



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 **K. N.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Zahradníkem, advokátem se sídlem Sládkova 351/II, Jindřichův Hradec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2007, č. j. 1802/07-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 8. 2007, č. j. 10 Ca 103/2007 - 18,

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 o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni ze dne 24. 10. 2006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2004. Důvody žaloby směřoval především do nesprávné interpretace § 3 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Není pravda, že mu byla část nemovitosti darována v souvislosti s podnikáním, ale v souvislosti s vypořádáním majetkových poměrů mezi sourozenci. Žalobce podnikal v darované nemovitosti s bratrem již před obdržení daru na základě smlouvy o sdružení.

Žalobce navíc uzavřel dne 6. 10. 2006 dodatek č. 1 k darovací smlouvě (uzavřené 12. 5. 2004) a dne 27. 3. 2007 dodatek č. 2, podle kterých byl ve lhůtě 8 měsíců od 6. 10. 2006 oprávněn od darovací smlouvy odstoupit. Dne 20. 4. 2007 také od darovací

smlouvy odstoupil a dne 23. 5. 2007 potvrdil souhlasné stanovisko s odstoupením i dárce nemovitosti. Protože v takovém případě se smlouva ruší od počátku, dar tedy nepřijal a není povinen platit žádnou daň.

Krajský soud jeho žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku zdůraznil, že vychází ze skutkového zjištění podloženého správním spisem v době vydání napadeného rozhodnutí. Skutková nova nelze v přezkumném řízení před soudem uplatňovat a soud k nim nemůže přihlížet.

Žalobce provozoval truhlářskou živnost společně s bratrem ve sdružení a to v dílně ve vlastnictví bratra; ten ji vlastnil od roku 1997. Ideální polovinu nemovitosti mu bratr daroval v roce 2004. Žalobce uplatňoval v předmětném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 nárok na odpis tohoto majetku i další výdaje, související s opravou budovy. Žalobce si v daném období počínal jako spoluvlastník budovy, což promítl do svých nároků podle zákona o daních z příjmů. Tyto skutečnosti mají význam při aplikaci předpisu o předmětu daně z příjmů fyzických osob.

Jestliže předmětem daru byla truhlářská dílna, která byla a je žalobcem využívána k podnikání, žalobce v rozhodném období uplatňoval odpisy a výdaje na opravu budovy, pak se jedná o dar, který byl žalobcem přijat v souvislosti s podnikáním.

Tvrzení, že se jedná o majetkové vypořádání mezi sourozenci, poprvé uplatnil až v žalobě, neuplatnil je v průběhu daňového řízení (v průběhu kontroly ani v odvolání). Podstatné pro věc však je, že bylo prokázáno, že v roce 2004 byl obdarován ideální polovinou nemovitosti určené k podnikání (truhlářské dílny) a takovým způsobem rovněž žalobcem využívané, žalobce sám se jako spoluvlastník majetku choval podle předpisů daňového práva.

K uzavření dodatků ke smlouvě, umožňující od ní odstoupit došlo v průběhu daňové kontroly, do doby vydání napadeného rozhodnutí však žalobce nepředložil žalovanému žádný důkaz o faktickém odstoupení od smlouvy. V době rozhodování nebyla žalovanému tato skutečnost známa; soud vychází ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí a nemůže proto přihlížet ke skutečnostem, nastalým prokazatelně až v době po vydání rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost z důvodů uvedených pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s.

Podstata námitek mířila do tvrzení, že soud nesprávně aplikoval § 75 s. ř. s. Účinky odstoupení od smlouvy působí ex tunc, žalobce se proto nikdy nestal vlastníkem nemovitosti. Tuto skutečnost soud posoudil nesprávně. Skutkový i právní stav v době vydání napadeného rozhodnutí byl ve skutečnosti takový, že žalobce již nebyl vlastníkem předmětné nemovitosti a dar proto nikdy nepřijal.

S ohledem na tuto skutečnost se měl soud zabývat jeho námitkou, že podmínky pro aplikaci § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nenastaly, protože nedošlo k přijetí daru v souvislosti s podnikáním (došlo totiž k odstoupení od darovací smlouvy). Na zákonnost rozhodnutí by mělo být proto nahlíženo jako na kategorii objektivní, nikoliv subjektivní, z pohledu správce daně.

Z těchto důvodů navrhl rozsudek krajského soudu ke zrušení a vrácení mu věci zpět.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že v době vydání rozhodnutí (24. 4. 2007) rovněž v katastru nemovitostí nebyl žádný záznam ohledně změny vlastnictví předmětné nemovitosti. Připomenul, že žalobce nemůže důvody pro zrušení rozhodnutí poprvé uplatnit až v žalobě a odkázal v tomto ohledu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2003, sp. zn. 4 Azs 21/2003, Sb. NSS č. 298/2004. Kasační stížnost považuje žalovaný za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal opodstatněnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, vycházel přitom z následující úvahy.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení před krajským soudem zodpovězena nesprávně, je otázka existence právního stavu (příjem z titulu daru ideální poloviny nemovitosti jako příjmu ke zdanění daní z příjmu fyzických osob) v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, zda soud interpretoval v tomto ohledu správně § 75 s. ř. s. i ve vztahu k existenci právního vztahu podle § 3 odst. 4 písm. a) o daních z příjmů.

Podstatné pro věc v tomto ohledu je skutečnost, že žalobce v kasační stížnosti již opustil žalobní tvrzení o vadné interpretaci § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy posouzení, zda v jeho případě mohlo jít o příjem hodnoty daru *v souvislosti* s podnikáním; ačkoliv se Nejvyšší správní soud se závěrem učiněným krajským soudem v tomto ohledu neztotožnil, nemohl se již, vzhledem k dispoziční zásadě ovládající kasační řízení, jím více zabývat.

Žalobce setrval již jen na tvrzení, že soud vadně posoudil samotnou existenci tohoto právního úkonu pro účely zdanění, jestliže došlo k odstoupení od něj.

K této otázce krajský soud uvedl, že do doby vydání napadeného rozhodnutí žalobce nepředložil žalovanému žádný důkaz o tom, že by od smlouvy odstoupil. V době rozhodování žalovaného nebyla tato skutečnost prokázána a žalovaný k ní proto nemohl přihlížet a vypořádat se s ní. Úkolem soudu je vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.

S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

Nelze však souhlasit s pasáží v druhém odstavci poslední strany rozsudku, kde soud uvedl, že ... „*skutečnosti nastalé až v době po vydání rozhodnutí nemohou mít vliv na důvod pro aplikaci § 3 odst. 4 písm. a)...*“. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 24. 4. 2007 a dne 20. 4. 2007 odstoupil žalobce od darovací

smlouvy. Odstoupil tedy od smlouvy skutečně ještě v době před vydáním rozhodnutí. Tato skutečnost tedy mohla mít vliv na posouzení samotné existence daru, to však výhradně za situace, kdy by v době vydání napadeného rozhodnutí byla tato skutečnost žalovanému známa. Přes zmíněnou korekci odůvodnění nelze však nikterak dovodit nesprávný konečný závěr soudu v tomto ohledu.

Podstatou přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví je kasační princip, což znamená, že pro soud je rozhodující skutkový stav objektivně existující v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), takže pozdější změny skutkové (popřípadě návrhy na dokazování mající ozřejmit skutkový stav podané teprve v žalobě) nemohou být pro soud rozhodné.

Zásadní pro věc je i skutečnost, že daňové řízení není v principu ovládáno zásadou vyšetřovací, naopak, důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu samotném (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Tuto zásadu musí respektovat i soud při posouzení skutkového stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu. K tíži žalovaného proto nemůže jít to, že žalobce nevnesl včas do daňového řízení informace o skutečnosti, která mohla mít vliv na posouzení věci a tyto informace sdělil až soudu. Jestliže žalobce neuvedl tyto skutečnosti před správcem daně a důkazy o provedeném právním úkonu nepředložil ve správním (daňovém) řízení, nemohl se jimi logicky správní orgán zabývat při svém rozhodování. Dodatečné dokládání ve správním řízení nepředložených důkazů až před soudem, nemůže již změnit skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel a nemůže proto k němu přihlížet ani soud. V tomto ohledu dospěl krajský soud ke správnému závěru, s nímž se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil.

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.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu