



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **o. e., a. s.**, (dříve O.T., a. s.), zastoupeného JUDr. Jaroslavem Muroněm, advokátem se sídlem Praha 2, Americká 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2001, č. j. 9396/01-120, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 7 Ca 140/2004 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2006, č. j. 7 Ca 140/2004 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 3. 2001, č. j. 19960/01/038920/2471, kterým Finanční úřad v Kutné Hoře (dále jen „správce daně“) dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 75 660 Kč. Správce daně zjistil, že žalobce neúčtoval o vkladu nemovitostí, které společnost O., a. s., vložila do obchodního majetku žalobce a dospěl k závěru, že žalobce nezaúčtoval a nezahrnul do základu daně za rok 1996 příjem, který by mu v daném zdaňovacím období vznikl z případného pronájmu nemovitostí.

Žalovaný a správce daně vyšly z toho, že společnost O., a. s., prohlášením o vkladu ze dne 24. 7. 1995, vložila do obchodního majetku žalobce nepeněžitý vklad – nemovitosti v k. ú. P. Tím společnost O., a. s., získala 52 % podíl na akcích žalobce. Vlastnické právo žalobce k předmětným nemovitostem bylo v katastru nemovitostí vloženo s účinky ke dni 3. 8. 1995; tyto nemovitosti však O., a. s., i nadále užívala, přičemž žalobce a společnost O., a. s., je třeba považovat za ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dne 27. 11. 1998 podal žalobce žalobu ke Krajskému obchodnímu soudu v Praze, již se domáhal na společnosti O., a. s., zaplacení částky 681 306

Kč s příslušenstvím za bezdůvodné obohacení vzniklé v důsledku užívání nemovitostí bez právního důvodu, přičemž v žalobě uvádí, že požadovaná částka odpovídá výši nájemného za pronájem obdobných nebytových prostor, uplatňovaného v daném místě a čase. Dne 30. 9. 1999 pak žalobce se společností O., a. s., uzavřeli dohodu o narovnání sporných vztahů, mimo jiné také vztahu ohledně nepeněžitého vkladu nemovitostí, resp. „zaplacení nájemného za užívání nemovitostí společností O., a. s.“; v této dohodě se mimo jiné strany zavázaly vzít zpět všechny vzájemné žaloby.

Žalovaný s odkazem na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů potvrdil jako správný postup správce daně při stanovení ceny za „případný pronájem“ předmětných nemovitostí, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích nebo obdobných podmínkách. Správce daně stanovil tuto cenu poměrem připadajícím na rok 1996 z částky, kterou žalobce požadoval od společnosti O., a. s., z titulu bezdůvodného obohacení vzniklého v důsledku užívání předmětných nemovitostí bez právního podkladu prostřednictvím výše zmíněné občanskoprávní žaloby. Žalovaný dále uvedl, že žalobce nedoložil své tvrzení o tom, že se pokoušel o převzetí nemovitostí v období před rokem 1998, kdy zaslal společnosti O., a. s., výzvu k vyklizení nemovitostí a následně se soudní cestou domáhal zaplacení částky z titulu vydání bezdůvodného obohacení.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného u městského soudu a domáhal se jeho zrušení. Namítal především, že závěr finančních orgánů o tom, že byl v nájemním vztahu se společností O., a. s., odporuje platným právním předpisům. Uvedl, že v tomto případě neposkytoval společnosti O., a. s., jakékoli majetkové hodnoty bezúplatně; naopak žalobci bylo znemožněno předmětné nemovitosti řádně užívat, z čehož nelze dovodit právně relevantní závěr, že mu vznikl zdanitelný příjem.

Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Dospěl k závěru, že žalobce porušil ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, když nezahrnul příjem, který mu měl plynout z předmětných nemovitostí do svého základu daně, přičemž je naprosto nerozhodné, zda šlo o nájemné nebo bezdůvodné obohacení.

Podle městského soudu správce daně pouze zkoumá, zda dochází k řádnému plnění daňových povinností, nikoli vztahy mezi jednotlivými společnostmi, způsob podnikání či jeho úspěšnost. Okolnosti svého podnikání, jimiž žalobce v žalobě argumentuje (spory se společností O., a. s.), se správou daní nijak nesouvisejí; faktické kroky žalobce vůči této společnosti tedy nejsou podstatné. Rozhodnou skutečností, vyplývající ze zákona o daních z příjmů, z níž správce daně vyšel, je to, že žalobce byl vlastníkem předmětných nemovitostí na základě vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a že společnost O., a. s., jež předmětné nemovitosti užívala, byla ekonomicky a personálně spojenou osobou. Podle zákona o daních z příjmů se do příjmů žalobce musí započítat „částka, která odpovídá faktickému užívání těchto nemovitostí (§ 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů“. Soud dále připomněl, že příjmem není toliko plnění peněžní, ale i plnění nepeněžní, přičemž v dané věci „nepeněžní plnění představuje užívání předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění“.

Podle městského soudu je nerozhodné, že nedošlo k faktickému předání nemovitosti, a zda byl či nebyl mezi žalobcem a společností O., a. s., uzavřen nájemní vztah. Předmětem daně totiž není plnění z nájemného či vydání bezdůvodného obohacení, ale příjem žalobce, bez ohledu na právní povahu takového plnění. Při stanovení tohoto příjmu pak správce daně

vycházel z částky, kterou žalobce požadoval po společnosti O., a. s., z titulu bezdůvodného obohacení a která odpovídala běžnému nájemnému v daném místě a čase.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce kasační stížností, kterou doplnil ve lhůtě stanovené mu k tomu soudem, přičemž uplatnil důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v nesprávné aplikaci zákona o daních z příjmů.

Poukázal na to, že finanční orgány nejprve tvrdily, že měl účtovat o nájemném, jako by nemovitosti byly pronajaty, v závěru však uváděly, že stěžovatel měl účtovat o bezdůvodném obohacení, a to až do okamžiku zpětného prodeje předmětných nemovitostí společnosti O., a. s., a takový příjem měl zdanit.

Městskému soudu žalobce vytkl, že nerozlišil příjmy z eventuálního nájemného od příjmů, které by mohl získat z titulu vydání bezdůvodného obohacení, a to především proto, že každý příjem má jiný daňový režim.

Nájemní vztah mezi žalobcem a společností O., a. s., ohledně předmětných nemovitostí však nikdy nevznikl, nikdy nedošlo k takovým jednáním, která by mohla vyústit v uzavření nájemní smlouvy. Žalobce tedy nikdy nemohl účtovat o nájemném a zařadit ho do zdanitelných příjmů.

V podvojném účetnictví není podle žalobce podstatné, zda účtovaný příjem je reálně zaplacen, nicméně aby bylo možné o příjmu účtovat a následně z něj odvést daň z příjmu, musí mít nějaký legální podklad a měl by být v určitém okamžiku vynutitelný. Žalobce byl z důvodů absence nájemní smlouvy odkázán na žalobu na vydání bezdůvodného obohacení.

Pokud pak městský soud dospívá k závěru, že na straně žalobce vznikl nárok na vydání bezdůvodného obohacení z titulu protiprávního užívání nemovitostí společností O., a. s., žalobce zdůraznil, že neexistuje žádné rozhodnutí soudu, kterým by bylo pravomocně rozhodnuto, že společnost O., a. s., je povinna bezdůvodné obohacení žalobci vydat. Žalobce ani nikdy bezdůvodné obohacení neobdržel. Přitom institut bezdůvodného obohacení má sankční povahu a je konstruován tak, že teprve soud rozhodne o tom, že k bezdůvodnému obohacení došlo a určí jeho výši. Lze jen stěží očekávat, že by ten, kdo bezdůvodné obohacení získá, byl bez donucení ochoten jej vydat. Jestliže tedy žalobci nebylo soudním rozhodnutím bezdůvodné obohacení přiznáno a nebyla určena jeho výše, nemohl o něm žalobce účtovat ani ho zařadit do svých zdanitelných příjmů.

Soud několikrát poukázal na text dohody o narovnání mezi žalobcem a společností O., a. s., v níž je použit pojem nájemné. Žalobce má za to, že již před finančními orgány dostatečně zdůvodnil použití tohoto pojmu. Zásadní rozdíl mezi nájemným a bezdůvodným obohacením spočívá v tom, že nájemné představuje finanční plnění poskytované nájemcem pronajímateli na základě smlouvy, zatímco bezdůvodné obohacení představuje jednorázovou platbu, kterou je ten, kdo se bezdůvodně obohatil, povinen vydat na základě pravomocného rozsudku soudu.

Jediný, kdo měl z užívání předmětných nemovitostí naturální prospěch, byla společnost O., a. s.; žalobce v rozhodném období nezískal ani finanční ani naturální plnění, která by mohl zařadit do svých zdanitelných příjmů. To ostatně potvrdil i městský soud, když v odůvodnění uvedl, že v dané věci nepeněžní plnění představuje užívání

předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění. Proto není správný závěr městského soudu opřený o § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, že do jeho příjmů má být započítána částka odpovídající faktickému užívání. Citovaná ustanovení takovou formulací ani neobsahují. Pokud by finanční orgány považovaly ceny sjednané ve výši nula a tyto nebyly, pak žalobce namítá, že ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě doložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou potenciálně sjednanou mezi nezávislými osobami.

Nelze vytvořit fikci bezdůvodného obohacení, a to ani pro účely daňového řízení. Používání takové fikce by v praxi mohlo vést ke zkreslování hospodářských výsledků v podobě libovolného účtování o bezdůvodném obohacení. Ani finanční orgány ani městský soud nezaujali jednoznačné stanovisko k tomu, v jaké výši mělo být nájemné účtováno a jakým způsobem měla výše nájemného ovlivnit žalobcovu daňovou povinnost.

Žalobce rovněž zpochybňuje, že by nečinil žádné kroky k nápravě protiprávního stavu spočívajícího v neoprávněném užívání předmětných nemovitostí společností O., a. s.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s odkazem na § 104 odst. 4 s. ř. s. uvedl, že stěžovatel své námitky uvedené v žalobě rozšiřuje o důvody, které dříve neuplatnil ani v daňovém řízení ani v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně je třeba reagovat na námitku žalovaného, že žalobce rozšiřuje své kasační námitky oproti původnímu řízení.

Jak namítá žalobce v kasační stížnosti, způsob, jakým finanční orgány hodnotily závazkové vztahy ohledně předmětných nemovitostí se postupně v průběhu daňového i soudního řízení vyvíjel. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 12369/00/038930/4004, která byla se žalobcem projednána dne 21. 3. 2000, správce daně uvedl, že žalobce „neúčtoval o výnosu z nájmu, přestože žalobou požadoval úhradu za užívání nemovitostí společností O., a. s.“. V dodatku k této zprávě o daňové kontrole č. j. 47805/00/038930/4004, projednaném dne 11. 12. 2000, správce daně uvedl, že žalobce věděl o „užívání nemovitostí“ jedním z akcionářů, a dále se omezil na skutkový popis okolností a citaci ustanovení § 18 odst. 1 a § 23 odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, přičemž konstatoval, že žalobce tato ustanovení porušil. Ze správního spisu, konkrétně z předkládací zprávy správce daně k odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 15. 6. 2001, soud zjistil že právě v tomto dodatku mělo dojít k „upřesnění předmětu daně,“ neboť „výnos z nájmu byl změněn na bezdůvodné obohacení“; o tom se však žalobce nemohl dozvědět. Ve sdělení žalobci ze dne 20. 3. 2001, č. j. 19267/038930/4004, správce daně konstatoval, že ze žalobcem předložených dokladů je zřejmé, že sám považuje částku požadovanou po společnosti O., a. s., za nájemné, a odkázal na dohodu o narovnání z 30. 9. 1999, podle níž „se narovnává i zaplacení nájemného za užívání nemovitostí společností O., a. s., přičemž tato skutečnost nemohla být řádně zachycena v účetnictví bez předchozího zaúčtování předpisu na toto nájemné“.

V žalobou napadeném rozhodnutí pak žalovaný potvrdil postup správce daně ohledně „stanovení ceny“ za „případný pronájem“ podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bez širšího odůvodnění. Konečně ve svém vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že předmětem sporu je „zkrácení daně z příjmů za bezdůvodné obohacení ... ve výši příjmu

z případného nájmu nemovitostí“ a že správce daně není oprávněn posuzovat, zda „tato částka“ (míněno částka požadovaná žalobcem po O., a. s., z titulu vydání bezdůvodného obohacení) je částkou za nájemné nebo bezdůvodné obohacení, když to je předmětem obchodně právních vztahů.

Městský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku vyšel ze zmíněného vyjádření žalovaného k žalobě, když v odůvodnění rozsudku konstatoval, že správci daně nezkoumají vztahy mezi jednotlivými společnostmi (daňovými subjekty) a že předmětem daně z příjmů je příjem žalobce bez ohledu na právní povahu takového plnění.

Žalobce sice v kasační stížnosti do určité míry rozšiřuje svou argumentaci, to je však zřejmě vyvoláno potřebou reagovat na vyjádření žalovaného v řízení před městským soudem a samotné závěry tohoto soudu. Podstata kasačních námitek žalobce však zůstává stále stejná; žalobce zpochybňuje skutečnost, že existoval nájemní vztah mezi ním a společností O., a. s., a tvrdí, že tato společnost užívala předmětné nemovitosti bez právního důvodu a žalobce se na ní domáhal vydání bezdůvodného obohacení, které tak získala, přičemž pro účely zdanění je třeba nájemní vztah a vztah z bezdůvodného obohacení odlišovat.

Z výše uvedeného přehledu nicméně vyplývá, že finanční orgány nikdy jednoznačně nedospěly k závěru, že mezi žalobcem a společností O., a. s., ve skutečnosti existoval ohledně předmětných nemovitostí nájemní vztah, založený na nepsané nájemní smlouvě, a že by tak skutečný obsah právního vztahu (nájemní vztah) byl v tomto případě zastřen stavem formálně právním (vztahem z bezdůvodného obohacení). V daňovém řízení tedy nebylo vyloučeno, že vztah mezi žalobcem a společností O., a. s., byl založen vznikem bezdůvodného obohacení na straně této společnosti, nicméně finanční orgány posoudily daňovou povinnost žalobce tak, jako by šlo o vztah nájemní. Vyšly přitom z toho, že podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou *předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak*, a že žalobce a společnost O., a. s., jsou spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a proto správce daně *cenu* upravil.

Na rozlišení povahy příjmu z nájemního vztahu a z bezdůvodného obohacení a z toho vyplývajících důsledků v oblasti daní z příjmů však žalobce také směřuje své námitky, byť nelze přisvědčit argumentu žalobce, že jen soud může uložit vydání náhrady za bezdůvodné obohacení a stanovit její výši (viz ustanovení § 451 odst. 1 a § 458 občanského zákoníku). Žalobce však dále zdůraznil, že nájemní vztah, na rozdíl od vztahu z bezdůvodného obohacení, je založen smlouvou, a placení nájemného je plněním ze smlouvy. Příjem z nájemného je tak skutečně ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výnosem z nakládání s majetkem*. Naproti tomu skutečnost, že společnost O., a. s., užívala nemovitosti žalobce bez právního důvodu, byla objektivním stavem, na jehož vzniku se žalobce žádným svým úkonem nepodílel; nelze tak dospět k závěru, že ve zdaňovacím období 1996, kdy O., a. s., nemovitosti žalobce neoprávněně užívala, plynul žalobci jakýkoli *výnos z nakládání z majetku*. Nadto v důsledku toho, že předmětné nemovitosti v daném období (zdarma) užíval někdo jiný, je z logiky věci vyloučeno, aby žalobce jako vlastník těchto nemovitostí, přijímal jakékoli peněžní či nepeněžní plnění ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů v souvislosti s „užíváním těchto nemovitostí“.

Jestliže městský soud došel k závěru, že „v dané věci ... nepeněžní plnění představuje užívání předmětných nemovitostí bez odpovídajícího protiplnění“, nijak tím neodůvodňuje existenci zdanitelného příjmu na straně žalobce. Jak rovněž poukazuje žalobce, z takového konstatování lze dovodit jen to, že z bezdůvodného obohacení (užívání nemovitostí bez právního důvodu) měla nepeněžní příjem pouze společnost O., a. s.; její nepeněžní příjem spočíval v možnosti užívat zcela zdarma předmětné nemovitosti. Nicméně předmětem přezkumu soudu není daňová povinnost společnosti O., a. s.

Z absence smluvního základu vztahu z bezdůvodného obohacení je třeba dovodit nemožnost správce daně upravit *sjednanou cenu* dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to alespoň pokud jde o posuzované zdaňovací období.

Pokud pak jde o odlišení okamžiku zahrnutí případného příjmu z vydání bezdůvodného obohacení ve srovnání s příjmem z nájemného, Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 8. 7. 2005, č. j. 8 Afs 2/2005 - 81, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož *plnění z bezdůvodného obohacení vyplacené stěžovatelce v roce 2002, nelze považovat za relevantní příjem stěžovatelky z hlediska stanovení daně z příjmů za rok 2001. Majetek stěžovatelky byl užíván bez právního důvodu a stěžovatelka tak v roce 2001 nejenže neobdržela v souvislosti s užíváním svého majetku třetími osobami žádné plnění, ale neexistoval ani právně relevantní smluvní základ, podle kterého by bývala plnění v dané době obdržet měla.*

Obdobně ani v daném případě, nelze náhradu za vydání bezdůvodného obohacení považovat za relevantní příjem pro stanovení daně za zdaňovací období roku 1996. Případné zahrnutí plnění z bezdůvodného obohacení do základu daně z příjmů za rok 1999, kdy žalobce a společnost O., a. s., uzavřeli dohodu, jíž došlo mimo jiné k narovnání vztahů ohledně předmětných nemovitostí, nebylo předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu v daném případě.

Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil se závěrem městského soudu, že rozlišování povahy příjmu není podstatné a že skutečné vztahy mezi společnostmi nejsou z hlediska správy daní rozhodné. S případným příjmem z vydání bezdůvodného obohacení je přinejmenším z hlediska okamžiku jeho zahrnutí do základu daně z příjmů nakládat jinak, než je tomu v případě příjmů z nájemného.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. dubna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu