



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci žalobce **E. R. C., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Zlatuší Čaňovou, advokátkou se sídlem České Budějovice, Kněžská 11, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2005, č. j. 1997/120/2005, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2006, č. j. 10 Ca 203/2005 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 9. 2005, č. j. 1997/120/2005, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni ze dne 16. 11. 2004, č. j. 34401/04/088970/2589, kterým byla, postupem dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 369 504 Kč a současně s tím dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období ve výši 328 600 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Shora uvedeným rozsudkem byla žaloba zamítnuta. Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil tím, že správce daně v případě stěžovatelem vykazovaných příjmů za pronájem hotelu K. v Č. V. postupoval

v souladu se zákonem, pokud na vztah mezi stěžovatelem (jako pronajímatelem) a společností E. R. I. C. s. r. o. (jako nájemcem) aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2002 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvedl, že v daňovém řízení bylo jednoznačně prokázáno, že obě strany nájemního vztahu jsou v osobách svých společníků personálně propojeny, přičemž sjednané nájemné ve výši 192,70 Kč (bez daně z přidané hodnoty) za m², pronajaté plochy ročně neodpovídá obvyklé ceně pronájmu tohoto typu nemovitosti v dané lokalitě. Stěžovatel přitom nebyl schopen tento rozdíl správci daně uspokojivě doložit; namítané vzájemné spory mezi společníky obou společností za uspokojivé vysvětlení považovat nelze, stejně jako fakt, že nájemce zaměstnával v posuzované době celkem tři pracovníky, kteří se měli o předmět nájmu starat.

Pokud jde o stěžovatelem rozporovaný způsob určení obvyklé ceny nájemného, krajský soud uvedl, že správce daně nepochybil, pokud vycházel z ceny, kterou stěžovatel účtoval za pronájem předmětné nemovitosti v předcházejícím roce jiným subjektům (1061 Kč za m²), přičemž současně přihlédl k výši nájemného, které se za pronájem nemovitostí platí v této lokalitě. Zde byla cena nájemného zjištěna v rozmezí od 530 Kč za m² ročně (kdy šlo o specifický pronájem prostor kina obcí) do 1560 Kč za m² a rok. Správce daně též správně přihlédl ke skutečnosti, že nájemce fakticky nezajišťoval veškeré provozní náklady související s pronájmem; platby které obdržel stěžovatel byly čistým nájemným. Nelze též správci daně vytknout, že neakceptoval závěr znaleckého posudku ing. S. vypracovaného za účelem výpočtu administrativní ceny pronájmu hotelu K. Krajský soud se ztotožnil s názorem obou správních orgánů, že znalcem uvedená obvyklá cena nájemného ve výši 290 Kč za jeden m² a rok, neodpovídá reálně zjištěnému nájemnému v okolních nemovitostech; nájemné je navíc vypočteno dle údajů týkajících se pronájmu celkem sedmi nemovitostí, z nichž však pouze čtyři se nacházejí v Č. V. Ani údaje týkajících se těchto objektů však nemohly být v podobě uvedené ve znaleckém posudku pro potřeby zjištění obvyklého nájmu použity. Prvním z objektů byl totiž objekt kina, které Město Č. V. pronajímá za nižší než obvyklé nájemné, a to ve snaze udržet zde provozovny poskytující služby obyvatelstvu. V případě objektu tržnice vycházel znalecký posudek z nesprávné výměry podlahové plochy (ta je ve skutečnosti nižší, jak vyplývá z posudku ing. B. zpracovaného právě pro zjištění nájemného tohoto objektu). U části kulturního zařízení na ulici V. odpovídá nízká cena nájemného jeho umístění v nelukrativní části města; u restaurace na ulici Č. pak došlo ke zkreslení výše nájemného, neboť znalec při jeho výpočtu vycházel z celkové plochy pozemku se stavbou, ač k podnikatelským účelům slouží pouze jeho malá část. Pokud se týká stěžovatelem zpochybňované výměry pronajímané nemovitosti, krajský soud připustil postup správce daně, který zde vycházel z údajů projektové dokumentace ke stavbě, která byla ve stavebním řízení ověřena jako součást stavebního povolení, které předcházelo zdaňovacímu období roku 2002. Namítal-li stěžovatel, že dle soupisu nebytových prostor ověřeného Městským úřadem Č. V. ke dni 1. 11. 2004 je výměra pronajímaných nebytových prostor o 32 m² nižší, krajský soud tuto argumentaci odmítl s tím, že tento soupis nic nevypovídá stavu předmětné nemovitosti v roce 2002. Ke způsobu zjišťování obvyklé ceny tedy krajský soud uzavřel, že správce daně postupoval správně, pokud neakceptoval jako důkaz znalecký posudek ing. S., provedl sám dokazování, na jehož základě zjistil za kolik se srovnatelné nemovitosti v dané lokalitě v roce 2002 pronajímaly a vycházel též z nájemného, které stěžovatel účtoval za pronájem nemovitosti v roce 2001 jiným subjektům. Takový postup označil za souladný s požadavky § 31 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud konečně odmítl jako bezpředmětnou argumentaci stěžovatele, kterou poukazoval na skutečnost, že nájemce zahrnul své příjmy z dalšího pronajímání nemovitosti do svých výnosů které zdanil a nedošlo tedy ke zkrácení příjmů státního

rozpočtu. K této námitce soud uvedl, že z pohledu podmínek stanovených pro postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá tato skutečnost žádný význam. S odkazem na zmiňované ustanovení odmítl konečně též námitku stěžovatele týkající se možného použití ceny zjištěné dle oceňovacího předpisu s tím, že takový postup není případný, neboť cenu obvyklou šlo v daném případě zjistit.

Proti tomuto rozsudku brojil stěžovatel kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Nesprávné právní posouzení věci spatřuje stěžovatel v závěru krajského soudu, dle kterého je právně bezvýznamným fakt, že v důsledku předmětného obchodního vztahu mezi stěžovatelem a nájemcem nedošlo ke zkrácení příjmů státního rozpočtu. Dle názoru stěžovatele by totiž postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl namíste pouze v případě, pokud by vztah mezi personálně propojenými subjekty byl založen převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. To se však v projednávané věci nestalo; došlo naopak ke zvýšení daně z přidané hodnoty na výstupu, neboť tu kromě stěžovatele vykazoval i nájemce. Z tohoto důvodu tedy stěžovatele a společnost E. R. I. C., s. r. o. nelze považovat za spojené osoby ve smyslu shora zmiňovaného ustanovení. Stěžovatel dále uvedl, že poukazoval-li na spory mezi společníky obou společností, nesměřoval tím k vysvětlení rozdílu v ceně nájmu, nýbrž k vysvětlení důvodů, pro které nebyla nájemní smlouva uzavřena dle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů, ale dle občanského zákoníku. Zde poukázal na skutečnost, že předmětem nájmu jsou nejen nebytové prostory, ale celé komplexy budov; dle ustálené judikatury je v těchto případech třeba postupovat dle obecné úpravy občanského zákoníku o nájmu věcí nemovitých.

Pokud jde o kasační důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel především odmítl závěr krajského soudu, dle kterého mělo být v žalobě uvedeno, že nájemce zajišťoval veškeré provozní náklady související s pronájmem nebytových prostor. V žalobě nic takového uvedeno není, pouze se zde uvádí, že stěžovatel výši nájemného vyjádřil rozdílem mezi péčí a starostmi o jednoho nájemce a péčí a starostmi o více nájemců a chod nemovitosti. Ke sporné výměře pronajatých prostor stěžovatel uvedl, že tento rozdíl je dán tím, že správce daně vycházel jen z projektové dokumentace objektu hotelu, která však zahrnuje mimo jiné i přístavby, které nebyly realizovány. Poslední úpravy, které měly vliv na výměru nemovitosti, jsou zahrnuty v kolaudačním rozhodnutí ze dne 30. 1. 2002; od této doby k žádným relevantním změnám nedošlo. Krajský soud tedy mohl při hodnocení této otázky vycházet z ověření soupisu nebytových prostor ke dni 1. 1. 2004, potvrzeného stavebním úřadem, což však odmítl. V této souvislosti stěžovatel poukázal též na skutečnost, že znalec ing. S. provedl měření podlahových ploch na místě samém. Dle názoru stěžovatele krajský soud dále pochybil v tom, že v otázce výměry jedné z referenčních staveb uvedených ve znaleckém posudku ing. S. - objektu tržnice - vycházel z údajů uvedených ve znaleckém posudku ing. B. Ten je ale pro tyto potřeby nepoužitelný, neboť nezahrnuje podlahovou plochu ve druhém nadpodlaží této budovy. Tento stav je však je v rozporu se skutečným stavem věci, což je zjiitelné z údajů uvedených v projektové dokumentaci k úpravě a půdní vestavbě tohoto objektu ze dne 4. 6. 1999, založené u stavebního úřadu. Stejnou výměru jako znalecký posudek ing. S. potvrdil ve svém vyjádření i pronajímatel tohoto objektu. V rozporu se skutkovým stavem je též krajským soudem převzatý závěr žalovaného, dle kterého je objekt na ulici Č. pronajímán jen v části 120 m², neboť dle projektové dokumentace jde v tomto případě o jediný funkční objekt o celkové výměře 1348 m². S ohledem na shora uvedené skutečnosti

tedy správce daně a žalovaný vycházeli z chybných podkladů a bagatelizovali zjištění nekorespondující s jejich náhledem na věc. Závěry krajského soudu, které daňovými orgány „zjištěné“ obvyklé nájemné převzaly, jsou proto neudržitelné; ve skutečnosti se ceny pronájmu v případě stěžovatele od obvyklých cen pronájmu v dané lokalitě neliší.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci popsal podrobně genezi celého daňového řízení, přičemž zopakoval důvody, které ho vedly k vydání žalobou napadnutého rozhodnutí. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítaným nesprávným právním posouzením věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Zde je především nutno uvést, že interpretace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů předkládaná stěžovatelem je nepřesná a zavádějící. Správce daně je oprávněn dle tohoto ustanovení postupovat za situace, kdy jsou kumulativně splněny tři podmínky uvedené v jeho větě první před středníkem. Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami (podmínka první), ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (podmínka druhá), přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen (podmínka třetí). Zákon přitom v § 23 odst. 7, větě třetí až páté obsahuje i legální definici pojmu „ekonomicky nebo personálně spojené osoby“, kdy stanoví, že *ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné fyzické nebo právnické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem.* Z textace této normy je zřejmé, že účel vytvoření obchodní vztahu (věta čtvrtá) je právně významný u těch subjektů, které nesplňují definiční znaky spojených osob dle věty třetí (věta čtvrtá je uvozena spojením „jinak spojenými osobami se rozumí osoby“). Jelikož v projednávané věci není sporu v tom, že stěžovatel i nájemce jsou osobami personálně propojenými ve smyslu § 23 odst. 7, věty třetí zákona o daních z příjmů, krajský soud nepochybil, označil-li stěžovatelem namítané kritérium za právně irrelevantní.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval argumentací stěžovatele týkající se vyhodnocení jeho žalobního tvrzení o existenci sporů mezi společníky obou společností. Tento stížní bod, jak byl podrobněji popsán výše, postrádá nicméně vyústění ve smyslu tvrzení konkrétního pochybení krajského soudu, které by mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Zákon přitom předpokládá, že stěžovatel v rámci jednotlivých kasačních bodů uvede z jakých (skutkových či právních) důvodů rozhodnutí soudu napadá (§ 106 odst. 1, věta první s. ř. s.). Rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvedení skutkových a právních důvodů přitom znamená povinnost stěžovatele tvrdit, že rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení

také odůvodnit. Přezkumná činnost Nejvyššího správního soudu je pak, v souladu s dispoziční zásadou, jíž je toto řízení ovládáno [§ 75 odst. 2, věta první s. ř. s., § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], ohraničena rámcem takto vymezeným; výjimku tvoří pouze vady, k nimž musí být přihlédnuto *ex officio* (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Z uvedených důvodů se tedy Nejvyšší správní soud touto námitkou pro její neurčitost nemohl meritorně zabývat.

Pokud jde dále o kasační důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jako zcela nedůvodné lze především odmítnout tvrzení stěžovatele, dle kterého se krajský soud vyjadřoval k žalobní námitce která v žalobě uvedena nebyla. Stěžovatelem údajně nenamítané tvrzení o tom, že nájemce zajišťoval veškeré provozní náklady související s pronájmem nebytových prostor, je totiž součástí žaloby podané u krajského soudu. V části II., odstavci třetím žaloby stěžovatel (v souvislosti s otázkou možného poklesu výnosů dosahovaných z pronájmu předmětných nebytových prostor) uvedl, že ty „*zůstaly téměř stejné neboť je začala vykazovat firma E. R. I. C., s. r. o., která převzala veškerou péči o celou nemovitost, včetně úhrady veškerých provozních nákladů, oprav a investic, ale i řešení problémů s podnájemníky a shánění vhodných nových zájemců o pronájem*“. Krajský soud, vázán ve svém přezkumu již zmiňovanou dispoziční zásadou, se tedy zcela v souladu s požadavky zákona s touto argumentací v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal a jeho postupu v tomto směru nelze ničeho vytknout.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v jeho tvrzení, dle kterého měl krajský soud v otázce posouzení výměry pronájemné nemovitosti vycházet nikoli z ověřené stavebně technické dokumentace, která, dle jeho tvrzení, zahrnuje i části stavby, které nebyly fakticky realizovány, ale měl naopak použít stěžovatelem předložený soubor listin označený jako „*Soupis nebytových prostor čp. 1, Č. V. – H. K.*“ ze dne 1. 11. 2004. Tento soupis, založený ve spise krajského soudu na č. l. 26 - 29, je představován neověřenou fotokopií úvodního listu a třemi na něj navazujícími listy. Úvodní list odkazuje na celkem devět listů soupisu (z toho šest listů se má týkat půdorysu jednotlivých pater); pod tímto přehledem je připojena poznámka „*Souhlasí se stávající schválenou projektovou dokumentací čp. 1 v Č. V., uloženou ke dni 1. 11. 2004 v archivu Městského úřadu – stav. odboru v Č. V.*“, opatřená otiskem razítka „*Městský úřad X Č. V.*“ a nečitelným podpisem. Z již zmiňovaných navazujících listů, označených jako „*Seznam a výměry nebytových prostor – H. K.*“ se podávají výměry jednotlivých místností v prvním podzemním podlaží až druhém nadzemním podlaží; listiny však nejsou ověřeny a nelze z nich dovést žádnou prokazatelnou návaznost na úvodní list. Z těchto důvodů lze tedy konstatovat, že bez ohledu na datování úvodního listu (důvod, pro který nebyly listiny akceptovány krajským soudem) nelze než vyhodnotit tyto listiny jako neprůkazné a pro potřeby dokazování nepoužitelné. Stěžovatelem navrhované provedení důkazů těmito listinami by bez dalšího nemohlo vést k vyvrácení či zpochybnění skutkových závěrů uvedených v rozhodnutí žalovaného a krajský soud tedy nepochybil, pokud provedení tohoto důkazu neakceptoval.

Za důvodné nelze konečně považovat ani zbývající stížní námitky zpochybňující správnost a dostatečnost skutkových zjištění, z nichž při svém rozhodování vycházel krajský soud. Tyto námitky byly uplatněny ostatně již v rámci žalobního řízení, stěžovatel je však žádným způsobem důkazně nepodložil. V žalobě i kasační stížnosti se odvolává na blíže specifikované doklady, které ale nejsou ani součástí správního spisu (na rozdíl od podkladů, ze kterých vycházely daňové orgány i krajský soud). Argumentace stěžovatele svědčí o nepochopení kasačního principu, jímž je řízení před správními soudy ovládáno. Soudní přezkum se zde omezuje pouze na posouzení zákonnosti napadených správních aktů (nikoli tedy hodnocení jejich věcné správnosti, efektivity rozhodování); jde o přezkum

na principu *revisio in jure* z čehož plyne, že soudu zásadně nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu. Pokud tedy soud nezjistí, že závěry správního orgánu nemají oporu v obsahu správního spisu, nebo se opírají o podklady zjištěné vadným procesním postupem, či výsledek, jehož se správní orgán dobral není logicky možný, nemůže ze soustředěných podkladů správního orgánu dospívat k jiným skutkovým zjištěním. Soudu přitom pochopitelně nic nebrání ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s. dokazování provedené správním orgánem sám doplnit, popřípadě některé již provedené „důkazy“ z hodnocení vyloučit, není však v žádném případě „odvolací stolicí v plné apelaci“.

V projednávané věci krajský soud naznal, že rozhodnutí žalovaného je po skutkové stránce řádně důkazně podloženo a zhodnoceno. Za této situace bylo tedy vyloučeno, aby z provedených důkazů vyvozoval jiná zjištění než žalovaný. Krajský soud ostatně sám v odůvodnění svého rozhodnutí velmi pečlivě o jednotlivých skutkových podkladech uvedených v rozhodnutí žalovaného pojednal a uvedl, proč závěry z něj vyvozené považuje za splnění důkazního břemene daňového orgánu ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu. Pokud současně stěžovatel nebyl v rámci řízení před krajským soudem schopen skutková východiska, na nichž jsou vystavěna rozhodnutí správních orgánů, vyvrátit předložením vlastních důkazů, nelze než konstatovat, že postup krajského soudu při hodnocení dostatečnosti a správnosti skutkových zjištění daňových orgánů byl zcela v souladu se zákonem.

Ze všech výše uvedených důvodů tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. , ve spojení s ustanovením § 120 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. června 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu