



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelů a) **Z. B.**, b) **J. H.**, obou zastoupených JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Kosmova 20, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 6. 2006, č. j. 22 Ca 22/2004 – 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 6. 2006, č. j. 22 Ca 22/2004 - 58 byly zamítnuty žaloby stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 11. 2003, č. j. 3852, 12043/110/2003, č. j. 3725, 12043/110/2003, č. j. 3785, 12043/110/2003 a č. j. 3726, 12043/110/2003, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Opavě ze dne 18. 11. 2003, č. j. 192962/02/384913/6282, č. j. 192959/02/384913/6282, č. j. 193991/02/384913/6778 a č. j. 193949/02/384913/6778 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelé jako nájemci nemovitosti nemohli uplatnit jako výdaj podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zůstatkovou cenu technického zhodnocení odpisovaného nájemcem po ukončení nájmu, a to do výše uhrazené pronajímatelem, neboť tuto možnost má pronajímatel. Podle ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů může nájemce odepisovat technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku pouze na základě písemné smlouvy za předpokladu, že je toto technické zhodnocení hrazeno nájemcem a vstupní cena u vlastníka hmotného majetku není o tyto výdaje zvýšena. Tato podmínka splněna nebyla, neboť technické zhodnocení pronajatého majetku uhradila pronajímatelka. Správní orgány

proto nepochybily, když dospěly k závěru, že stěžovatelé neprokázali oprávněnost uplatnění odpisů a zůstatkové ceny do daňově uznatelných výdajů. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou prekluze. Pokud jde o počátek běhu lhůt konstatoval, že počátek nelze odvozovat od okamžiku vzniku daňové povinnosti, ale až od okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání v případech, kdy ze zákona tato povinnost vyplývá.

Stěžovatelé podali proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítali nesprávný výklad krajského soudu prekluze, resp. počátku běhu prekluzivní lhůty, který popírá smysl ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Povinnost podat přiznání vzniká poplatníkovi okamžikem dosažení příjmů, které jsou předmětem daně a přesahují částku 10 000 Kč. Ustanovení právních předpisů, jichž se dovolává krajský soud a finanční ředitelství, se týká lhůt upravujících podání daňového přiznání, nikoliv však vzniku povinnosti podat toto přiznání. Prekluzivní lhůta k daňové povinnosti za rok 1997 proto uplynula 31. 12. 2000 a k daňové povinnosti za rok 1998 uplynula 31. 12. 2001. Krajský soud mylně argumentoval i ustanovením § 17a zákona o daních z příjmů, který v rozhodné době neplatil a vztahuje se k právníkům osobám. Ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů rovněž nelze vztahovat na fyzické osoby z téhož důvodu. Krajský soud se v rozsudku navíc ani nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v žalobě ohledně počátku běhu prekluzivní lhůty, svůj právní názor řádně neodůvodnil, a rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. V rozporu s daňovými předpisy je i neuznání částek 4 349 727,50 Kč a 51 314 Kč ve výdajích stěžovatelů, protože předplatba na technické zhodnocení poskytnutá pronajímatelem v roce 1996 byla v tomto roce zahrnuta do příjmů a řádně zdaněna. Technické zhodnocení následně dokončované bylo hrazeno z takto zdaněných prostředků. Není proto rozhodné, zda tyto výdaje byly realizovány současně nebo později než v době, kdy byly dosaženy příjmy. Stěžovatelé v nákladech uplatnili zůstatkovou cenu technického zhodnocení po ukončení nájmu a odpisy technického zhodnocení, které představují vynaložené výdaje na technické zhodnocení. Jestliže nemohli postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) a § 28 zákona o daních z příjmů, pak měly být vynaložené výdaje zohledněny a uznány ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Kdyby totiž výdaje nevynaložili, nemohli by provést technické zhodnocení a částku poskytnutou pronajímatelem by mu museli vrátit. Krajský soud se zabýval pouze možností odepisování technického zhodnocení a uplatněním zůstatkové hodnoty technického zhodnocení, ale nebyla zohledněna skutečnost, že za předplatbu byly realizovány výdaje (stavební úprava domu), přičemž tyto náklady dosáhly ve svém součtu hodnoty uplatněných odpisů a uplatněné zůstatkové hodnoty. Ze strany stěžovatelů tak mohlo dojít pouze k administrativní chybě, protože vynaložené částky uplatnili formou odpisu a zůstatkové ceny, a nikoli jako výdaje. Doměření daně bylo proto nezákonné, neboť se finanční ředitelství nevyjádřilo k financování první etapy technického zhodnocení provedeného v roce 1996 ve vazbě na roky následující (1997 a 1998). Z těchto důvodů navrhli, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z předložených správních spisů vyplynulo, že stěžovatelé uzavřeli dne 1. 1. 1994 smlouvou o sdružení podle ustanovení § 829 a násl. o. z. sdružení za účelem dosažení zisku

zaměřené na tiskařské činnosti. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 až a 2000 byla u stěžovatele a) zahájena dne 23. 7. 2001 a u stěžovatele b) dne 27. 7. 2001 a týkala se zdaňovacích období kalendářního roku 1997 až 1999. Dne 4. 1. 1993 uzavřeli stěžovatelé jako nájemci nájemní smlouvu na nebytové prostory se Z. K. a L. H.. Výše nájemného byla dohodnuta v částce 124 000 Kč ročně s tím, že 100 000 Kč bude umořováno v důsledku prováděných investic do najatého majetku a zbylá část nájemného v částce 24 000 Kč bude hrazena vždy k 10. 1. běžného roku. Po úmrtí pronajímatele Z. K. se L. H. stala jediným vlastníkem pronajímané nemovitosti. Podle dodatku k nájemní smlouvě ze dne 9. 12. 1996 hodnota realizovaných investic, které však nebyly umožněny nájemným, činila ke dni úmrtí Z. K. částku 2 649 332 Kč. V den podpisu tohoto dodatku potvrdili stěžovatelé, že jim byla pronajímatelem uhrazena náhrada za investice v částce 2 324 666 Kč. Přijatou hotovost v této výši byli stěžovatelé jako nájemci povinni vynaložit na opravy a investice pronajatého majetku v dalších letech s tím, že po vyčerpání částky se nájem rovná dalším vynaloženým investicím. Pronajímatelka souhlasila s tím, aby stěžovatelé odepisovali investice. Pro případ ukončení nájmu se smluvní strany v dodatku dohodly, že se nevyčerpaná částka nevrací, a protože byla hodnota investic zaplacená nebo umořena jako nájemné, bude předmět nájmu vrácen pronajímateli bezplatně s provedenými opravami a investicemi. V průběhu daňové kontroly správce daně z účetnictví stěžovatelů zjistil, že v roce 1997 a 1998 uplatňovali odpisy hmotného majetku evidovaného pod inv.č. 22 „TZ najatého majetku V. 23“ v částce 51 314 Kč v roce 1997 a v částce 51 502 Kč v roce 1998. V roce 1998 pak došlo k zaúčtování zůstatkové ceny technického zhodnocení v částce 4 349 727,50 Kč a k ukončení nájmu, když pronajímatelka kupní smlouvou uzavřenou dne 11. 12. 1998 prodala nemovitost společnosti H. T., a. s. Na základ zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly byla stěžovatelům dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998, když správce daně, a následně finanční ředitelství, dospěly k závěru, že k 31. 12. 1996 byla pronajímatelem zcela uhrazena hodnota technického zhodnocení provedeného v letech 1993 až 1996. Provedenou úhradou zanikla pohledávka stěžovatelů k pronajímateli z titulu technického zhodnocení v roce 1996 a daňové povinnosti stěžovatelů a pronajímatele měly být řešeny v tomto zdaňovacím období. K 1. 1. 1997 o zůstatkové ceně technického zhodnocení nebylo možno u nájemců účtovat, neboť pronajímatel uhradil celou částku technického zhodnocení. Stěžovatelé na základě dodatku smlouvy obdrželi v hotovosti částku 2 324 666 Kč k proinvestování v letech 1997 a 1998. V roce 1996 tak vznikl u stěžovatelů závazek, o kterém mělo být účtováno v knize pohledávek a závazků, a který měl být postupně umořován prováděnými investicemi. V roce 1997 bylo proinvestováno 728 200 Kč a v roce 1998 1 456 178,10 Kč. Pokud tedy stěžovatelé proinvestovali částku hotovosti poukázanou pronajímatelem, nevznikly jim výdaje na technické zhodnocení. Z tohoto důvodu nemohli stěžovatelé odepisovat technické zhodnocení podle ustanovení § 28 zákona o daních z příjmů. Zůstatková cena technického zhodnocení v částce 4 349 727,50 Kč nemohla být u stěžovatelů zaúčtována do výdajů ovlivňujících základ daně, protože v roce 1997 a 1998 již neexistovala, a to z toho důvodu, že pronajímatel celou hodnotu technického zhodnocení uhradil hotově již v roce 1996 za celé období trvání nájemního vztahu. Jestliže zůstatková cena technického zhodnocení byla neoprávněně zaúčtována, nebylo možné uplatnit ani odpisy hmotného majetku za rok 1997 a 1998 podle ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Důvodem bylo to, že stěžovatelům jako nájemcům nevznikly v letech 1997 a 1998 výdaje na technické zhodnocení, neboť toto technické zhodnocení uhradil pronajímatel.

Předmětem sporu v posuzované věci je výklad počátku běhu prekluzivní lhůty a její uplynutí v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou a aplikace ustanovení § 24 odst. 1,

§ 24 odst. 2 písm. t) a § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů z hlediska prováděných odpisů technického zhodnocení a uplatnění zůstatkové ceny u stěžovatelů jako nájemců.

Podle ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů je sice povinen podat daňové přiznání každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, ovšem procesní ustanovení (§ 40 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků) určuje lhůtu, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, tedy vyčíslit hodnotu příjmů, jež jsou předmětem daně. Skutečnost, že stěžovatelé byli v obdobích, která byla předmětem daňové kontroly, účetními jednotkami účtujícími v jednoduchém účetnictví, není sporná. Postupy účtování jsou upraveny zejména zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) a opatřením Ministerstva financí ze dne 28. listopadu 1995, č. 281/71 702/95, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví (dále též „opatření“). Podle ustanovení § 3 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je pak kalendářní rok. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky při vedení účetnictví povinny dodržovat účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví ministerstvo financí a vyhlašuje je oznámením ve Sbírce zákonů.

Jestliže zákon stanoví, že nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, pak povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 1997 vznikla daňovému subjektu podle ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, t. j. do 31. 3. 1998. Daňové přiznání za zdaňovací období kalendářního roku 1998 byl daňový subjekt potom povinen podat do 31. 3. 1999. Jestliže tedy ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, pak pro zdaňovací období roku 1997 je to den 31. 12. 1998 a pro zdaňovací období roku 1998 den 31. 12. 1999. Teprve od těchto dat počínají běžet pro daná zdaňovací období prekluzivní lhůty. K prekluzi práva daň vyměřit za zdaňovací období roku 1997 tedy došlo dnem 31. 12. 2001 a pro zdaňovací období roku 1998 pak dnem 31. 12. 2002. To platí za předpokladu, že by ze strany správce daně nebyl učiněn úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterým se prekluzivní lhůta prolamuje. Závěr vyjádřený krajským soudem v napadeném rozsudku má proto oporu v zákoně. Argumentace krajského soudu ustanovením § 17a zákona o daních z příjmů je nepatřičná, neboť se jedná o ustanovení vztahující se k dani z příjmů právnických osob. Nicméně Nejvyšší správní soud dospěl výkladem zákona o účetnictví ve vazbě na zákon o dani z příjmů k totožnému závěru, že zdaňovacím obdobím pro fyzické osoby je kalendářní rok. Tato argumentace tak sama o sobě nemohla způsobit nezákonnost rozsudku krajského soudu. K zahájení daňové kontroly došlo dne 23. 7. 2001 u stěžovatele a) a dne 27. 7. 2001 u stěžovatele b), tj. před uplynutím prekluzivní lhůty, proto v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala běžet tříletá lhůta znovu.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou žalobní bod, v němž stěžovatelé namítali,

že se krajský soud řádně nevypořádal se všemi jejich námitkami ohledně počátku běhu prekluzivní lhůty. Stěžovatelé ale jinak nespécifikovali, o které námitky se jedná, a proto je tato námitka také nepřezkoumatelná.

Nedůvodná je také námitka stěžovatelů týkající se nesprávného výkladu ustanovení § 24 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. t) a § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů týkající se prováděných odpisů technického zhodnocení a uplatnění zůstatkové ceny.

Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle odst. 2 citovaného ustanovení pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Výdaji se rozumí mimo jiné vstupní cena hmotného majetku a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování (§ 27 zákona o daních z příjmů), pozemků s výjimkou zásob a pořizovací cena nehmotného investičního majetku nabytého vkladem společníka nebo členem družstva, jehož účetní odpisy nejsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) citovaného zákona, a to jen do výše příjmů z jejich prodeje, a dále zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem po ukončení nájmu, a to jen do výše uhrazené pronajímatelem (§ 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů).

Odpisováním ve smyslu ustanovení § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.

Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů se podle § 33 citovaného zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč, ve zdaňovacím období 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Hmotný majetek a nehmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření (dále jen „vlastník“) s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 6 (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li uhrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek (§ 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů).

Technické zhodnocení je sice nájemce oprávněn odpisovat, avšak za kumulativního

splnění několika podmínek definovaných v ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Technické zhodnocení pronajatého majetku, je-li hrazeno nájemcem (podmínka první), může na základě písemné smlouvy (podmínka druhá) odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje (podmínka třetí), přitom je zařídí do odpisové skupiny (podmínka čtvrtá), ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek. Jak vyplývá z dodatku k nájemní smlouvě ze dne 9. 12. 1996, byla stěžovatelům poskytnuta pronajímatelkou částka 2 324 666 Kč a tyto přijaté peníze byly vázány na opravy a investice pronajatého majetku v dalších letech. Nebyla tedy splněna první podmínka, protože výdaje na technické zhodnocení nebyly hrazeny z prostředků stěžovatelů jako nájemců, nýbrž z prostředků pro tyto účely poskytnutých pronajímatelkou.

Aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů je také u stěžovatelů jako nájemců vyloučena. Výdaj ve výši zůstatkové ceny technického zhodnocení odepisovaného nájemcem podle tohoto ustanovení je oprávněn uplatnit pronajímatel po ukončení nájemního vztahu, a to jen do výše jím uhrazené.

Stížní námitka týkající se absence vyjádření ke způsobu zdanění „první etapy“ technického zhodnocení provedeného v roce 1996 není důvodná. Předmětem daňové kontroly u stěžovatelů byla zdaňovací období roku 1997 a 1998 a pokud měli stěžovatelé za to, že by rozsah daňové kontroly měl být širší, co do počtu kontrolovaných zdaňovacích období, mohli tuto námitku uplatnit v rámci daňové kontroly.

Stížní námitka spočívající v tom, že výdaje na technické zhodnocení měly být uznány ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když je nebylo možné uplatnit podle ustanovení § 28 odst. 3, resp. § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, není relevantní. Stěžovatelé tento svůj požadavek odůvodňují tím, že pokud by výdaje nevyňali, nemohlo by dojít k technickému zhodnocení najatého majetku. Finanční hotovost, která byla stěžovateli použita na technické zhodnocení, však byla poskytnuta pronajímatelem právě pro účely technického zhodnocení najaté nemovitosti. Nelze tedy hovořit o tom, že stěžovatelům vznikly výdaje v souvislosti s provedením technického zhodnocení.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu