



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Mgr. E. V.**, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2007, čj. 767/07-1100, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 8. 2007, čj. 10 Ca 71/2007 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 8. 2007, čj. 10 Ca 71/2007 - 41, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Milevsku (správce daně) dodatečně vyměřil žalobkyni rozhodnutím ze dne 10. 5. 2006, čj. 14440/06/098970, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 2480 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 2. 2007, čj. 767/07-1100, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 8. 8. 2007, čj. 10 Ca 71/2007 - 41, zamítl.

III.1

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a opomenutí krajského soudu vypořádat se se všemi námitkami stěžovatelky [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jakkoliv své námitky výslovně nepodřadila citovaným zákonným ustanovením.

Stěžovatelka uvedla, že si od svého manžela pronajala nebytové prostory za cenu 2250 Kč/m²/rok. Podle správce daně nebyl nájem ve výši obvyklé, ale byl vyšší, čímž si stěžovatelka zvýšila náklady a snížila daň z příjmů.

Stěžovatelka naopak tvrdí, že předložila správci daně řadu důkazů, zejm. úplnou Zprávu č. 10/2003 o zjištěních z provedeného auditu Kontrolního výboru Zastupitelstva města Milevska, dokumentující výši nájemného. U více nájemních smluv ve Zprávě je přitom uvedeno vyšší nájemné, než stěžovatelka sjednala se svým manželem, vždy u prostor, které slouží podnikatelskému účelu nebo mají výhodnější umístění. Zpráva obsahuje také doporučení Rady Města Milevska pronajímat v atraktivních částech města nebytové prostory výběrovým řízením. V těch je podle stěžovatelky dosahované stejné nájemné jako v jejím případě a rozpětí nájemného ve smlouvách uzavíraných městem činí 500 – 3500 Kč, nikoliv 500 – 800 Kč jak uzavřeli správce daně a krajský soud. Správce daně důkaz nepřijal s tím, že nájemní smlouvy uzavřené mezi městem a podnikateli nepředstavují vztahy mezi podnikateli. Byť tato argumentace nemá zákonnou oporu, krajský soud se s postupem správce daně ztotožnil a dokonce uvedl, že ceny uvedené ve Zprávě (a vyšší než nájem stěžovatelky) byly nájmem neobvyklým. Stěžovatelka se v té souvislosti táže, jak má běžný podnikatel zjistit, co je cenou obvyklou, zejm. za situace, kdy nemá oprávnění jako správce daně a nemůže provést šetření k obsahu smluv a výši nájemného u ostatních podnikatelských subjektů.

Dále stěžovatelka předložila správci daně nabídky zájemců o nájem předmětné nemovitosti z výběrového řízení o uzavření nájmu, které provedl pronajímatel (manžel stěžovatelky). Správce daně tyto důkazy odmítl s tím, že se nabídky z výběrového řízení nerealizovaly.

Stěžovatelka navrhla správci daně rovněž výslech účastníků předmětného výběrového řízení R. K. a M. D. Správce daně označil výpověď M. D. za nevěrohodnou, ve vztahu k výpovědi R. K. se stěžovatelka teprve u soudního jednání dozvěděla, že ji správce daně hodnotil a hodnocení uvedl do neveřejné části spisu. Stěžovatelka u krajského soudu namítla, že nelze hodnotit důkazy, se kterými stěžovatelka nemá možnost se seznámit. Krajský soud uvedl, že obsahy protokolů o ústním jednání s dotčenými pronajímateli jsou po právu vyloučeny z veřejné části spisu, ale k hodnocení výpovědi svědka nezaujal žádné stanovisko. Stěžovatelka pak tvrdí, že nenapadla uvedení údajů z jiných šetření, ale obsah výpovědi svědka, se kterou se seznámila a sama ji navrhla jako důkaz.

Správce daně podle stěžovatelky bezdůvodně zpochybnil i další důkazy, které mu předložila, zejm. nájemní smlouvy uzavřené stejným pronajímatelem jako v jejím případě (manželem stěžovatelky) s FORTUNOU sázkovou kanceláří, a.s., se společností EL RANCHO, a. s., a s B. H. Ve všech přitom bylo sjednáno vyšší nájemné než v případě stěžovatelky. Podle správce daně nelze tyto smlouvy porovnávat, neboť vycházejí z odlišných smluvních podmínek (služby, zařízení, nájemné z výnosů aj.). Stěžovatelka ovšem uvádí, že „v celém městě se nenajdou dvě naprosto totožné nájemní smlouvy“. Krajský soud k těmto smlouvám navíc uvedl, že nebyly uzavřeny mezi personálně propojenými osobami. Stěžovatelka závěru krajského soudu nerozumí, protože měla

prokázat cenu obvyklou, nikoliv cenu obvyklou mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami.

Dále stěžovatelka namítla, že správce daně nesprávně určil cenu obvyklou podle aritmetického průměru u jím vybraného vzorku nájemních smluv. Stěžovatelka tvrdí, že cenu obvyklou je možné určit jako cenu danou cenovým rozpětím mezi nejnižším a nejvyšším nájmem v daném místě. V posuzované věci se výše nájmu stěžovatelky pohybovala v rámci takového rozpětí.

Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením správce daně, že daň byla stanovena dokazováním. Daň byla totiž stanovena na základě zvláštní úpravy v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Správce daně rovněž odmítl důkazy předložené stěžovatelkou s tím, že se nejedná o smlouvy uzavřené pouze mezi podnikateli. Stěžovatelka však tvrdí, že smlouvy uzavřené městem a podnikateli také zakládají obchodní vztahy. Důkazní řízení podle stěžovatelky proběhlo v rozporu s § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť správce daně hodnotil pouze ty důkazní prostředky, které podporovaly jeho názor. Opomenutím hodnotit provedené a předložené důkazy správce daně porušil zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů (§ 2 daňového řádu). Stěžovatelka v té souvislosti poukázala na analogii se soudním řízením, v němž tzv. opomenuté důkazy téměř vždy povedou k nepřezkoumatelnosti a protiústavnosti soudního rozhodnutí.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že vůči němu stěžovatelka uplatňuje stejné námitky jako v žalobě.

Stěžovatelka nebyla podle žalovaného zkrácena na svých právech, její daňová povinnost byla stanovena dokazováním, přestože správce daně postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně zároveň postupoval v souladu s § 2 daňového řádu, hodnotil důkazy předložené stěžovatelkou i ty, které si sám opatřil, a řádně seznámil stěžovatelku se zprávou o daňové kontrole. Dále pak žalovaný podrobně zrekapituloval průběh správního řízení.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že se část kasační stížnosti soustředí na rekapitulaci vývoje věci a na polemiku s právním názorem a závěry žalovaného, resp. správce daně. Kasační stížnost je ovšem opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu a tedy i stížní námitky, jimiž se Nejvyšší správní soud zabývá

(§ 103 odst. 1 s. ř. s.), se odvíjejí vždy od tvrzeného pochybení krajského soudu. Toto pochybení může představovat jak nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], tak nezohlednění vad řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jsou-li ovšem kasační stížností namítány vady řízení před správním orgánem, musí se jednat vždy o vady, které mj. byly namítány před krajským soudem, nebo ke kterým byl tento soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 76 s. ř. s.) – jak vyplývá i z textu „a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit“ [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. I tato námitka tak brojí primárně proti rozhodnutí krajského soudu, nikoliv proti samotnému rozhodnutí správního orgánu.

Stěžovatelka je pak povinna v kasační stížnosti explicitně uvést jí spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu a vymezit tak rozsah přezkumu tohoto rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005 - 74, www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních stížných námitek nelze nahradit zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006 - 58, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud, předmětem jehož přezkumu je právě rozhodnutí krajského soudu, se tak nemůže zabývat kasační stížností v rozsahu, v němž stěžovatelka rekapituluje dosavadní průběh řízení nebo polemizuje se žalovaným způsobem odpovídajícím žalobě, aniž by bylo zřejmé, v čem vytýká pochybení krajského soudu, který se věcí zabýval a v rozsahu žalobních námitek ji přezkoumal. Ostatně, domáhala-li se stěžovatelka kasační stížností nejen zrušení rozsudku krajského soudu, ale také jemu předcházejících správních rozhodnutí, přisuzuje tím Nejvyššímu správnímu soudu pravomoci, jimiž tento soud nedisponuje (srov. § 102 s. ř. s. a § 110 odst. 1 s. ř. s.).

Krajskému soudu stěžovatelka vytkla, že uzavřel shodně se správcem daně na rozpětí nájmu ve smlouvách uzavíraných městem mezi 500 a 800 Kč/1 m²/rok a nikoliv 500 až 3500 Kč/1 m²/rok, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud navíc podle stěžovatelky nezákonně, resp. bez zákonné opory, přitakal správci daně, který nepřijal Zprávu jako důkaz s tím, smlouvy uzavírané na jedné straně městem nezakládají vztahy mezi podnikateli. Krajský soud dokonce uzavřel, že ceny nájmu uvedené ve Zprávě, které byly mnohem vyšší než nájem stěžovatelky, byly nájmem neobvyklým.

Tvrzení stěžovatelky neodpovídá obsahu spisů, ani závěru krajského soudu. Rozpětí 500 – 800 Kč/1 m²/rok odpovídá prvnímu zjištění správce daně, který ovšem v průběhu správního řízení provedl další šetření a dospěl k obvyklé ceně ve výši 1500 Kč/1 m²/rok. Tento průběh správního řízení a závěr se odrazil v rozhodnutí žalovaného i v rozsudku krajského soudu, který o rozpětí 500 – 800 Kč/1 m²/rok hovoří právě pouze v souvislosti s prvním šetřením správce daně. V odůvodnění rozsudku krajského soudu nelze nalézt oporu ani pro stížní námitku, podle níž krajský soud přitakal správci daně, který nepřijal Zprávu jako důkaz s tím, že smlouvy uzavírané na jedné straně městem nezakládají vztahy mezi podnikateli. Krajský soud v tomto směru pouze konstatoval k argumentaci stěžovatelky cenami přesahujícími 3000 Kč/1 m²/rok, že se jednalo o prostory

pronajímané výjimečně na základě výběrového řízení obálkovou metodou, nikoliv o nájemné obvyklé ve městě. Krajský soud tak uvedl s odkazem na zjištění učiněná ve správním řízení v případě jednoho konkrétního nájmu důvody jeho neobvyklé výše. Tento závěr ovšem stěžovatelka, s výjimkou vyjádření nesouhlasu, konkrétními argumenty nezpochybnila.

Ve vztahu k tvrzeným pochybením krajského soudu stěžovatelka dále uvedla, že v řízení před krajským soudem namítla, že *„nelze hodnotit důkazy předložené stěžovatelkou v úředním záznamu, se kterým nemá možnost se stěžovatelka seznámit“*. Krajský soud podle ní k námitce uvedl, že obsahy protokolů o ústním jednání s dotčenými pronajímateli jsou po právu vyloučeny z veřejné části spisu, ale nezaujal žádné stanovisko k hodnocení výpovědi svědka. Stěžovatelka přitom tvrdí, že nenapadla uvedení údajů z jiných šetření, ale hodnocení obsahu výpovědi svědka, se kterou se seznámila a sama ji navrhla jako důkaz.

Ani tato stížní námitka nemá oporu v obsahu spisu. Předmětnou žalobní námitku nelze v žalobě nalézt vůbec, v protokolu o jednání před krajským soudem dne 8. 8. 2007 je uvedeno, že stěžovatelka *„upozornila na to, že správce daně zhodnotil důkazy, nikoli jak by mělo být správně ve zprávě o daňové kontrole, ale až v úředním záznamu. Tuto skutečnost se dozvěděla při jednání před krajským soudem, které probíhalo v obdobné kauze syna žalobkyně O. V.“*. Nejvyšší správní soud neshledal, že by toto relativně obecné tvrzení stěžovatelky představovalo řádně uplatněný žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d), odst. 2 s. ř. s.] a krajský soud proto nepochybil, pokud se jím dále nezabýval. Nejvyšší správní soud tedy již nad rámec nutného odůvodnění podotýká, že tvrzení v kasační stížnosti, podle nějž *„Krajský soud k této námitce uvedl ...“*, nemá oporu ve spisu, neboť z protokolu o jednání ani z písemného vyhotovení rozsudku není patrné, že by krajský soud na citované tvrzení stěžovatelky jakkoliv reagoval.

Dále stěžovatelka uvedla, že předložila správci daně nájemní smlouvy, které uzavřel stejný pronajímatel jako v jejím případě s FORTUNOU sázkovou kanceláří, a. s., s EL RANCHO, a. s., a s B. H., přičemž nájemné sjednané v těchto smlouvách bylo vyšší než v případě stěžovatelky. Podle správce daně tyto nájmy nelze porovnávat, neboť jsou v jednotlivých nájemních smlouvách odlišné podmínky. Krajský soud podle stěžovatelky uvedl, že tyto nájmy nelze akceptovat, neboť nebyly uzavřeny mezi osobami personálně propojenými. Stěžovatelka závěru krajského soudu nerozumí, neboť měla prokázat cenu obvyklou, nikoliv cenu obvyklou mezi osobami ekonomicky a personálně propojenými.

Nejvyšší správní soud této námitce přisvědčil. Krajský soud se s žalobní námitkou, podle níž správce daně bezdůvodně zpochybnil listinné důkazy, jimiž žalobkyně dokládala obvyklou výši nájemného (jednalo se mj. o předmětné smlouvy), vypořádal konstatováním *„správce daně uvedl, že v těchto případech nejednalo se o osoby ekonomicky ani personálně propojené a z toho důvodu není daňovým předpisem výše nájemného nikterak omezena“*. Závěr krajského soudu popírá důvod, pro který stěžovatelka smlouvy předložila a který má oporu v zákonném požadavku. Stěžovatelka totiž dokládala výši nájemného právě mezi osobami personálně a ekonomicky nepropojenými (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Uzavřel-li v té souvislosti žalovaný, že se jednalo o smlouvy s odlišnými podmínkami a stěžovatelka v žalobě namítla, že byly smlouvy zpochybněny bezdůvodně, měl se krajský soud zaměřit na skutečnost, zda se jedná o smlouvy se srovnatelnými obchodními

podmínkami jako v případě stěžovatelky, a zda tedy bylo jejich nezohlednění v závěrech finančních orgánů skutečně bezdůvodné. Neučinil-li tak krajský soud a s žalobní námitkou se vypořádal pouze konstatováním závěru správce daně, navíc jak shora uvedeno způsobem ne zcela odpovídajícím skutečnosti, zatížil rozsudek nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], které se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolala.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu