



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: „P.“, s. r. o., zastoupené Mgr. Markem Indrou, advokátem se sídlem v Brně, Čechyňská 16, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, se sídlem nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2001, čj. 8194/00/FŘ/120, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2004, čj. 29 Ca 455/2001 – 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2001, čj. 8194/00/FŘ120, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 9. 5. 2000, čj. 79245/00/288915/8159, dodatečnému platebnímu výměru č. 1000000212, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 117.000 Kč.

Žalobkyně se žalobou ze dne 19. 10. 2001, podanou u Krajského soudu v Brně, domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu Brno I. Svůj návrh odůvodnila tím, že nesouhlasí se zvýšením základu daně z příjmů právnických osob o částku 300.000,- Kč jakožto důsledku neuznání oprávněnosti uplatnění nákladů vynaložených v souvislosti se zánikem zástavního práva váznoucího na nemovitosti zakoupené žalobkyní. Žalobkyně vyplatila částku 300.000 Kč panu P. B. za to, že učinil

úkony, jejichž následkem byl zánik zástavního práva na nemovitosti, kterou P. B. prodal žalobkyni. Kupní smlouva na nemovitost byla P. B. (prodávajícím) podepsána 15. 2. 1996 a žalobkyní 15. 5. 1996, dne 24. 5. 1996 byl podán návrh na vklad kupní smlouvy do katastru nemovitostí. V kupní smlouvě bylo uvedeno, že se nemovitost převádí se zástavním právem pro žalobce, bez jakýchkoliv jiných dluhů a závazků. Prodávající před podpisem kupní smlouvy žalobkyní zatížil předmětnou nemovitost zástavním právem k zajištění pohledávky ve výši 2.195.000 Kč ve prospěch třetí osoby - ing. R. V.. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením finančního úřadu, že měla vyjádřit nesouhlas s odkupem nemovitosti a požadovat snížení kupní ceny, tedy neakceptovat návrh kupní smlouvy, byla-li nemovitost zatížena dalším zástavním právem. Poukázala na skutečnost, že část kupní ceny ve výši 2.500.000 Kč uhradila již 19. 2. 1996 a mohla by tak buď o tuto částku přijít a vést dlouhé soudní spory s osobou, která mohla být již nesolventní, nebo akceptovat koupi zatížené nemovitosti. Mezi žalobkyní a prodávajícím probíhala složitá jednání o vyvázání zástavního práva a bez příslibu nějaké další finanční částky by k výmazu zástavního práva rozhodně nedošlo, neboť doklad, že zástavním právem zajištěná pohledávka byla uhrazena by prodejce ani jeho věřitel žalobkyni jistě neposkytlí. Žalobkyně si tak za částku 300.000 Kč koupila rychlé vyřešení složitě právního a ekonomického problému a právní jistotu, neboť soudní spor by mohl skončit i v její neprospěch. Žalobkyně vykazovala veškeré příjmy z předmětné nemovitosti – nájemné, kupní cenu za její prodej – jako příjmy z podnikání. Neztotožnila se tak s argumentací správce daně, že vynaložená částka 300.000 Kč nesouvisí s jejím podnikáním, a stejně tak považuje argumentaci žalovaného, že vynaložený výdaj věcně nesouvisel s pořízením žalobkyní zakoupené nemovitosti za nerelevantní, neboť spornou částku vynaložila proto, aby si nemovitost zachovala a zbavila ji právního znehodnocení. Znehodnocenou nemovitost koupila, aby si zajistila alespoň nějaký majetek za částku, kterou již vydala; chovala se tedy právně prozíravě a ve prospěch své právní jistoty, neboť nemovitost měla určitou hodnotu a přinášela jí příjmy z nájemného. Vynaložení sporné částky tedy vedlo k zajištění a udržení příjmů žalobce a ke snížení jeho rizik a finančních ztrát.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 30. 7. 2004, čj. 29 Ca 455/2001 – 41. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jde-li o tvrzení, že jí uplatněný výdaj byl ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů. K tomu, aby výdaje vynaložené daňovým subjektem byly uznány za daňové, musí být prokázáno, že jde o výdaje související s jeho příjmy v rámci podnikatelské činnosti a že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že mu výdaj přinesl zdanitelný příjem. Nestane-li se tak, nelze takový výdaj uznat za daňový. Krajský soud tak nepřisvědčil námitkám žalobkyně. V době nabytí vlastnického práva k nemovitosti žalobkyní již na nemovitosti zástavní právo vázlo. Z hlediska časové souvislosti by daňově uznatelným nákladem byl jen výdaj na koupi nemovitosti, nikoliv však následný výdaj na její vyvázání ze zástavního práva, které v době koupi nemovitosti na ní vázlo. Není tak naplněna jak věcná, tak časová souvislost příjmů a výdajů ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předmětný výdaj

věcně nesouvisel s předmětem podnikání žalobkyně – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje; žalobkyně nemá v obchodním rejstříku zapsán předmět činnosti – obchod s nemovitostmi. Jestliže žalobkyně nabyla vlastnické právo k nemovitosti již dne 24. 5. 1996 (právní účinky vkladu) a k zániku zástavního práva došlo až dne 17. 12. 1997, když dne 3. 12. 1997 byla sepsána Dohoda o splnění závazků a do notářské úschovy byla složena částka 300.000 pro P. B. za úkony směřující k výmazu zástavního práva, nelze zde spatřovat ani časovou souvislost mezi příjmy a výdaji žalobce. Vynaložením sporné částky se žalobkyně vyhnula soudnímu sporu s P. B. a zlepšila si své právní postavení s tím, že nebude ve vlastnickém právu omezena případnou realizací zástavního práva ze strany zástavního věřitele ing. R. V.. Soud tak vyšel z existujícího právního stavu nemovitosti v době uzavření kupní smlouvy, kdy zástavní právo již na ní vázlo, proto dovodil, že následně vynaložená předmětná částka se již nemohla stát součástí pořizovací ceny nemovitosti.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla v rozsudek krajského soudu včasou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního (dále jen „s. ř. s.“), a domáhala se zrušení napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že své rozhodnutí založil na nesprávném posouzení právní otázky, zda předmětný výdaj lze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nesouhlasí mj. s jeho závěrem, že stěžovatelem uplatněný výdaj by musel ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přinést stěžovateli okamžitý zdanitelný příjem, aby jej bylo možno uznat jako daňový a snížit o něj základ daně. Samotné zrušení zástavního práva není schopno samo o sobě v daném roce vyvolat okamžitý zdanitelný příjem. Krajský soud i správce daně si špatně vyložili ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když konstatovali, že výdaj musí s sebou přinést okamžitý efekt ve formě zdanitelného příjmu. Citované ustanovení však za daňově uznatelný výdaj považuje takový výdaj, který směřuje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Předmětný výdaj má jednoznačnou povahu výdaje na zajištění a udržení příjmů. V případě, kdy vlastník nemovitosti, kterou používá k podnikatelským účelům, uskuteční výdaj ke zrušení ohrožujícího faktoru (zástavního práva) za účelem zachování příjmů z nemovitosti, je nutno tento výdaj považovat za daňově uznatelný výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť tento výdaj má za cíl zachovat nemovitost a zbavit ji jejího právního znehodnocení – jednoznačně tak směřuje k zajištění a udržení příjmů podnikatele.

Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil i právní otázku naplnění věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů žalobce. Krajský soud nesprávně usoudil, že z časového hlediska by daňově uznatelným nákladem byl jen výdaj na koupi nemovitosti, nikoliv však následný výdaj na její vyvázání ze zástavního práva, které již v době koupě nemovitosti na ní vázlo. Stejně tak nesprávně posoudil i věcnou souvislost s předmětem podnikání žalobce. Stěžovatelka upozorňuje, že k pronajímání nemovitostí nepotřebuje živnostenské oprávnění. Živnostenský zákon považuje pronájem nemovitostí za živnost pouze v případě, že vedle pronájmu jsou pronajímatelem poskytovány i jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor. V případě právnické osoby nedochází k členění příjmů pro účely

daně z příjmů. Právnícká osoba je tedy v rámci své podnikatelské činnosti oprávněna pronajímat nemovitost a příjmy z této činnosti zdaňovat, a dále je oprávněna pro účely stanovení daně z příjmů uplatnit uskutečněné výdaje. Každý subjekt má právo vlastnit majetek a následně jej prodat, aniž by k tomu měl konkrétní živnostenské oprávnění; příjmy a výdaje související se správou vlastního majetku rovněž vstupují do příjmů a výdajů pro účely daně z příjmů. Stěžovatelka se tak odvolává na skutečnost, že všechny daňové výdaje nemusí a ani nemohou směřovat k dosažení zdanitelných příjmů a že sporný výdaj má charakter výdaje na dosažení a udržení příjmů, poukazuje na to, že v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů není předmětný výdaj uveden mezi výdaji, které nelze považovat za výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů a tento výdaj se tedy nenachází ani v jednom z demonstrativních výčtů, at' daňově uznatelných (§ 24 odst. 2 citovaného zákona), či daňově neuznatelných výdajů (§ 25 odst. 1 cit. zák.).

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že plně odkazuje na své vyjádření k žalobě předložené soudu dne 26. 6. 2002 a že se v předmětné věci shoduje s právním posouzením provedeným krajským soudem. Podotýká, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nebyla schopna prokázat, že by jí předmětný výdaj přinesl zdanitelný příjem, oproti kterému by jej mohla uplatnit, když je nesporné, že předmětná částka nebyla součástí pořizovací ceny nemovitosti. Stěžovatelka předmětnou nemovitost zakoupila v květnu 1996, přičemž jí z pronájmu této nemovitosti v roce 1996 i 1997 plynuly zdanitelné příjmy, i když nemovitost byla zatížena zástavním právem. Zástavní právo neznemožňuje vlastníkovu jí zatíženou nemovitost její pronájem, existence zástavního práva tak nemůže mít dopady do oblasti zdanění příjmů plynoucích z pronájmu prostor, neboť pro daňové veřejné právo je nerozhodný stav soukromoprávních vztahů stěžovatele – právně vadný či bezvadný stav jeho nemovitosti. Relevantní je pouze skutečnost, zda stěžovatelka měla zdanitelné příjmy plynoucí z pronájmu nemovitosti, resp. zda jí v důsledku pronájmu daných prostor vznikaly výdaje, které pak zákon umožňuje oproti příjmům uplatnit ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zdůrazňuje, že k vyvázání nemovitosti ze zástavního práva došlo až v prosinci 1997, v průběhu celého roku tedy byla nemovitost pronajímána, z pronájmu plynuly stěžovateli příjmy podléhající zdanění, přičemž existence zástavního práva neměla na tyto příjmy, resp. jejich výši žádný vliv.

Pokud jde o stěžovatelčinu námitku proti v rozsudku uvedené skutečnosti, že sporný výdaj na vyvázání nemovitosti ze zástavního práva nepřinesl stěžovateli zdanitelný příjem, když toto nemá mít dle stěžovatelky na možnost uznání tohoto výdaje vliv, neboť § 24 odst. 1 citovaného zákona hovoří nejen o dosažení, ale i zajištění a udržení zdanitelných příjmů, žalovaný má za to, že výdaj nemůže směřovat k zajištění a udržení příjmů, nýbrž musí zajištění a udržení příjmů způsobit, resp. toto zajištění a udržení musí být prokazatelné v tom smyslu, že kdyby výdaj učiněn nebyl, k udržení či zajištění příjmů by nedošlo. V tomto případě je hypotetickou otázkou, zda by skutečně k realizaci zástavního práva došlo a zda by stěžovatelka o nemovitost přišla, a tudíž ji nemohla nadále pronajímat a dosahovat zdanitelných příjmů z pronájmu. Vynaložený výdaj tedy měl pouze budoucí možný, nepřímý a ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokazatelný vztah ke stěžovatelčiným příjmům v roce 1997.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázáno rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Předně je nutno uvést, že stěžovatelka uplatňuje kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

V daném případě je namítána nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“* Stěžovatelka se domnívá, že rozhodující v daném případě je, že vynaložený náklad na vymazávání zástavního práva z katastru nemovitostí je dle jejího názoru nákladem na zajištění a udržení příjmů – tedy na zachování nemovitosti a udržení příjmů z pronájmu jejích prostor.

Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník.¹ Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu a povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.²

Lze se ztotožnit se závěrem krajského soudu, že mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle cit. ustanovení musí existovat vzájemná věcná i časová souvislost. Takový závěr je v souladu s dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek 2 Afs 44/2003 - 73 ze dne 1. 4. 2004). *„Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah a neexistuje-li, nemůže se jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů. Jak však Nejvyšší správní soud již dříve uvedl (srov. např. citovaný rozsudek), z ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. nelze dovodit, že vynaložené náklady se vždy musejí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Podle Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci nezbytné krom uvedených východisek respektovat rovněž základní logické argumenty“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 45/2003).

„Nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také

¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005 sp. zn. 2 Afs 90/2004

² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 18/2005

ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, sp.zn. 2 Afs 44/2003).

Stěžovatelka se v řízeních před krajským soudem i před správcem daně dovolává svého právně prozíravého a ekonomického jednání, když předmětnou částku vynaložila na zajištění výmazu zástavního práva. Není však možné si nepovšimnout skutečnosti, že stěžovatelka uhradila část kupní ceny (2.500.000 Kč) již dne 19. 2. 1996, tedy téměř 3 měsíce před tím, než se smlouva o koupi nemovitosti stala perfektním právním úkonem jejím podpisem oběma smluvními stranami. V době podpisu kupní smlouvy stěžovatelkou již byla předmětná nemovitost zatížena dalším zástavním právem ve prospěch třetí osoby, stěžovatelka přesto tento stav bez výhrad akceptovala. Vzhledem k tomu, že v soukromoprávních vztazích se uplatňuje zásada *vigilantibus iura scripta sunt*, lze tento její postup jen stěží označit za právně prozíravé a ekonomické jednání. Navíc, jak vyplývá i z rozhodnutí žalovaného, bylo zjištěno, že předmětná částka na zajištění výmazu zástavního práva byla vynaložena přesto, že pro trvání zástavního práva k nemovitosti již nebyl právní důvod, neboť původní majitel nemovitosti, P. B., dle čestného prohlášení zástavního věřitele, Ing. R. V., ze dne 7. 10. 1997, vyrovnal veškeré své závazky vůči jeho osobě (viz str. 2 protokolu Finančního úřadu Brno I o ústním jednání konaném dne 25. 2. 2000, čj. 33877/00/288931, a čestné prohlášení, jež je založeno ve spise Finančního úřadu Brno I).

Za daňově účinný výdaj nelze uznat každý výdaj, nutná je existence příčinné souvislosti jakožto přímého a bezprostředního vztahu takového výdaje se zdanitelnými příjmy, a to za respektování jejich věcné a časové souvislosti. Stěžovatelce jednak z pronájmu prostor dané nemovitosti plynuly příjmy bez ohledu na existenci zástavního práva, navíc tyto příjmy nebyly v předmětném období nijak ohroženy realizací zástavního práva zástavním věřitelem a vzhledem k výše uvedenému lze i pochybovat, zda by kdy vůbec takto ohroženy byly. Stěžovatelka plně akceptovala právní stav nemovitosti schválením smlouvy o prodeji nemovitosti i svým následným jednáním. Náklad, jenž vynaložila v důsledku svého právně neobratného jednání, nelze posoudit jako náklad daňově účinný, neboť předmětný výdaj nemohl vést k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právě i pro absenci přímého a bezprostředního vztahu výdaje se zdanitelnými příjmy. K tomuto závěru je nutné dospět i v situaci, chtěla-li stěžovatelka nemovitost záhy prodat, a to s ohledem na věcnou souvislost daňově účinných příjmů a výdajů.

Stěžovatelka uvedla, že samotné zrušení zástavního práva není schopno samo o sobě v daném roce vyvolat okamžitý zdanitelný příjem a že krajský soud i správce daně si špatně vyložili ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když konstatovali, že výdaj musí s sebou přinést okamžitý efekt ve formě zdanitelného příjmu, neboť citované ustanovení za daňově uznatelný výdaj považuje takový výdaj, který

směřuje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že stěžovatelka sama uznala, že jí realizovaný výdaj neměl příčinnou souvislost s příjmy v daném zdaňovacím období. K její argumentaci dále podotýká, že se nejednalo o časově rozlišený účetní případ (náklad či výnos týkající se více účetních období), vzhledem k tomu, že se nemohlo jednat o korekci pořizovací ceny či nákladů pořízení, nešlo tedy ani o korekci zaúčtování účetního případu minulého období, a tento náklad není možné považovat ani za náklad účtovaný na podkladě nové skutečnosti, jak tomu bývá např. v případě dobropisů a vrubopisů, neboť právní stav nemovitosti musel a nebo měl být stěžovatelce v době uzavření smlouvy o prodeji nemovitosti znám a stěžovatelka nepožadovala např. slevu z kupní ceny. Krajský soud a žalovaný neargumentovali nutností toho, aby daňově uznatelný náklad přinesl okamžitý daňově uznatelný příjem, nýbrž argumentovali časovou a věcnou souvislostí daňově účinných příjmů a výdajů a nutností jejich přímého a bezprostředního vztahu. Z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že věcná a časová souvislost mezi příjmy a výdaji musí existovat vždy, tedy i v případě, že se jednalo o výdaje na zajištění a udržení příjmů³.

Z pohledu věcné souvislosti daňově účinných příjmů a výdajů je nutné konstatovat, že výdaj musí mít bezprostřední vazbu na podnikatelskou činnost daňového subjektu, musí být tedy použit tak, že je možno prokázat jeho konkrétní souvislost s předmětem podnikání.⁴ V souzeném případě však s ohledem na předmět činnosti stěžovatelky, jež měla zapsán v obchodním rejstříku, nelze takový výdaj uznat za výdaj věcně související se zdaňovanými příjmy. Ačkoliv stěžovatelka jako právnická osoba nevyčleňuje příjmy z nájmu pro účely daní z příjmů, přesto, právě s ohledem na předmět její činnosti, nelze za daňově účinný náklad uznat každý náklad, který stěžovatelka jako náklad spojený s nemovitostí označí. Předmětný výdaj nesouvisel s pořízením nemovitosti, případně údržbou či provozními náklady s ní spojenými, a s ohledem na předmět činnosti stěžovatelky není naplněna podmínka věcné souvislosti. Předmětný výdaj sice souvisí s majetkem stěžovatelky, ta jej může uplatnit jako účetní výdaj, což však neznamená, že by takový výdaj musel být bezvýhradně pro daňové účely uznán. Jde-li o věcnou souvislost, je třeba poznamenat, že stejný výdaj může být u různých poplatníků s odlišným předmětem podnikání posuzován různě. V posuzovaném případě by tedy předmětný výdaj mohl být posuzován jinak, byl-li by předmětem podnikání daňového subjektu obchod s nemovitostmi.

Časová souvislost výdaje se zdaňovanými příjmy v daném zdaňovacím období rovněž není splněna, neboť není dána jeho vazba na zajištění, udržení či dosažení příjmů zdaňovacího období. Předmětný výdaj nelze považovat za součást pořizovacích nákladů na nemovitost, neboť, jak dovodil i krajský soud, stěžovatelka nabyla vlastnické právo již 24. 5. 1996, k tomuto datu nastaly právní účinky vkladu, na základě čestného prohlášení s notářsky ověřenými podpisy ze dne 7. 10. 1997 zástavní věřitel prohlásil, že došlo k úhradě pohledávky, k jejímuž zajištění bylo zástavní právo zřízeno, k zániku zástavního práva došlo 17. 12. 1997 a Dohoda o splnění závazků byla podepsána 3. 12. 1997 a k tomuto datu byla do notářské úschovy složena částka 300.000 pro P. B. za úkony směřující k zániku zástavního práva. Náklady na pořízení nemovitosti tak spadají do zdaňovacího období za rok 1996, předmětný výdaj vznikl v roce 1997.

³ viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2005, sp. zn. 7 Afs 19/2003

⁴ viz i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, sp. zn. 15 Ca 98/2002

Z uvedeného je patrné, že nelze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že její výdaj „na zrušení ohrožujícího faktoru“ má vliv na zajištění a udržení jejích příjmů, neboť tímto způsobem byla stěžovatelce zachována její nemovitost a příjmy z jejího pronájmu. Její výdaj nemohl vést k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť mimo jiné i z čestného prohlášení zástavního věřitele ze dne 7. 10. 1997 vyplývá, že k tomuto datu P. B. vyrovnal veškeré závazky vůči zástavnímu věřiteli a že se zástavní věřitel zavazuje podat návrh na výmaz zástavního práva do 10. 10. 1997.

Ve světle konstatovaného nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že předmětný výdaj naplňuje podmínky stanovené ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze jej tak uznat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno v otázce prokázání vlivu předmětného výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že Krajský soud v Brně postupoval zcela správně, pokud stěžovatelem napadené správní rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud proto nedůvodnou kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu