahu, nelze však s její neplatností *sensu stricto* spojovat nemožnost uznat fakticky vynaložené náklady za daňově účinné, jak to učinily správní orgány i krajský soud. Kasační soud nemůže přisvědčit hodnocení krajského soudu v tom, že pokud stěžovatel neměl povinnost hradit nájemné, opravy provedl na své náklady a neměl sjednáno žádné vypořádání vynaložených nákladů s vlastníkem nemovitosti, nemohl takové náklady uplatnit jako daňově účinné. Ze zjištěného skutkového stavu lze dle názoru zdejšího soudu naopak dovodit, že v daném případě okolnosti nasvědčují tomu, že stěžovatelem mohly být naplněny první 2 podmínky daňové uznatelnosti nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. stěžovatel je skutečně vynaložil a vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů.

Ohledně naplnění dalších podmínek uznatelnosti vynaložených nákladů v roce 2005 v souladu s ust. § 24 zákona o daních z příjmů je však situace poněkud odlišná, zejména pokud se jedná o prokázání, zda se v daném případě jednalo o náklady vynaložené v roce 2005, zda o nich bylo účtováno s požadavky na jejich časové rozlišení dle ust. § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zda se jednalo o opravy či o technické zhodnocení dle ust. § 33 zákona o daních z příjmů apod. Tímto směrem správní orgány důkazní řízení dle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků nevedly, ani se nikterak nezaměřily na zjišťování sporných okolností. Např. účtoval-li stěžovatel o uvedené částce ve výši 962 450 na účet nákladů 511 000 Opravy a udržování a tvrdil-li, že tak byl oprávněn zahrnout tuto částku ve zdaňovacím období roku 2005 do daňově účinných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není zřejmé, z čeho tak usuzuje, pokud již v průběhu řízení před správními orgány, a stejně tak v žalobě i v kasační stížnosti uvádí, že se jednalo o technické zhodnocení, přičemž správné posouzení technického zhodnocení a oprav má zásadní vliv

na základ daně z příjmů; zatímco náklady na opravy lze zahrnout do daňových výdajů (nákladů) přímo, u výdajů (nákladů) na technické zhodnocení tak lze učinit až prostřednictvím odpisů (ust. § 33 zákona o daních z příjmů). Správní orgány se v rámci daňového řízení otázkou, co je opravou a co technickým zhodnocením (popř. co je jeho součástí), zda stěžovatel měl či neměl povinnost odepisovat, nikterak nezabývaly a omezily se jen na zkoumání platnosti nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 2004. Přitom z čl. VII. smlouvy ze dne 1. 1. 2004 vyplývá, že stěžovatel byl oprávněn provádět jakékoliv stavební úpravy či jiné změny (technické zhodnocení) na pronajatých nemovitostech a byl mu současně udělen souhlas s uplatňováním odpisů technického zhodnocení dle příslušných daňových předpisů. Důkazní řízení k prokázání tvrzení stěžovatele, že v případě uplatněných nákladů se nejedná o technické zhodnocení, tak v tomto směru neproběhlo, ačkoliv náklady byly stěžovatelem vedeny v účetnictví jako položka náklady a nikoliv jako technické zhodnocení. Je třeba podotknout, že důkazní břemeno ve věci oprav a technického zhodnocení je vždy výhradně na straně daňového subjektu. Ten musí prokázat původní stav před úpravami a nový stav po provedených úpravách tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Jako důkazní prostředek může daňový poplatník použít všech prostředků, jimiž lze ověřit jeho tvrzení, pokud nejsou získány v rozporu s obecně platnými právními předpisy.

Rovněž tak nebylo správními orgány nikterak zkoumáno, zda stěžovatel, jako účetní jednotka, splnil povinnost uplatněné náklady časově rozlišit dle ust. § 3 zákona o účetnictví a § 23 zákona o daních z příjmů, neboť pro správné zjištění hospodářského výsledku je nutno zajistit, aby v nákladech a výnosech byly pouze náklady a výnosy, které se sledovaným účetním obdobím časově i věcně souvisí a je nutno vyloučit z nákladů a výnosů položky, které sice byly ve sledovaném účetním období zaúčtovány, ale týkají se obdobích příštích. Tyto možné dopady do příštích období nebyly správními orgány hodnoceny, ačkoliv stěžovateli v souvislosti s vynaloženými náklady plynuly příjmy, byť v jiném období, než kontrolovaném a tyto příjmy byly zdaněny.

Absence řádně vedeného důkazního řízení v souladu se zásadami volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 a § 31 zákona o správě daní) je zřejmá také z toho, že jakkoliv obě strany opakovaně tvrdily, že dle původní smlouvy ze dne 1. 1. 2004 nejsou vynaložené náklady nepeněžní formou nájemného ani jeho kompenzací, přičemž nebylo sjednáno ani vypořádání vynaložených investic, *de facto* se zřejmě o takovou kompenzaci nájemného mohlo jednat. Správce daně tedy mohl dojít i k závěru, že bez ohledu na formální nedostatky nájemní smlouvy a prohlášení obou stran (že investice nejsou nájemným), se o faktický výkon práva nájmu jedná (s důsledky např. dle ust. § 23 odst. 6 a § 24 odst. 2 písm. h) bod. 1 zákona o daních z příjmů).

Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje s právním hodnocením, jak jej provedl krajský soud, pokud aproboval postup správních orgánů, které se při posuzování oprávněnosti zahrnutých nákladů dle ust. § 24 zákona o daních z příjmů omezily pouze na hodnocení platnosti resp. neplatnosti nájemní smlouvy, aniž by zohlednily další relevantní skutečnosti, jak je výše uvedeno.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm

krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení 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 (§ 53 odst. 3
a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. listopadu 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu

.