

Spis 8 Afs 157/2005 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 156/2005 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

č. j. 8 Afs 156/2005 - 43



**ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce D. K., s. r. o., zastoupeného Mgr. Jiřím Šolcem, advokátem v Písku, Prokopova 339, proti žalovanému Finančnímu ředitelství České Budějovice, České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 2. 2005, čj. 254/120/2005 a čj. 255/120/2005, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 9. 2005, čj. 10 Ca 75/2005-15 a čj. 10 Ca 76/2005-15,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 156/2005 a sp. zn. 8 Afs 157/2005 se spojují ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude dále vedena pod sp. zn. 8 Afs 156/2005.**
- II. Kasační stížnosti se zamítají.**
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 24. 11. 2003, čj. 23886/03/098970, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 46 500 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 2. 2005, čj. 255/120/2005.

Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 11. 2003, čj. 23888/03/098970, dodatečně snížil daňovou ztrátu žalobce z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 o částku 37 150 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 2. 2005, čj. 254/120/2005.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tvrdil, že rozhodnutí správce daně i žalovaného byla v rozporu se skutkovým stavem, neboť správce daně neoprávněně vyloučil žalobci z nákladů částky ve výši 22 650 Kč za rok 2001 a ve výši 22 630 Kč za rok 2002, o které zvýšil v relevantních obdobích základ daně žalobce. Platby, které žalobce zahrnul do svých nákladů, byly platbami nájemného na základě nájemní smlouvy o nájmu motorových vozidel a pracovních strojů ze dne 31. 5. 1999, uzavřené mezi žalobcem jako nájemcem a V. K. jako pronajímatelem. Nejednalo se tedy o platby silniční daně za poplatníka V. K., jak nesprávně dovodil správce daně, a projev vůle obou smluvních stran směřoval naopak k tomu, že jde úhradu nájemného. V opačném případě by platba představovala majetkový prospěch na straně V. K., který by podléhal darovací dani, ohledně které však správce daně daňové řízení u V. K. ne zahájil. Žalobce rovněž poukázal na povinnost správce daně zkoumat výši nájemného v předmětné smlouvě v případě, jsou-li její účastníci propojení osobami. Podle žalobce se žalovaný v rozporu s § 50 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), v rozhodnutí o odvolání odmítl vyjádřit se k námitce ne zahájeného daňového řízení u daňového subjektu V. K..

Krajský soud žaloby zamítl s tím, že s ohledem na zjištěný skutkový stav považuje za správný závěr správce daně i žalovaného. Sjednané nájemné neobsahuje úhradu silniční daně, ani zálohové platby na tuto daň a ani z dalších ujednání uvedených ve smlouvě nevyplývá, že by účastníci smlouvy učinili smluvní ujednání ohledně silniční daně. Správce daně nepochybil, když navrhovanou svědeckou výpověď pronajímatele V. K. neprovedl, neboť skutkový stav byl zjištěn dostatečně a případný výslech jej nemohl změnit. Krajský soud dále konstatoval, že svědecká výpověď V. K. (pronajímatele), který je současně v jedné osobě také statutárním orgánem žalobce (nájemce) ani nemohla být provedena, neboť vystupuje-li V. K. v daňovém řízení jako statutární orgán žalobce, nemůže současně vystupovat v pozici svědka. Závěr, že jde o platbu daně za jiného poplatníka a nikoliv o platbu nájemného, je podporován i daňovým přiznáním V. K. k silniční dani za odpovídající zdaňovací období (roky 2001 a 2002), kde jmenovaný daňový subjekt vykázal, že na zálohách byly uhrazeny částky 22 630 Kč a 22 650 Kč, odpovídající částce, kterou žalobce uhradil ve prospěch V. K.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezákonnost napadených rozsudků spatřuje v nesprávném posouzení otázky, zda platby, poukázané stěžovatelem na účet správce (silniční) daně s uvedením variabilního symbolu shodného s rodným číslem V. K. (pronajímatele) jsou platbou daně za jiného, nebo částí nájemného za pronajatá vozidla poukazovaného stěžovatelem nikoliv k rukám pronajímatele, ale přímo správci daně. Stěžovatel tvrdí, že dohoda ohledně této části nájemného byla uzavřena později, neboť na ni účastníci smlouvy v době uzavření smlouvy nepomysleli. Závěr žalovaného i soudu je nesprávný, neboť je popírán tvrzením obou smluvních stran. Postoj správce daně, který ohledně plnění, jež by bylo možné označit jako plnění bez právního důvodu, ne zahájil daňové řízení u obohaceného daňového subjektu, nasvědčuje tomu, že správce daně nepovažoval platby za platby silniční daně za jiného. Stěžovatel polemizuje také se shledanou nedůvodností jeho výhrady o povinnosti správce daně zkoumat výši nájemného v případě, kdy jsou účastníci nájemní smlouvy personálně propojené subjekty, kterou stěžovatel v rámci odvolacího řízení neuplatnil. Stěžovatel dovozuje z § 50 odst. 7 d. ř. povinnost odvolacího orgánu vzít v úvahu veškeré rozhodné

skutečnosti, byť odvolatelem neuplatněné, a případnou absenci některé z nich považuje za podstatnou vadu napadeného správního rozhodnutí.

Ze spisů vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce dne 10. 6. 2003 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 1999 - 2002. V jejím rámci zjistil, že žalobce (právnická osoba) používá na základě nájemních smluv movitý a nemovitý majetek V. K. Žalobce na základě smlouvy o nájmu movité věci ze dne 31. 5. 1999 užíval tam specifikovaná vozidla za sjednané nájemné ve výši 81 600 Kč ročně. Ve smlouvě je rovněž uvedeno, že nájemné vychází z předpokladu pokrytí daňových odpisů pronajímaných movitých věcí, hrazených nájemným s připočtením přiměřeného zisku. Základem výpočtu byly pořizovací ceny movitých věcí a osmiletá doba odpisu s přiměřeným ziskem kalkulovaným ve výši cca 20 %. Smlouva neobsahuje žádné ujednání týkající se silniční daně. Správce daně učinil závěr, že si žalobce neoprávněně zaúčtoval do nákladů zálohy silniční daně, které hradil ze svého běžného účtu na účet správce daně a uváděl přitom variabilní symbol pronajímatele, tj. osoby povinné hradit silniční daň. Smlouva o nájmu movitých věcí vychází z předpokladu pokrytí daňových odpisů s připočtením přiměřeného zisku, ale neobsahuje žádné ujednání týkající se úhrady silniční daně a stěžovatel nepředložil v rámci daňového řízení žádný spolehlivý důkaz o tom, že by sjednané nájemné obsahovalo platbu silniční daně. Smlouva neobsahovala žádnou dohodu o způsobu platby nájemného, tedy ani ujednání o poukazu části nájemného přímo na účet správce daně namísto účtu pronajímatele. Žádné z ujednání, kterých se stěžovatel dovolává, nelze ze smlouvy dovodit. Závěrům správce daně i krajského soudu naopak odpovídají daňová přiznání pronajímatele k silniční dani, ve kterých jako poplatník silniční daně vykázal, že na zálohách byly uhrazeny částky ve výši 22 630 Kč za rok 2001 a ve výši 22 650 Kč za rok 2002.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Po procesní stránce Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že obě kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, které spolu skutkově i právně souvisí (v daňovém řízení se jedná o shodný výdaj ve zdaňovacích obdobích po sobě následujících, v soudním řízení byla žaloba zamítnuta ze stejných důvodů, kasační stížnost stojí na stejných argumentech), proto řízení o kasačních stížnostech spojil ke společnému projednání a rozhodnutí s tím, že budou nadále vedeny pod sp. zn. 8 Afs 156/2005.

O důvodech kasačních stížností Nejvyšší správní soud, vázán jejich rozsahem i důvody (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), uvážil takto:

Ze shora uvedených skutečností lze učinit závěr, že platby správci daně byly platbami za jiného poplatníka, které správce daně v souladu s § 25 odst. 1 písm. r) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, správně vyloučil z nákladů žalobce.

Navrhovaná svědecká výpověď V. K. nemohla být provedena, neboť jak správně konstatoval krajský soud, táž osoba, která vystupuje v řízení jako statutární orgán žalobce a za společnost v předmětném řízení jedná, nemůže být současně vyslechnuta v procesní pozici svědka. Zatímco nájemní smlouvy V. K. podepsal jako fyzická osoba na straně pronajímatele, a jako jednatel stěžovatele na straně nájemce, podobná dvojjedinost rolí v rámci správního (či později soudního) řízení by se jevila absurdní. Nejprve by totiž taková osoba jako jednatel stěžovatele tvrdila určité skutečnosti, a poté by takové skutečnosti

jako svědek dosvědčila. Nejvyšší správní soud podobnou možnost vylučuje. Odlišnosti, které v řízení plynou z různého postavení účastníka řízení a svědka, tu nelze přehlédnout.

Stěžovatel namítá povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení byly zjištěny co neúplněji; nepředložil ale žádný relevantní důkaz, který by jeho tvrzení o účelovém určení plateb prokazoval. Jediným spolehlivým podkladem, který měl správce daně k dispozici, tak byla nájemní smlouva.

Otázkami výkladu daňového břemene a důsledkem jeho neunesení v řízení podle daňového řádu se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval; jeho judikatura je stabilní: srov. k tomu např. rozhodnutí ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, nebo rozhodnutí ze dne 6. 10. 2004, čj. 2 Afs 12/2004-53, obě dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). To platí stejně o na judikatuře krajských soudů, která s rozhodovací praxí kasačního soudu není v rozporu (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Na závěry v těchto rozhodnutích učiněné lze proto v plném rozsahu odkázat.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou argumentaci stěžovatele, podle níž byla platba nájemného poukazovaná pronajímateli nepřímou na účet správce daně. Smluvní strany v době uzavření nájemní smlouvy nepomyslely na silniční daň a příslušnou změnu smlouvy si dohodly až později. Smluvní strany měly možnost uzavřít dohodu ústně, ale důkazní břemeno o této změně ale nese stěžovatel. Uskutečnil-li daňový subjekt transakci za jiným účelem, než za který ji správce daně musí považovat (§ 59 odst. 6 d. ř.), znamená to, že v následném daňovém řízení ponese důkazní břemeno, a ovšem riskuje jeho neunesení. Stěžovatel měl možnost prokázat, že platby nebyly platbami daně za jiného, ale platbami nájemného. Tento průkaz se mu ale nezdařil. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje mj. na právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003-55 ([www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), podle nějž „*při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu správce daně nezkontrolá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkontrolá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu.*“

Ze správních spisů vyplývá, že stěžovatel uskutečnil předmětné platby silniční daně ve prospěch jiného subjektu, byť personálně propojeného. Ujednání o výši nájemného nadto neobsahuje žádné další informace o tom, jakým způsobem bude nájemné hrazeno a zda se skládá z několika dílčích složek, případně z jakých. Žalovaný v rámci doplňovacího řízení vyzýval stěžovatele podle § 31 odst. 9 d. ř. k prokázání skutečnosti, že obsahem předmětných transakcí byla platba nájemného a nikoliv silniční daň. Stěžovatel však svá tvrzení nijak neosvědčil a neunesl tedy své důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž nebylo zahájeno daňové řízení u jiného subjektu. Uvážení, u kterého subjektu a zda vůbec bude správce daně provádět daňovou kontrolu, leží v rámci zákonných limitů pouze na správcích daně a výsledek jeho úvahy nemá vliv na posouzení případu stěžovatele.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, podle které správce daně pochybil, když se nezabýval otázkou, zda se výše úplaty neliší od ceny, která by byla sjednána mezi personálně nepropojenými osobami. Tato námitka nebyla v odvolacím řízení vůbec uplatněna a žalovaný se jí proto ve svém rozhodnutí nezabýval (§ 50 odst. 7 daňového řádu). Přezkum hypotetických, v odvolacím řízení neuvedených námitek co do možných odlišností ve výši nájemného, pokud by smluvní strany nebyly personálně

propojenými osobami, není v odvolacím řízení nutný a žalovaný nepochybil, když se ve svém rozhodnutí uvedenými otázkami nezabýval.

Kasační stížnosti tedy nejsou důvodné, proto je Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. března 2007

JUDr. Michal Mazanec  
předseda senátu