



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 stěžovatele **Ing. J. D.**, zastoupeného JUDr. Milošem Vízdalem, advokátem se sídlem ve Svitavách, nám. Míru 48, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 49/2006 - 26,

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 :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále také „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 3. 1. 2006, č. j. 3432/110/2005-Ha. Napadeným rozhodnutím zamítl správní orgán odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně I. stupně“) na daň z příjmů fyzických osob ze dne 23. 3. 2005, č. j. 19305/05/263911/7778, za zdaňovací období roku 2002 ve výši 19 930 Kč.

Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k názoru, že mezi stěžovatelem a obchodní společností A.-T., s. r. o., nedošlo k uzavření nájemního vztahu a tedy ani stěžovatelem vynaložené výdaje nemohou představovat úhradu ročního nájemného (126 000 Kč z toho DPH 6000 Kč) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když stěžovatel žádným způsobem neprokázal, že jím vynaložené výdaje lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, které lze v prokázané výši odečíst od základu daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatel rekapituluje obsah rozsudku krajského soudu a podrobně popisuje průběh rekonstrukce hospodářské budovy, potřebu dalších investic a vývoj smluvních vztahů. Uvádí, že byl vlastníkem zemědělské hospodářské budovy č. p. 213, na stavební parc. č. 224 a pozemku parc. č. 392/2 v katastrálním území V.. Tuto budovu pronajal společnosti A.-T., s. r. o., kde byl jediným společníkem a jednatelem, smlouvou o pronájmu nebytových prostor ze dne 2. 1. 2001. Veškeré náklady na přebudování původně zemědělského objektu na opravárenskou dílnu (zámečnickou dílnu) nesl nájemce. Smlouvou ze dne 2. 1. 2002 nájemce, tj. společnost A.-T., s. r. o., stejný objekt pronajala zpět stěžovateli Ing. J. D.-A.. Ovšem již dne 4. 1. 2002 byl ke smlouvě uzavřen dodatek č. 1 (anex č. 1), ze kterého vyplývá, že fakturovaná částka nepředstavuje nájemné za nemovitost, ale částka 10 000 Kč měsíčně (120 000 Kč ročně bez daně z přidané hodnoty) představuje podíl měsíčních nákladů úhrady za spotřebovanou elektrickou energii, vytápění objektu, spotřebu pitné a provozní vody a nákladů vyplývajících z předpisů ochrany a bezpečnosti práce. Stěžovatel trvá na svém tvrzení, že správním orgánům předložil veškeré požadované dokumenty, a pokud jde o spornou přílohu ke smlouvě, tj. Anex 1 ze dne 4. 1. 2002, tak tato není pro posouzení charakteru budovy žádným způsobem relevantní. Stěžovatel je přesvědčen, že jím vynaložené výdaje ve výši 120 000 Kč bez daně z přidané hodnoty představují výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Stěžovatel sice v kasační stížnosti přímo neuvádí, jaké konkrétní vady v úsudku se měl soud dopustit, nicméně z obsahu kasační stížnosti lze dovodit stěžovatelem namítané nesprávné posouzení daňové uznatelnosti jím vynaložených výdajů, když dle jeho tvrzení nemělo jít o nájemné, ale o podíl měsíčních nákladů úhrady za spotřebovanou elektrickou energii, vytápění objektu, spotřebu pitné

a provozní vody a nákladů vyplývajících z předpisů ochrany a bezpečnosti práce. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Předmětem sporu je v souzené věci posouzení stěžovatelem vynaložených výdajů, hrazených na základě výše uvedené smlouvy o pronájmu nebytových prostor, uzavřené mezi stěžovatelem a obchodní společností A.-T., s. r. o., kde byl stěžovatel současně jediným společníkem a jednatelem. Dle podrobně odůvodněného závěru krajského soudu byla předmětná nájemní smlouva včetně jejího dodatku (Anex 1) ze dne 4. 1. 2002 absolutně neplatná, a to pro rozpor s ustanovením § 39 občanského zákoníku, neboť obchodní společnost A.-T., s. r. o., nemohla jako nájemce nemovitosti současně vystupovat jako pronajímatel a platně uzavřít se stěžovatelem, který byl vlastníkem této nemovitosti, nájemní smlouvu. Krajský soud také uvedl, že chtěl-li stěžovatel jako vlastník nemovitosti pronajaté jinému právnímu subjektu začít užívat tuto nemovitost pro svoji potřebu, mohl k tomu využít jako její výlučný vlastník jiných právních prostředků. Nevznikl-li mezi uvedenými smluvními stranami platný právní vztah, nemohly ani výdaje vynaložené na základě takto uzavřené smlouvy představovat nájemné, které je dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel neprokázal daňovou uznatelnost jím vynaložených nákladů ani ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přikročil správce daně k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob zcela po právu. Nad rámec svých závěrů krajský soud uvedl, že neuvěřil tvrzení stěžovatele, že se ve skutečnosti jednalo o fakturaci za spotřebovanou energii, neboť u takové fakturace by musela být účtována DPH podle příslušné sazby a přiklonil se k názoru, že příloha k nájemní smlouvě (Anex 1) byla fakticky uzavřena až po vystavení faktury. Tomu nasvědčuje také skutečnost, že předmětná příloha byla poprvé předložena až v řízení o žalobě.

Zdejší soud nevidí žádný důvod se od výše uvedeného závěru odklonit. V této souvislosti uvádí, že otázku absolutní neplatnosti právních úkonů, k nimž se váže rozhodnutí správního orgánu, jež je žalobou přezkoumáváno, musí soud posuzovat z úřední povinnosti. K problematice absolutně neplatných právních úkonů se vyjádřil i Ústavní soud, a v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 91/98 k tomu uvedl: „...*Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné, takže pro vady, se kterými zákon takovou neplatnost spojuje, z nich pro účastníky ani pro třetí osoby nevznikají právní následky. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejich následků nejprve dovolávat některý z účastníků, soud, ev. jiný orgán, přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti (ex offio), co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku a nemůže vést ke vzniku právních vztahů...*“. Absolutní neplatnost právního úkonu se tak odlišuje svými účinky od relativní neplatnosti právních úkonů (§ 40a občanského zákoníku), které se považují za platné, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá.

Jednou ze základních zásad daňového řízení, vyplývajících z § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je i soulad stavu skutečného a stavu formálně právního, což znamená, že daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (nebo jiné plnění) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval a že uplatněný výdaj s ní spojený byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na absolutně neplatnou nájemní smlouvu nemohou stěžovatelem vynaložené výdaje představovat nájemné a tedy výdaje daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost však sama o sobě ještě nevede k závěru, že by stěžovatelem vynaložený výdaj nemohl představovat výdaj, který zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů.

Podle § 24 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (od dosažených zdanitelných příjmů) ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V dalších odstavcích tohoto ustanovení je pozitivně vymezeno, co výdajem ve smyslu prvního odstavce také je a naproti tomu v § 25 tohoto zákona je stanoveno, co za výdaje ve smyslu § 24 tohoto zákona zejména uznat nelze. Pokud výdaj, u kterého je třeba určit, zda je daňově uznatelný či nikoliv, v těchto výčtech není obsažen, nezbyvá než použít obecného vymezení.

Samotný zákon naprostou většinu případů uplatnění výdajů neřeší a ani z hlediska reálných možností řešit nemůže. Vždy je proto nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona. Zatímco u jednoho poplatníka může být uskutečněn výdaj daňově uznatelný, u jiného neobstojí.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, rozsudek stejného soudu ze dne 9. 9. 1997, č. j. 10 Ca 206/97 - 28, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, rozsudek stejného soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností.

Jediným důkazem, který stěžovatel k unesení svého důkazního břemene nabídl, je příloha k neplatně uzavřené nájemní smlouvě (Anex 1). Zdejší soud se obdobně jako krajský soud přiklání k závěru, že příloha k nájemní smlouvě (Anex 1) byla fakticky uzavřena až po vystavení faktury. Tomuto závěru nasvědčuje průběh daňové kontroly, kdy stěžovatel, ačkoliv byl správcem daně vyzván k doložení daňové uznatelnosti posuzovaných výdajů, žádné důkazy o tom, že by mělo jít o podíl měsíčních nákladů úhrady za spotřebovanou elektrickou energii, vytápění objektu, spotřebu pitné a provozní vody a nákladů vyplývajících z předpisů ochrany a bezpečnosti práce správci daně nepředložil a ani tuto skutečnost netvrdil. Ze spisu je navíc zřejmé, že obchodní společnost A.-T., s. r. o., ve které byl stěžovatel jediným společníkem a jednatelem u vystavené faktury uplatnila sníženou 5 % daň z přidané hodnoty, tj. přistupovala k ní jako k nájemnému. V neposlední řadě je třeba připomenout, že příloha ke smlouvě byla poprvé fakticky předložena až v řízení o žalobě, jakkoliv tvrdí stěžovatel opak, své tvrzení opět žádným způsobem nedoložil.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl a na tomto závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelova námitka spočívající v tvrzení, že obchodní společnosti A.-T., s. r. o., nebylo možno náklady za spotřebované energie fakturovat přímo.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

K návrhu stěžovatele ze dne 21. 2. 2007 na spojení věcí vedených u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 17/2007 a sp. zn. 9 Afs 39/2007 soud pro úplnost uvádí, že pro spojení výše specifikovaných věcí neshledal naplnění zákonných podmínek stanovených v ustanovení § 39 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu