ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: Ing. B. P.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem Moravské nám. 754/13, Brno, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2008, č. j. 13996/08-1100-709857, č. j. 14327/08-1100-709857, č. j. 14348/08-1100-709857 a č. j. 14369/08-1100-709857, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 6. 2010, č. j. 29 Ca 228/2008 - 147,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám zástupce žalobce, JUDr. Jindřicha Finka, advokáta se sídlem Moravské nám. 754/13, Brno, na nákladech řízení o kasační stížnosti částku ve výši 2880 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho výše specifikovaná rozhodnutí, jakož i rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 5. 2007, č. j. 165356/07/288513/1440, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

roku 2001. Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalobcem je otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a 2004.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zdůraznil, že rozhodnutí stěžovatele týkající se zdaňovacího období roku 2001, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, ruší z důvodu prekluze práva vyměřit daň. Krajský soud při posouzení otázky prekluze vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Podle dlouholeté soudní i správní praxe se u daňových povinností spojených s povinností předkládat daňové přiznání odvozoval běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo 3+1). Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byla shora uvedená praxe shledána protiústavní s odůvodněním, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nepřiměřeně extenzivní, neboť lhůtu v zákoně stanovenou na 3 roky fakticky prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souladu s hmotněprávními předpisy (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání.

V souladu s výše uvedeným výkladem končila lhůta pro vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2001 dne 31. 12. 2004. Zahájení daňové kontroly dne 16. 8. 2005 tak nemohlo být ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období považováno za úkon způsobilý ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušit běh prekluzivní lhůty, neboť k němu došlo až po jejím uplynutí. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 8. 2008, kterým byla předmětná daň pravomocně vyměřena, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, tak byla z důvodu prekluze práva vyměřit daň nezákonná.

Rozhodnutí stěžovatele týkající se zdaňovacích období roku 2002 až 2004 krajský soud zrušil z důvodu pravomocného rozhodnutí Krajského soudu v Praze, který shledal absolutní neplatnost nájemní smlouvy, relevantní pro projednávaná zdaňovací období, a v důsledku toho došlo dle názoru krajského soudu k nesprávnému posouzení příjmů dosažených žalobcem jako příjmů z pronájmu dle ustanovení § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce v doplněních žaloby uvedl, že po právní moci napadených rozhodnutí stěžovatele byla rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2009, sp. zn. 21 Co 228/2009, vyřešena otázka platnosti jedné z nájemních smluv k nebytovým prostorám v objektu ve spoluvlastnictví žalobce. Krajský soud si proto označený rozsudek

vyžádal a zjistil, že tímto rozsudkem, který nabyl právní moci dne 17. 8. 2009, byl ohledně absolutní neplatnosti posuzované smlouvy potvrzen mezitímní rozsudek Okresního soudu Praha - východ ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 7 C 61/2005. Krajský soud přitom zjistil, že žalovaným ve věci byla společnost FASHION Sportswear, spol. s. r. o., IČ: 44794436, která byla pod obchodní firmou KENVELO CZ, spol., s. r. o., nájemcem nebytových prostor ve spoluvlastnictví žalobce a společnosti HASSO, spol. s.r.o. (dále jen „Hasso“). Žalobcem v civilním sporu byl menšinový spoluvlastník, tj. společnost Hasso. Nájemní smlouva s touto společností ze dne 31. 12. 1999 pak trvala během všech zdaňovacích období, která jsou relevantní v nyní projednávané věci. Pokud je tato smlouva absolutně neplatná, nelze dle krajského soudu o příjmu poukazovaném na základě této smlouvy hovořit jako o nájemném, ale jako o bezdůvodném obohacení na straně žalobce. V tomto důsledku nelze takový příjem kvalifikovat jako nájemné, a nelze jej proto zahrnout do základu daně dle § 9 zákona o daních z příjmů. Ostatní námitky žalobce byly krajským soudem zamítnuty jako nedůvodné. S ohledem na částečnou úspěšnost žalobních důvodů nezbylo krajskému soudu než žalobě dle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vyhovět a napadená rozhodnutí stěžovatele zrušit.

Stěžovatel důvody obsažené v kasační stížnosti podřadil pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že ve správním soudnictví vychází soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ke zrušení napadených rozhodnutí došlo pro nezákonnost a vady řízení, přičemž stěžovateli není vůbec zřejmé, jakých vad se v řízení dopustil a o jakou nezákonnost se jedná. Správce daně si jistě mohl o předběžné otázce učinit úsudek sám podle § 28 zákona o správě daní a poplatků, nejde o akademickou záležitost, uvedené hodnocení totiž může mít význam při případném uplatňování náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím.

Krajský soud opřel své rozhodnutí o čistě účelovou argumentaci žalobce, který se snaží o vyloučení svých příjmů velkého rozsahu ze zdanění a mylně se domnívá, že se zdanění vyhne (existence příjmů a jejich zdanitelnost je však zcela nepochybná). Žalobce platnost smlouvy nezpochybňoval, vyjadřoval se v tom smyslu, že menšinový spoluvlastník byl o záměru uzavřít nájemní smlouvu včas zpraven. Vydání rozsudku oznámil soudu až 24. 11. 2009, jeho kopii stěžovateli nezaslal a především vůbec neuvedl, jaká opatření na základě toho sám učiní. Soudní vyhodnocení vlivu civilního rozsudku na projednávanou věc představuje zcela formální přístup, z hlediska daňového nepromyšlený a nereálný. Scházejí konkrétní pokyny pro další postup stěžovatele.

Stěžovatel si nadto až po seznámení se s předmětným rozsudkem Krajského soudu v Praze plně uvědomil, že otázka platnosti nájemní smlouvy není vůbec rozhodnou skutečností, která by měla mít zásadní vliv na zdanění předmětných

příjmů. Předmět daně z příjmů je pozitivně i negativně vymezen v ustanovení § 3 a 4 zákona o daních z příjmů, přičemž zákon žádným způsobem nestanoví, na základě jakých podmínek by se příjmy měly realizovat. Zdanitelnost příjmů není vázaná na bezvadnost smluv, na jejichž podkladě se příjmy realizovaly. Žalobce jistě nebude nájemci vracet v dávné minulosti poskytnuté nájemné a současně žádat a přijímat náhradu za užívání nebytových prostor. Bylo by to jistě nesmyslné, neboť o výši plateb nebylo mezi stranami nikdy sporu. Stěžovateli ani není známo, zda postup při uzavírání dalších nájemních smluv byl obdobně vadný, zda tedy rovněž nedošlo k řádnému předestření záměru uzavřít nájemní smlouvu menšinovému spoluvlastníku, a šlo tedy rovněž o užívání společné věci nad míru stanovenou jejich spoluvlastnickým podílem. Správní soud nemůže vyžadovat, aby se donekonečna čekalo na případné další relevantní rozhodnutí příslušného soudu stran předmětných smluv. Na existenci zdanitelných příjmů se tedy nic nezměnilo, nedošlo k vrácení realizovaného příjmu (příjem zůstává zachován, i když třeba pod jiným označením) a nejedná se o případ, na který dopadají závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 91/98, kdy původně na základě kupní smlouvy uhrazená částka byla vrácena. Stěžovatel má za to, že pod příjmy z nájemného ve smyslu ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů lze podřadit i příjmy označené jako náhrada za užívání nebytových prostor bez právního důvodu. Zdanění podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů by bylo z důvodu nemožnosti uplatňovat výdaje paušálním procentem z příjmů neadekvátní.

Dle názoru stěžovatele není v projednávané věci dán ani důvod pro obnovu řízení [§ 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], neboť o předběžné otázce nebylo rozhodnuto v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně jinak.

K posouzení prekluze pak stěžovatel uvádí, že napadené rozhodnutí o vyměření daně za zdaňovací období roku 2001 nabylo právní moci dne 1. 10. 2008, tj. před vyhlášením příslušného nálezu Ústavního soudu (9. 12. 2008), a správní orgány tak v intencích tohoto rozhodnutí nemohly postupovat. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že po celou dobu daňového řízení upozorňoval správní orgány na případné negativní důsledky vadného posouzení absolutní neplatnosti nájemní smlouvy. Správní orgány tuto otázku nevyhodnotily správně a nyní odmítají nést důsledky svého nezákonného rozhodnutí. Žalobce nesouhlasí s argumentací stěžovatele týkající se prekluze, respektive dopadů nejnovější judikatury na dosud otevřené případy. Ve zbytku vyjádření žalobce popisuje průběh daňového řízení a polemizuje se závěry správních orgánů, které nejsou předmětem tohoto kasačního přezkumu.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se kasační soud zabýval námitkou stěžovatele týkající se nesprávného posouzení prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2001. Názor stěžovatele, dle kterého nelze nález Ústavního soudu vydaný v prosinci roku 2008 aplikovat na vyměření daně, které nabylo právní moci v říjnu 2008, tj. před vydáním tohoto nálezu, není správný.

Právní názor obsažený v nálezech Ústavního soudu nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, která dobíhají u správních soudů. Jinak řečeno právní závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu sice nemohou vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny, mají však zcela jistě dopady do řízení, která ještě nejsou skončena. V této souvislosti lze plně odkázat na stanovisko právní doktríny: „*Důležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním*.“ [Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, s. 48].

Kasační soud uznává, že správní orgány postupovaly při posuzování dané otázky v souladu s ustáleným a obecně přijímaným výkladem ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a že v době vydání napadeného rozhodnutí jim shora uvedený nález prvního senátu Ústavního soudu ještě nemohl být znám. To však nemění nic na tom, že možnost doměřit stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 zanikla již 31. 12. 2004 a žádné další úkony správce daně (a tedy ani daňová kontrola zahájená dne 16. 8. 2005) proto nemohly mít na běh prekluzívní lhůty vliv. K doměření daně za zdaňovací období roku 2001 tak došlo po uplynutí prekluzívní lhůty. Tyto závěry byly potvrzeny jednak usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterého výklad § 47 zákona o správě

daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, a jednak také opakovaně v rozhodovací činnosti Ústavního soudu.

Dále se kasační soud zabýval námitkou napadající druhý z důvodů, pro který krajský soud napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil, tj. nesprávné vyhodnocení absolutní neplatnosti nájemní smlouvy a jejích daňových dopadů.

Námitka stěžovatele, dle které krajský soud opřel své rozhodnutí o čistě účelovou argumentaci žalobce, který se snaží o vyloučení svých příjmů velkého rozsahu ze zdanění, není důvodná. Z napadeného rozsudku je totiž více než zřejmé, že krajský soud při posuzování této otázky vycházel z pravomocného rozhodnutí Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2009, sp. zn. 21 Co 228/2009 (dále také „krajský civilní soud“), které si na základě žalobní námitky sám vyžádal. Navíc uvedl, že ze své úřední činnosti zjistil, že proti uvedenému rozhodnutí bylo podáno dovolání, které bylo co do výroku I. odmítnuto rozhodnutím Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2010. Krajský soud v Praze dospěl k závěru, že nájemní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností FASHION Sportswar CZ, spol. s r. o., na pronájem nebytových prostor v domě na pozemcích parc. č. 543, 544 a 545 v obci Brno, kat. území Město Brno, ze dne 31. 12. 1999, je absolutně neplatná. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel vyhodnotil smlouvu jako platnou, přičemž sám ve všech svých rozhodnutích uvedl, že žalobcovy příjmy lze považovat za příjmy z pronájmu do doby, než civilní krajský soud pravomocně o neplatnosti nájemní smlouvy rozhodne, nezbylo, než rozhodnutí stěžovatele zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Obdobně je zcela nedůvodná námitka směřující do porušení ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého vychází soud při přezkoumávání správního rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí.

Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejích následků nejprve některý z účastníků, soud, event. jiný orgán dovolávat. Co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku. Skutečnost, že správní orgán považoval smlouvy za platné, v žádném případě neznamená, že krajský soud měl při přezkumu napadených rozhodnutí vycházet z nesprávné úvahy správních orgánů a ignorovat pravomocné rozhodnutí civilního soudu. Jinými slovy řečeno nájemní smlouva byla neplatná od samého počátku, tj. i v době vydání napadených rozhodnutí, a její nesprávné posouzení správními orgány nemůže na tomto stavu nic změnit.

Námitka stěžovatele, že žalobce platnost nájemních smluv v průběhu daňového řízení nikdy nezpochybňoval, je také nedůvodná a navíc nemá oporu ve spisovém materiálu.

Otázka absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně, je otázkou, kterou jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti (viz judikatura Ústavního soudu zejména k prekluzi; nejnověji 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). Mimo výše uvedené kasační soud z obsahu spisu ověřil, že žalobce tuto námitku opakovaně uplatnil již v průběhu daňové kontroly (odpověď na otázky při ústním jednání ze dne 21. 3. 2006, protokol o ústním jednání ze dne 14. 2. 2006, č. j. 5312/06/288935/3523) a v odvoláních podaných proti všem dodatečným platebním výměrům.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že je oprávněn si o platnosti či neplatnosti smlouvy učinit ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků úsudek sám a že není možné donekonečna čekat na příslušná rozhodnutí civilních soudů. V této souvislosti tvrdí, že pravomocný rozsudek krajského civilního soudu je z hlediska výše žalobcovy daňové povinnosti irelevantní.

K otázce namítané neplatnosti nájemních smluv je v napadených rozhodnutích uvedeno, že „*vzhledem ke skutečnosti, že o této otázce nebylo dosud pravomocně příslušným soudem rozhodnuto, považuje žalovaný tyto smlouvy za platné, přičemž tento nájemní vztah bude trvat do doby, než soud pravomocně rozhodne jinak. Vzhledem k tomu, že na základě místního šetření bylo prokázáno, že nájemci prostory řádně užívají a za užívání hradí stanovený nájem, posoudil správce daně příjmy z pronájmu bytových i nebytových prostor s odvoláním na ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků.*“

K námitce stěžovatele je proto nutno nejprve uvést, že stěžovatel otázku platnosti nájemních smluv žádným způsobem neposuzoval, pouze konstatoval, že smlouvy považuje za platné. Chybí zde jakákoliv úvaha, na základě které stěžovatel k závěrům o platnosti nájemních smluv dospěl. Daňové důsledky případné neplatnosti předmětných smluv pak stěžovatel vůbec neřešil, ačkoliv v napadených rozhodnutích současně výslovně uvedl, že o nájemní vztah půjde z jeho pohledu

pouze do pravomocného rozhodnutí civilního soudu. Jaké důsledky z hlediska zdanění či nezdanění žalobcem dosažených příjmů pravomocné rozhodnutí civilního soudu vyvolá, již z odůvodnění dovodit nelze. Kasační soud ze spisu ověřil, že výše uvedené závěry stěžovatele jsou navíc doslovně opsány z předkládacích zpráv k odvolání vypracovaných správcem daně I. stupně (bod 8 předkládacích zpráv).

Teprve v kasační stížnosti se stěžovatel snaží dohnat nedostatky svých rozhodnutí, když uvádí, že až po přečtení příslušného rozsudku civilního soudu dospěl k názoru, že otázka platnosti nájemní smlouvy je z hlediska podřazení sporných příjmů pod ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů irelevantní, protože stěžovatel jistě nebude nájemné obdržené v minulosti vracet. Stěžovatel se proto domnívá, že bylo a je možné předmětné příjmy pro účely daňové nadále považovat za příjmy z pronájmu podřaditelné pod ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů.

Kasační soud se stěžovatelem v obecné rovině souhlasí, že z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí. Nejvyšší správní soud již judikoval (srovnej rozhodnutí ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200), že ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Současně však 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).

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 (vyloučení uhrazeného nájemného z daňově uznatelných nákladů pouze s odkazem na absolutní neplatnost smlouvy) či naopak daňový subjekt (vyloučení obdrženého nájemného ze zdanitelných příjmů pouze s odkazem na absolutní neplatnost smlouvy). 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 vedoucí ke vzniku zdanitelných příjmů 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 (s výjimkou aplikace § 10 zákona o daních z příjmů, viz níže).

Podmínkou výše uvedeného přístupu v případě vznesení námitky absolutní neplatnosti smlouvy, která byla podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně, je jasné a pochybnosti nevyvolávající posouzení, jaké daňové důsledky vyvolá skutečnost, že si smluvní strany vzájemně poskytnutá plnění podle pravidel bezdůvodného obohacení v budoucnu vrátí. Jinými slovy již při vznesené námitce absolutní neplatnosti smlouvy musí být postaveno na jisto, jaké daňové důsledky vyvolá skutečnost, že si smluvní strany vzájemně poskytnutá plnění v budoucnu vrátí.

Bylo-li plnění získáno na základě neplatného právního úkonu, je nutno postupovat podle ustanovení § 457 občanského zákoníku, přičemž ve vzájemném vztahu jsou pouze účastníci neplatně uzavřeného právního úkonu bez ohledu na to, zda se v souvislosti s plněním z neplatné smlouvy obohatil také někdo jiný nebo zda v souvislosti s plněním z této smlouvy došlo také k bezdůvodnému obohacení na úkor někoho jiného. V případě neplatné nájemní smlouvy spočívá obohacení pronajímatele v obdržených platbách nájemného a obohacení nájemce v tom, že užíval cizí věc, přičemž na rozdíl od pronajímatele, který je povinen vrátit inkasované nájemné, 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. Jedině tímto postupem je možno eliminovat negativní důsledky v budoucnu vydaných pravomocných civilních rozsudků na zákonnost svých rozhodnutí, případně toho, aby se slovy stěžovatele „*donekonečna čekalo na případné další relevantní rozhodnutí příslušného soudu stran předmětných smluv*“. 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. Jinými slovy správce daně bude v případě příjmů a výdajů vyplývajících z absolutně neplatné nájemní smlouvy z hlediska soukromoprávních důsledků posuzovat, zda se vrácené nájemné a přijatá úhrada za faktický výkon práva nájmu

na straně faktického pronajímatele daňově projeví v obdobích, ve kterých byly příjmy z pronájmu v minulosti realizovány; či se naopak projeví až ve zdaňovacím období, kdy dochází ke vzájemnému vrácení poskytnutého plnění; nebo na výši zdanitelných příjmů nebude mít postup podle pravidel bezdůvodného obohacení vliv žádný, případně daňové důsledky vyvolají jen případy, kdy se bude lišit výše vráceného nájemného a vyplacené úhrady za užívání nemovitosti. Jak je uvedeno výše, vznik bezdůvodného obohacení za užívání nemovitosti a stanovení jeho výše nelze totiž odvozovat toliko z neplatné nájemní smlouvy a sjednaného nájemného, ale musí se odvíjet od výše nájemného odpovídajícího nájemní smlouvě obvyklé v daném místě a čase za užívání obdobné nemovitosti (srovnej rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. 30 Cdo 1207/2007, dostupné na www.nsoud.cz).

Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že jsou to na prvním místě správní soudy, které mají správcům daně stanovit obecně platný postup pro posouzení důsledků absolutní neplatnosti soukromoprávního úkonu při správě daní. Správní soudy jsou soudy přezkumnými, a nemohou proto nahradit neexistující úvahy správních orgánů.

Jakkoliv kasační soud částečně souhlasí s některými úvahami stěžovatele uvedenými v kasační stížnosti, byť tyto úvahy nepovažuje za zcela vyčerpávající, nemůže argumentace uváděná v kasační stížnosti nahradit odůvodnění napadených rozhodnutí, která jsou založena na argumentaci, že dosud nebylo o platnosti nájemních smluv příslušným soudem pravomocně rozhodnuto, a proto správní orgány považují žalobcem dosažené příjmy za příjmy z pronájmu. Stěžovatel své posouzení dosažených příjmů podmínil existencí pravomocného rozhodnutí civilního soudu, o kterém však v kasační stížnosti tvrdí, že není pro věc relevantní. Rozhodnutí stěžovatele proto nemohou obstát. S postupem krajského soudu, který právě s ohledem na pravomocný rozsudek krajského civilního soudu rozhodnutí stěžovatele zrušil, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, považuje však za vhodné korigovat tvrzení krajského soudu, že příjmy dosažené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy nemohou být v žádném případě z daňového hlediska posouzeny jako příjmy z pronájmu ve smyslu ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů.

V souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 13/2009 - 69) se nájemné, uhrazené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, posuzuje na výdajové straně dle ustanovení 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli dle § 24 odst. 2 písm. h) uvedeného zákona. Výše uvedené pojetí má svoji logiku, protože daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu nelze opřít pouze o právní hodnocení platnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit jeho skutečnou materiální podstatu a všechny okolnosti daného případu. Obdobně ani u posouzení zdanitelných příjmů nelze bez dalšího opřít způsob jejich zdaňování pouze o právní hodnocení platnosti smlouvy.

Zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se toliko na popis jednotlivých forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990 - 1992) vyplývá, že „*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné* (zvýrazněno NSS). *Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkova majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.*).“

Otázku, kterou je nutné zodpovědět, je, zda příjmy inkasované na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy mohou být považovány z daňového hlediska za příjmy z pronájmu nebo zda má absolutní neplatnost nájemní smlouvy za následek změnu charakteru původně dosažených příjmů a z pohledu zákona o daních z příjmů již nemůže nikdy jít o příjmy z pronájmu ve smyslu ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů (tj. o příjmy fyzické osoby, které nespadají pod příjmy uvedené v § 6 až 8 zákona o daních z příjmů), ale musí jít o tzv. ostatní příjem dle § 10 uvedeného zákona. Při posuzování nájemného uhrazeného na základě absolutně neplatné smlouvy na straně příjmové je nutné si uvědomit, že příjmy podřaditelné pod ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů mají z hlediska způsobu jejich zdaňování jiný režim než tzv. ostatní příjmy spadající pod ustanovení § 10 uvedeného zákona, kam se podřazují např. příjmy z příležitostného pronájmu movité věci.

Dle názoru kasačního soudu ze zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by za příjmy z pronájmu uvedené v ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů bylo možné považovat striktně jen příjmy dosažené daňovým subjektem na základě platné nájemní smlouvy. Předmětem zdanění dle § 9 citovaného zákona není totiž nájemní vztah jako takový, ustanovení § 9 cit. zákona se platnosti či neplatnosti nájemní smlouvy z hlediska vymezení příjmů z pronájmu vůbec nezabývá, tj. příjmy z pronájmu (nemovitostí, bytů či věcí movitých) nepodmiňuje platností nájemní smlouvy. Dalším podstatným důvodem pro podřazení těchto příjmů pod příjmy z pronájmu je skutečnost, že i na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy může docházet k faktickému výkonu práva nájmu, tj. úplatnému užívání cizí věci a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem.

Příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze proto pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protihodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Půjde-li o

případ, kdy příjemce takto dosažených příjmů neměl k příslušným prostorám žádné dispoziční oprávnění, tj. nebyl v postavení potencionálního pronajímatele, není možné na takové příjmy hledět jako na příjmy z pronájmu dle ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů a nezbývá, než takto dosažené příjmy považovat za ostatní příjem dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů se všemi jeho důsledky. Naproti tomu za situace, kdy byl příjemce nájemného v postavení potencionálního pronajímatele a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, by přeřazení těchto příjmů do kategorie „ostatní příjem“ s jeho odlišným režimem a dalšími z toho vyplývajícími důsledky nemělo žádné opodstatnění.

Kasační námitky stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že procesně zcela úspěšnému žalobci přiznal právo na jejich náhradu. Tyto náklady byly tvořeny náklady na právní zastoupení ve výši 2100 Kč za 1 úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., v platném znění (vyjádření ke kasační stížnosti), a náhrady hotových výdajů dle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy 2400 Kč. Z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo, že JUDr. Jindřich Fink je plátcem daně z přidané hodnoty, proto byla náhrada nákladů řízení navýšena o 20 %, tedy 480 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), celkem tedy 2880 Kč. Odměnu za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a na ni navázaný paušál nebylo důvodu žalobci přiznávat, neboť zástupce, který žalobce zastupoval v řízení o kasační stížnosti, jej zastupoval již v řízení před krajským soudem, takže byl s věcí od počátku řízení o kasační stížnosti podrobně obeznámen, přičemž náhrada nákladů za úkon přípravy a převzetí věci již mu byla vyplacena krajským soudem. Tato částka bude vyplacena žalobci k rukám zástupce žalobce, JUDr. Jindřicha Finka, advokáta se sídlem Moravské nám. 754/13, Brno, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 31. března 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu