



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **NICO trading, spol. s r.o.** se sídlem Zahradní 484, Lázně Bělohrad, zastoupený JUDr. Ing. Petrem Tomašíkem, advokátem se sídlem Spálená 75/16, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31 Ca 195/2006 - 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byly zamítnuty jeho žaloby brojící proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15. 8. 2006, č. j. 1103/110/2006-Ve, a ze dne 1. 8. 2006, č. j. 1104/120/2006.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

První stížnostní námitka se týká toho, zda (a případně které) práce zaúčtované na účet 511 jako úpravy a udržování byly provedeny v provozovně stěžovatele na adrese

Dolní Nová Ves 116, a dále zda i práce provedené na adrese Zahradní 484 bylo rovněž možno podřadit pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jako náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K otázce prací prováděných na adrese Dolní Nová Ves 116 stěžovatel namítl, že krajský soud vycházel ze znaleckého posudku M. N., kterému však správce daně nesprávně předal smlouvy o dílo č. 07081 a 07156 a fakturu č. 03/001 a naopak mu nepředložil smlouvu o dílo ze dne 1. 9. 2002. Znalecký posudek tak byl vypracován na základě neúplných dokladů a neodpovídal proto skutečnosti. Na všechny práce týkající se opravy střechy na předmětném objektu totiž existovala smlouva o dílo a byl veden stavební deník, což prokazuje provedení těchto prací. Stěžovatel proto tvrdí, že takovýto znalecký posudek nemohl být dostatečným podkladem pro dodatečné stanovení daňové povinnosti. V tom spatřuje stěžovatel vadu spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu.

K opravám provedeným na adrese Zahradní 484 stěžovatel namítl, že se jednalo o nemovitost, na kterou se vztahovala nájemní smlouva, byť chybně označená jako smlouva o budoucí nájemní smlouvě. Obsahem této smlouvy bylo totiž také ujednání, podle něhož nájemce (stěžovatel) provede ještě před uzavřením nájemní smlouvy výměnu oken, vchodových dveří, opravu dlažeb, obkladů, podlah, sociálního zařízení atd. Tyto práce přitom byly považovány za obvyklé udržování a opravy předmětu nájmu. Protože náklady spojené s obvyklým udržováním nebytových prostor, činěné nájemcem, nepředstavují nepeněžní příjem pronajímatele, jsou posuzovány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na výpověď svědka O. Z., z níž je patrné, které práce byly provedeny na tom kterém objektu. Má proto za to, že srozumitelně sdělil důvody pro zařazení vynaložených nákladů jako výdajů na opravu hmotného majetku a tyto také prokázal a tak se přeneslo důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) na správce daně.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že se v případě objektu v Zahradní 484 jednalo o technické zhodnocení podle ustanovení § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to proto, že správce daně nezohlednil, že některé práce byly provedeny pro O. V. jako pro soukromou osobu, a také že tento závěr nebyl nikterak odůvodněn. Žalovaný proto neunesl na něj přenesené důkazní břemeno a neprokázal tak existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a úplnost účetnictví a jiných záznamů vedených stěžovatelem.

Stěžovatel dále tvrdí, že neměl a ani nemohl být sankcionován za to, že si neupravil svoje práva a povinnosti pro případ, že by nájemní vztah nebyl uzavřen. Rozbor správce daně, kterým byla smlouva o budoucí nájemní smlouvě překvalifikována na smlouvu o dílo, provedené bezúplatně, označil stěžovatel za „bezprecedentní“. Jestliže totiž v předmětné smlouvě nebyla uvedena konkrétní částka, za kterou bude věc poskytnuta k nájmu, avšak jiné určení ceny je dostatečně určité, není pravdou, že by tato podstatná náležitost chyběla. Opravy, provedené stěžovatelem, je třeba považovat za obvyklé udržování a opravy předmětu nájmu a posloužily tak k dosažení budoucích příjmů.

K procesnímu postupu krajského soudu stěžovatel namítl, že vůbec nebylo přihlédnuto k námitkám porušení zásady součinnosti, k vyžádanému omezení generální plné moci pro výslech svědka Z., k jeho výsledku bez přítomnosti zástupce stěžovatele (daňový poradce) a k nesprávnému postupu při projednávání zprávy o daňové kontrole. Soud se tak v podstatě zabýval pouze zprávou o daňové kontrole, odvoláním a rozhodnutím o odvolání, tj. omezil se na rozsah uvedený v daňovém řádu, což stěžovatel považuje za přepjatě formalistické. Krajský soud totiž dovodil, že je rozhodující, jaké důvody jsou uvedeny v odvolání, tímto rámcem je odvolací orgán vázán a následně pak tento rozsah předurčuje i rozsah soudního přezkumu. S tím stěžovatel nesouhlasí.

Pokud krajský soud jako obiter dictum dospěl k závěru, že nevyrozumění zástupce stěžovatele o místním šetření konaném dne 22. 12. 2003 není nedostatkem, který by mohl způsobit takové zkrácení práv stěžovatele, aby to mělo vliv na zákonnost rozhodnutí, namítá stěžovatel, že tím správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, tzn. zásadu úzké součinnosti s daňovými subjekty. Názor krajského soudu by ad absurdum mohl vést k výsledku, že v některé fázi daňového řízení není přítomnost daňového poradce nutná, resp. že není nutná vůbec. Tímto způsobem by byl daňový subjekt vystaven libovůli počínání správce daně.

Procesní pochybení spatřuje stěžovatel také ve výslovném omezení generální plné moci ze dne 22. 4. 2004 ve vztahu k výsledku svědka Z., které bylo vyžádáno Finančním úřadem v Hořicích s oznámením, že jinak nebude se statutárním orgánem stěžovatele jednat. Takto totiž byla omezena možnost účelně a účinně využít odborných znalostí zástupce v rámci probíhající daňové kontroly.

Při projednání zprávy o daňové kontrole (7. 10. 2005) stěžovatel namítl, že tato zpráva je chybná, jelikož se opírá o znalecký posudek ing. M. N., jehož součástí jsou i některé doklady, nesouvisející s provedením oprav. Tím byla zpochybněna jak celá zpráva o daňové kontrole, tak také znalecký posudek a způsob jeho zpracování. Tyto rozpory, na které bylo poukazováno, však nebyly odstraněny a správce daně tak porušil ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, podle něhož musí přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a současně žádá o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, což však nikterak neodůvodňuje.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkazuje na rozhodnutí, které v této věci vydal, a nadto uvádí, že poznámka správce daně uvedená ve zprávě o daňové kontrole na str. 5 a týkající se technického zhodnocení v souvislosti se stavebním povolením je nepodstatná, protože předmětem kontroly nebyla skutečnost, zda se jedná o vynaložené náklady na technické zhodnocení či opravu, nýbrž zda se jedná o náklady směřující k dosažení a udržení daňových příjmů.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Protože o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, samostatně již z důvodu ekonomie řízení nerozhodoval o žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatel uplatnil tři stížnostní důvody: nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vady správního řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

IV.a)

Na základě logické úvahy, že toliko v případě přezkoumatelného rozsudku je zpravidla možno přistoupit k jeho posouzení z hlediska skutkové správnosti a zákonnosti, se Nejvyšší správní soud prvně zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Pokud by totiž tato námitka byla shledána důvodnou, musel by být napadený rozsudek zrušen, čímž by se otevřel procesní prostor pro vydání rozhodnutí nového, které by již tímto deficitem netrpělo.

Je dobré začít obecnější myšlenkou, že i podle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 3, č. 34; nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, tamtéž, sv. 8, č. 85; nález ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, tamtéž, sv. 35, č. 155) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí totiž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Této judikatuře (s níž je plně v souladu ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu) je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá. Nejvyšší správní soud se proto, vycházející ze shora předestřených obecnějších úvah (viz také rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005, in: www.nssoud.cz), zabýval, zda napadený rozsudek krajského soudu obстоjí v konfrontaci s uvedenými požadavky.

Stěžovatel tento kasační důvod odůvodnil tím, že se krajský soud nevypořádal s některými námitkami, a to s odkazem na ustanovení § 68 písm. a) a § 75 odst. 1 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 50 odst. 3, 7 daňového řádu.

K tomu z obsahu soudního spisu plyne, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel sice v žalobách zpochybnil i zákonnost procesního postupu správce daně (porušení zásady součinnosti spočívající v provedení místního šetření bez přítomnosti zástupce stěžovatele, vyžádané omezení generální plné moci pro výslech svědka Z., nesprávný postup při projednání zprávy o daňové kontrole), nicméně že k těmto námitkám nemůže přihlížet. Vycházel přitom z ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s., podle něhož je žaloba nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného; a dále z ustanovení § 75 odst. 1 cit. zákona, které stanoví, že při přezkoumání napadeného správního rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud citovaná ustanovení vyložil ve spojení s § 50 odst. 3, 7 daňového řádu tak, že když je žalovaný v daňovém řízení povinen přezkoumat napadené rozhodnutí správce daně v rozsahu odvolacích námitek a krajský soud následně přezkoumává zákonnost takového rozhodnutí žalovaného, je rozhodující, jaké důvody uvede daňový subjekt v odvolání. Tímto rámcem je odvolací orgán vázán a následně tento rozsah předurčuje i rozsah soudního přezkumu.

S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Jak totiž uvedl zdejší soud již ve svých dřívějších rozhodnutích (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 31/2005, in: www.nssoud.cz), právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv správního. Sporné strany mají proto vždy rovné postavení. *„Podmínky, za jakých lze žalobu projednat, stanoví soudní řád správní relativně autonomně; splnění podmínek stanovených jinými právními předpisy než procesní úpravou soudního řízení správního musí být přímo soudním řádem správním nebo případně zvláštním předpisem předepsáno [tak se děje např. v § 68 písm. a) s. ř. s., který generelně vyžaduje splnění určitých předpokladů v rámci předcházejícího správního řízení; ze zvláštních předpisů např. § 32 zákona č. 325/1999 Sb., o azylu a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje speciální ustanovení o lhůtách pro podání správních žalob ve věcech azylu, vázaná na druhy důvodů, pro které žalobci nebylo ve správním řízení vyhověno]. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně [viz zákonnou výjimku v § 76 odst. 2 s. ř. s. a též judikaturu k otázce přezkumu některých podstatných porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39, uveřejněný pod č. 272/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 8. 1996, č. j. 6 A 147/94 - 18, uveřejněný v Právních rozhledech č. 3/1997, str. 145] omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body, které musí mít předepsaný obsah [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ze žádného ze zmíněných ustanovení s. ř. s. ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž stěžovatel uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení.*

Takové pravidlo nelze obecně dovodit ani extenzivním výkladem podmínky „vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem“, obsažené v již zmiňovaném § 68 písm. a) s. ř. s., neboť požadavek právní jistoty účastníka řízení ohledně podmínek přípustnosti správní žaloby (v daném případě žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s.) velí přiklonit se zde k výkladu doslovnému, tedy v podstatě k takovému, že podmínka je splněna, jestliže účastník řádný opravný prostředek ve správním řízení, který měl k dispozici (typicky odvolání), využil, tj. podal jej a napadl jím výrok či výroky rozhodnutí správního orgánu první instance alespoň v takovém rozsahu (z hlediska jeho subjektivních práv a povinností tímto výrokem či těmito výroky upravených), v jakém napadá výrok či výroky správního orgánu vydaného v druhé instanci; druhoinstanční rozhodnutí je pak z hlediska splnění podmínky uvedené v § 68 písm. a) s. ř. s. přezkoumatelné v takovém rozsahu jeho výroku či výroků, jenž obsahově odpovídá napadenému rozsahu výroku či výroků rozhodnutí prvoinstančního. ... Ani ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu nemůže být v daném konkrétním případě důvodem k tomu, aby bylo lze přisvědčit právnímu názoru stěžovatele. Podle § 50 odst. 3 věty první daň. ř. odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Tato věta nepochybně vymezuje rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím správním orgánem v daňovém řízení úžeji, než jak je tomu v řízení správním, kde § 59 odst. 1, část věty před středníkem správního řádu předepisuje přezkum odvoláním napadeného rozhodnutí v celém rozsahu, tj. z hlediska všech myslitelných aspektů jeho zákonnosti, a to z úřední povinnosti. V ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu však nelze odhlédnout od jeho věty druhé a třetí, jež stanovují, že vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Uvedené výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 daňového řádu totiž rozsah použitelnosti obecného pravidla zásadním způsobem redukují ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí ex officio, takže rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se i v daňovém řízení blíží rozsahu téhož typu přezkumu v řízení podle správního řádu (byť oproti rozsahu přezkumu podle správního řádu je nepochybně – abstraktně vzato – užší). Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé, které nutno vykládat extenzivně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn – toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou daňového řádu, jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat a které tedy nemohou – pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí – být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným.“

Bez ohledu na shora uvedené se nicméně krajský soud v nyní projednávané věci k předmětným námitkám vyjádřil, a to v rozsudku na str. 10 a 11, když tato část argumentace je započata slovy „*Obiter dictum krajský soud poznamenává...*“. Na tomto místě dospěl krajský soud k závěru, že tyto námitky by nemohly být shledány důvodnými, a to ani když by byly uplatněny řádně, tj. již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně.

Nejvyšší správní soud, který ze shora prezentovaných důvodů považuje názor krajského soudu o meritorní neprojednatelnosti těchto námitek za chybný, se proto musel dále zabývat tím, zda z hlediska tvrzené nepřezkoumatelnosti napadený rozsudek může obstát, když se v jeho odůvodnění s touto skupinou námitek vypořádal soud nad rámec nosných důvodů. Dospěl k závěru, že ano.

Vycházel z toho, že struktura odůvodnění rozhodnutí soudu může být v praxi velmi rozličná. Zpravidla soud nejprve rekapituluje skutková zjištění, průběh dosavadního řízení a vyjádření účastníků a poté přechází k vyhodnocení těchto skutkových zjištění a formuluje právní závěry, opřené o výklad aplikovaných právních předpisů. Není samozřejmě na závadu, když soud zvolí strukturu odůvodnění odlišnou, tzn. např. neprovede jakousi souhrnnou rekapitulaci věci, nýbrž přestře jednotlivá skutková zjištění, hodnocení důkazů a právní argumentaci vždy k jednotlivým právním otázkám, jimž se v daném rozhodnutí věnuje. Je totiž především věcí stylu práce a také „citu“ soudce v konkrétní věci, kterou strukturu odůvodnění považuje za vhodnější.

V každém případě je však od sebe třeba odlišit dvě části odůvodnění: rekapitulaci (resp. naraci) a vlastní argumentaci. Jestliže totiž v prvně zmíněné části jde v zásadě o to informovat účastníky řízení (a koneckonců i každého čtenáře) o skutečnostech, které soud považuje za relevantní, seznámit čtenáře se skutkovým příběhem věci a zároveň – obrazně řečeno – „ukázat všechny karty“, které jsou k dispozici; představuje část druhá výsledek vlastní intelektuální práce soudu. Smyslem této druhé části je totiž vyhodnotit skutkový stav věci a provést výklad práva, tj. nalézt logicky nejsprávnější a především spravedlivé možné řešení. Jen v některých případech pak soud považuje za vhodné od sebe odlišit důvody, které ho vedly k vlastní formulaci výrokové části rozhodnutí, od další argumentace, která určitě není pravidelnou součástí odůvodnění rozhodnutí a bývá proto zpravidla uvozována slovy „nad tento rámec“, příp. „jako obiter dictum soud uvádí“ apod.

Nejvyšší správní soud má však za to, že vzájemné odlišování nosných důvodů rozhodnutí (ratio decidendi) a vyslovení se k některým právním či skutkovým otázkám nad jejich rámec (obiter dictum) nelze nazírat příliš schématicky a určitě je nelze jakkoliv přeceňovat. Toto odlišení je totiž výrazem vyjádření názoru rozhodujícího soudu, co považuje za jádro rozhodnutí, a co má význam jen např. z hlediska jeho lepší srozumitelnosti, dovysvětlení některých otázek, bližšího seznámení s myšlenkovými pochody soudu apod. V obou případech se však jedná o názor soudu, vyslovený vrchnostenským způsobem: formou individuálního právního aktu. Tato forma rozhodnutí je závazná jako celek a nelze proto apriori vyloučit, že část označená jako obiter dictum tuto povahu mít nemůže. Velmi srozumitelně řečeno: názor soudu na to, zda se jedná či nikoliv o obiter dictum, může být v praxi nakládání s daným judikátem značně modifikován a může dojít i k tomu, že obě popsané části mohou být zaměňovány. Nemluvě ani o tom, že ne vždy rozhodující soud srozumitelně odliší, kterou část odůvodnění zamýšlel jako nosnou a kterou naopak jen jako dovysvětlující, takže způsob výkladu takového judikátu sám nikterak neulehčí. Za situace, kdy je již obecně přijímán názor, podle něhož právní norma žije do značné míry nezávisle na svém gramatickém vyjádření v textu právního předpisu a je především úkolem interpreta najít její skutečný smysl, potom nutně platí tato teze obdobně i pro práci s judikaturou. Teprve interpretační

a aplikační praxe totiž často ukáže, které části rozhodnutí soudů se ukáží v průběhu času jako nosné, zavazující, precedenční, a které naopak mají jen velmi úzký, veskrze toliko informační, význam.

Takto viděno proto Nejvyšší správní soud nevnímá jako rozhodné, že se s předmětnou skupinou žalobních námitek krajský soud vypořádal tolik v části odůvodnění, nadepsané jako „obiter dictum“. Důležité je, že tak vůbec učinil, že žádný ze žalobních bodů zcela neopomenul a této části kasační stížnosti proto není možno přisvědčit.

Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto naplněn nebyl.

IV.b)

Druhým důvodem, který stěžovatel uplatnil, je tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V daném případě je zjevné, že stěžovatel brojí proti způsobu výkladu některých zákonných ustanovení, nikoliv proti tomu, že by byla aplikována ustanovení nepřipadná. Třetí stížnostní důvod spočívá v tvrzených vadách správního řízení, pro které měl soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Protože stěžovatel v textu kasační stížnosti tyto dva důvody od sebe nikterak neoddělil a i s ohledem na jejich povahu v tomto konkrétním případě, kdy se do značné míry obsahově prolínají, považuje zdejší soud za racionální se jimi zabývat společně.

Stěžovatel nejprve namítá, že výdaje vynaložené na práce provedené v jeho provozovně na adrese Dolní Nová Ves 116 a dále na práce realizované na adrese Zahradní 484 měly být shledány daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jako náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

K tomu z obsahu spisu plyne, že Finanční úřad v Nové Pace v rámci daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2005, č. j. 6715/05/240930/8248) zjistil, že stěžovatel mezi daňově uznatelné náklady zahrnul i výdaje zaplacené za bourací a stavební práce včetně výměny oken, opravu střechy a opravu rozvodů vody a sociálního zařízení včetně materiálu. Tyto práce však byly provedeny na majetku, který nebyl ve vlastnictví stěžovatele. Konkrétně se jednalo o objekt na adrese Zahradní 484, tj. o rodinný dům, jehož vlastníkem je jednatel stěžovatele (NICO trading, spol. s r. o.) O. Vencl. Správce daně postupoval podle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a vzal v úvahu skutečný obsah právního úkonu, jelikož dospěl k závěru, že jeho skutečný obsah byl zastřen stavem formálně právním. V důsledku výše prezentovaných zjištění Finanční úřad v Nové Pace stěžovateli daňově neuznal celkem pět faktur, vystavených za práce provedené dodavateli O. Z. J. I. a J. K., a proto mu dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 387 000 Kč a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za stejné zdaňovací období ve výši 113 499 Kč.

Smlouvu o smlouvě budoucí uzavřenou podle ustanovení § 50a občanského zákoníku vyhodnotil správce daně tak, že z ní nelze vyvozovat práva a povinnosti stran k budoucímu předmětu nájmu. Proto zvláštní ujednání, v této smlouvě obsažená, jsou ve skutečnosti smlouvou o dílo, které však bylo vyhotoveno pro O. Vencla bezúplatně. Ze sjednaných podmínek totiž neplynulo, že by náklady vynaložené stěžovatelem jako nájemcem sloužily např. k pokrytí budoucích splátek nájemného anebo by byla jejich návratnost zajištěna jinak. Nejednalo se proto o běžné úpravy či údržbu, nýbrž o technické zhodnocení objektu dle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů; ve skutečnosti šlo o nepeněžitě plnění (dar) ve prospěch osoby jednatele O. Vencla.

Tento závěr potvrdil v rozsudku napadeném nyní projednávanou kasační stížností krajský soud, když konstatoval, že jakkoliv byla uzavřena smlouva o budoucí smlouvě nájemní, nelze z dalšího postupu účastníků této smlouvy dovodit, že by jejich úmysl směřoval skutečně k uzavření nájemního vztahu.

K tomu zdejší soud uvádí, že se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že není v pravomoci správce daně „překvalifikovat“ smlouvu, uzavřenou daňovým subjektem. Platí totiž, že každý úkon je třeba posuzovat nikoliv podle jeho formy, nýbrž podle obsahu. V daném případě pak správce daně postupoval podle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož *„při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“* Z citovaného plyne, že správce daně je oprávněn zjišťovat skutečný obsah právního úkonu. Otázka je proto ve skutečnosti postavena tak, zda v nyní projednávané věci dospěl správce daně (a následně žalovaný a krajský soud) ke správnému závěru, že formálně označená smlouva o budoucí nájemní smlouvě touto smlouvou nebyla a že ve skutečnosti smyslem tohoto smluvního vztahu bylo zastřít zhodnocení majetku jednatele společnosti O. Vencla.

Podle ustálené judikatury zdejšího soudu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, in: č. 1301/2007 Sb. NSS) platí, že *„o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. ... Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“*

Nejvyšší správní soud má na základě shora prezentovaných informací za to, že v nyní projednávaném případě rozhodnutí správce daně plně koresponduje s předestřenými podmínkami pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak, jak je vymezil zdejší soud: byl přesně označen úkon, který smluvní strany nechťely (smlouva o budoucí smlouvě nájemní), současně byl popsán právní úkon zamýšlený (smlouva o dílo) a podrobně a přesvědčivým způsobem byly vyloženy skutečné motivy daňového subjektu (zhodnocení majetku jednatele společnosti). Za těchto okolností tedy nelze krajskému soudu, který se ztotožnil se závěry finančních orgánů, nic podstatného vytknout.

Z obsahu citované smlouvy o uzavření budoucí nájemní smlouvy ze dne 4. 7. 2002 je totiž patrné, že smluvní strany (O. Venc jako budoucí pronajímatel a stěžovatel jako budoucí nájemce) se dohodly na uzavření nájemní smlouvy, a to nejpozději do 31. 12. 2005. Nebyla však sjednána výše nájmu; naopak stěžovatel se zavázal ještě před uzavřením nájemní smlouvy provést vlastním nákladem blíže specifikované práce. Z vyjádření stěžovatele ze dne 23. 5. 2005 pak plyne, že k tomuto dni ještě nebyla uzavřena nájemní smlouva a nebyla uzavřena do dne vydání napadeného rozsudku krajského soudu, tj. do 18. 12. 2007. Závěr správce daně o tom, že náklady vynaložené stěžovatelem na provedení předmětných prací na objektu, k němuž však ještě neměl založen v podstatě žádný právní vztah, a navíc v dlouhodobém časovém horizontu a za situace, kdy se smluvní strany nedohodly ani na výši nájmu, který by měl logicky výši vynaložených nákladů zohledňovat, nelze považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů proto Nejvyšší správní soud pokládá za zcela logický a řádně odůvodněný. Je proto možno potvrdit závěr krajského soudu, že ve skutečnosti se jednalo o nepeněžitý příjem O. Vencla.

Rovněž tato námitka je proto nedůvodná, protože správce daně unesl důkazní břemeno, které na něj přešlo tím, že předmětné náklady neuznal jako daňově odčitatelné položky.

Stěžovatel dále namítá, že znalecký posudek M. N. (č. 1768/2005), z něhož krajský soud vycházel při hodnocení prací prováděných na adrese Dolní Nová Ves 116, byl vypracován na základě neúplných dokladů a neodpovídal proto skutečnosti. K tomu krajský soud uvedl, že faktura č. 03/001, která měla být podle stěžovatele znalci chybně předložena, v jeho podkladech vůbec není zmíněna a smlouvy o dílo č. 07081 a 07156 obsahovaly pouze údaje o závazku zhotovitele k provedení opravy střechy provozovny na adrese Dolní Nová Ves 116 s odkazem na nabídkovou cenu bez specifikace konkrétních prací a materiálu. Protože znalec zjišťoval skutečný stav provozovny stěžovatele v rámci místního šetření, nemohlo jej předložení těchto dokumentů a naopak nepředložení dokumentů jiných jakkoliv zmást. Navíc, stěžovatel přes výzvu správce daně nerozlišil, na které z obou adres byly předmětné stavební práce provedeny.

Z obsahu citovaného znaleckého posudku Nejvyšší správní soud konstatuje, že úkolem znalce bylo posoudit, zda práce, popsané na přiložených fakturách, byly provedeny v provozovně stěžovatele Dolní Nová Ves 116, zda byl skutečně využit vyfakturovaný materiál a zda vyčíslená cena prací odpovídá běžným cenám. Krajskému soudu je nutno přisvědčit v tom, že faktura č. 03/001 skutečně není vůbec zmíněna mezi podklady, s nimiž znalec pracoval. Tato námitka je proto bezpředmětná. Smlouvy o dílo č. 07156 a 07081 mezi podklady, s nimiž znalec pracoval, zahrnuty byly. Stalo se tak zjevně nedopatřením, jelikož z jejich obsahu je patrné, že se týkají zcela jiného subjektu než stěžovatele (PFT, spol. s r. o.). Z obsahu posudku je nicméně patrné, že citované smlouvy neměly pro znalce žádnou relevanci, neboť na ně ve svých závěrech neodkazoval a zjevně z nich ani nevycházel. Lze proto souhlasit s námitkou stěžovatele jen potud, že tyto smlouvy neměly být znalci vůbec předány a jestliže k tomu došlo, jednalo se o chybu. Nicméně současně se zdejší soud plně shoduje se závěrem krajského soudu, že toto

pochybení nemělo v daném případě vůbec žádnou relevanci. K námitce, že znalec neměl k dispozici předmětnou smlouvu o dílo, je třeba uvést, že znalec hodnotil faktické provedení zednických prací O. Z. a na základě místního šetření zjistil, že v posuzované budově nebyly v roce 2002 provedeny fakturované práce a ani nebyl použit fakturovaný materiál. Již z povahy věci je zřejmé, že na tomto závěru by nemohlo nic změnit ani to, když by měl znalec k dispozici smlouvu o dílo, příp. další listinné podklady: rozhodné totiž nebylo to, jaké podklady existovaly, nýbrž zda fakturované práce byly provedeny a v tomto směru se stěžovateli závěry znaleckého posudku podle přesvědčení zdejšího soudu nepodařilo zpochybnit.

Ani této námitce proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Poslední skupina námitek se týká tvrzených procesních pochybení správce daně a žalovaného.

Stěžovatel namítá, že u něj bylo provedeno místní šetření bez přítomnosti jeho zástupce. K tomu krajský soud uvádí (byť jen jako „obiter dictum“ – viz výše), že daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena za přítomnosti jeho zástupce s neomezenou plnou mocí (viz protokol o ústním jednání zahajujícím daňovou kontrolu ze dne 19. 11. 2003). Dne 22. 12. 2003 proběhlo místní šetření, při kterém jednal správce daně přímo se stěžovatelem jako s daňovým subjektem. To daňový řád umožňuje a jelikož se jednalo o provedení prohlídky objektu provozovny, jednalo se o úkon podřaditelný pod ustanovení § 10 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *„zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět.“*

Nejvyšší správní soud se shodně s krajským soudem domnívá, že předmětný úkon je podřaditelný pod případy, na které pamatuje citované ustanovení daňového řádu. Pokud však správce daně zástupce stěžovatele o tomto úkonu nevyrozuměl (a ze spisu neplyne, že by se tak stalo), došlo skutečně k porušení zákona a byla tedy zjištěna vada řízení. Současně je ale nutno uvést, že tato vada by mohla vést ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu jen tehdy, jestliže by dosáhla takové intenzity, že by v jejím důsledku bylo lze uvažovat o ovlivnění výsledku celého daňového řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. K této domněnce však v daném případě není dán žádný rozumný důvod. Jak totiž správně konstatoval krajský soud, smyslem tohoto místního šetření bylo zjistit, zda a které stavební úpravy byly provedeny v příslušném objektu, což je jednoznačně záležitost faktická a nikoliv odborná. Důležité je rovněž to, že v průběhu celého řízení byl dán stěžovateli i jeho zástupci dostatečný prostor pro to, aby uvedli „na pravou míru“ zjištění a tvrzení, provedená v průběhu místního šetření.

Nejvyšší správní soud nemohl konečně přehlédnout ani to, že ve správním spise je založen i úřední záznam, z něhož plyne, že dne 19. 7. 2004 sdělil jednatel stěžovatele O. Vencl telefonicky pracovníkovi správce daně, že se vrátil z dovolené a že se dozvěděl o místním šetření (poznámka soudu: jednalo se o jiné místní šetření než shora popsané) až dnes, a proto bylo sjednáno, že zajistí náhradní termín. Dne 19. 7. 2004 byl proto se

jmenovaným telefonicky sjednán náhradní termín na 11. 8. 2004 s tím, že na toto jednání jeho zástupce ing. T. Š. vystaví omezení plné moci, protože u tohoto úkonu chce být přítomen jednatel sám. Je tak zcela zjevné, že ze strany správce daně nebyla v tomto konkrétním daňovém řízení porušována ani zásada součinnosti, jak v kasační stížnosti stěžovatel opakovaně tvrdí.

Dále stěžovatel namítá, že bylo vyžádáno omezení generální plné moci pro výslech svědka Z., který byl proveden bez přítomnosti zástupce stěžovatele (daňového poradce). K tomu ze správního spisu plyne, že k výslechu došlo dne 30. 4. 2004 za účasti statutárního zástupce stěžovatele O. Vencla, přičemž o jeho konání byl zástupce stěžovatele vyrozuměn oznámením správce daně dne 8. 4. 2004, které osobně převzal dne 19. 4. 2004. Nelze tedy správci daně důvodně vytknout, že by omezil práva stěžovatele na zastoupení při tomto úkonu. Navíc, ve shodě s krajským soudem, ani zdejší soud nezjistil, že by k omezení generální plné moci ze dne 22. 4. 2004 došlo v důsledku jakékoliv formy nátlaku ze strany správce daně. Toto tvrzení stěžovatele má zdejší soud za neprokázané a tedy neopodstatněné. Konečně, i z citovaného omezení generální plné moci je zřejmé, že o výslechu jmenovaného svědka dne 30. 4. 2004 byl zástupce stěžovatele informován. Žádné procesní pochybení ze strany správce daně proto Nejvyšší správní soud nezjistil.

Konečně stěžovatel tvrdí, že byla nesprávně projednána zpráva o daňové kontrole, jelikož ačkoliv stěžovatel uplatnil námitky proti znaleckému posudku, správce daně setrval na svých závěrech. Z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole totiž plyne, že stěžovatel vyslovil nesouhlas s jejími závěry (zpochybnil celou zprávu) a namítl, že součástí znaleckého posudku byly i některé nesouvisející doklady. Dále vyslovil nesouhlas se způsobem hodnocení smlouvy o budoucí nájemní smlouvě.

K tomu zdejší soud předně uvádí, že k otázce podkladů pro vypracování předmětného znaleckého i k předmětné smlouvě se již dostatečně vyjádřil výše, když dovodil, že tyto námitky nemají žádnou věcnou relevanci. K argumentaci stěžovatele je pak dobré uvést, že nelze zaměňovat procesní práva účastníka správního řízení, která samozřejmě musí být v plném rozsahu šetřena, a právo na úspěch ve věci, které samozřejmě právo nemůže nikdy garantovat. Skutečnost, že daňový subjekt se závěry daňové kontroly nesouhlasí, totiž nelze vykládat tak, že tato okolnost – ve svých důsledcích – znemožňuje vydání platebního výměru, který se pro daňový subjekt jeví nevýhodným. Až do takového absurdního důsledku může dospět úvaha stěžovatele. Nelze totiž přehlédnout, že obsah těchto námitek může daňový subjekt účinně uplatnit v rámci odvolacího řízení, příp. v rámci následného přezkumu ve správním soudnictví, což stěžovatel ostatně také učinil. Jejich nezohlednění správcem daně ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí proto v žádném případě neznámá jakékoliv omezení procesních prostředků, které může daňový subjekt využít na svoji obranu.

Ani tato skupina stížnostních námitek, týkajících se průběhu daňového řízení, proto nebyla shledána důvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. července 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu