



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **1. Českolipská a. s.**, se sídlem v České Lípě, Jindřicha z Lipé čp. 108, zastoupené Mgr. Radkem Jilgem, advokátem se sídlem v Praze 1, Karolíny Světlé 14, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 14. 11. 2007, č. j. 59 Ca 79/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 14. 11. 2007, č. j. 59 Ca 79/2005 - 32 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 14. 11. 2007, č. j. 59 Ca 79/2005-32 byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 5. 2005, č. j. 406/120/00/05, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě ze dne 16. 6. 2004, č. j. 43724/04/172910/5143 o doměření daně z příjmů právnických

osob za rok 2000 v částce 156. 240 Kč. Krajský soud vytyčil jako spornou otázku hodnocení důkazů s přihlédnutím k § 23 odst. 7 zákona č. 586/1002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Odkázal na skutková zjištění a právní závěry v rozhodnutí finančního ředitelství a zdůraznil, že po zhodnocení svědeckých výpovědí se přiklonil k jeho právnímu a vyslovil, že stěžovatelka neprokázala, že nebytové prostory byly pro podnikání zcela nevyhovující. Nadto byly tyto prostory dne 2. 1. 2001, tedy před rekonstrukcí, pronajaty a využívány pro uzenářskou výrobu až do 30. 6. 2001. Dne 27. 5. 2000 byla uzavřena smlouva o pronájmu prostor pro provozování obchodu a drobné řeznicko-uzenářské výroby mezi stěžovatelkou a K. K., proto neuvěřilo finanční ředitelství ani krajský soud tvrzení K. K. o stavu nemovitosti vylučujícím podnikání. Krajský soud se ztotožnil s finančním ředitelstvím při hodnocení fotografií, které byly pořízeny v roce 2003, v tom, že nevypovídaly o stavu nemovitosti v roce 2000 a že nelze spolehlivě odlišit, zda se jedná o běžný nepořádek či o dokumentaci havarijního stavu. Stejně tak ohledně bytu pronajatého rodině K. se krajský soud ztotožnil se skutkovými a právními závěry finančního ředitelství a ohodnotil pozitivně, že odmítlo srovnat byt v sídle stěžovatelky s bytem na okraji města. O obyvatelnosti bytu stěžovatelky svědčí už jen fakt, že byl užíván, a navíc stěžovatelka nevznesla kromě obecného konstatování žádné konkrétní námitky, z jakých skutkových a právních důvodů shledává postup finančního ředitelství nezákonným.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě stěžovatelkou podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., v níž namítala, že skutečnost, že s třetí osobou sjednala nájemné odpovídající vyhlášce města Česká Lípa, a nikoli v tržní výši, nemůže být vykládána v její neprospěch. Stav pronajímaného objektu byl prokazován v daňovém i soudním řízení celou řadou důkazů – fotografiemi i svědeckými výpověďmi. Podle stěžovatelky je zřejmé, ze kterého období jsou fotografie domu a výpovědi svědků byly neoprávněně bagatelizovány jejich údajnou neodborností. Samotná skutečnost propojení osoby K. K. se stěžovatelkou nemůže obstát ve světle nekvality pronajímaných prostor. Dále stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s tím, že při srovnání s bytem v jiné lokalitě města je byt v centru lukrativnější. To by platilo, jen kdyby nebyly prostory zničené. Rovněž vyslovila nesouhlas s názorem krajského soudu, že na fotografiích šlo o běžný nepořádek. Postup krajského soudu označila za formální a vytkla mu, že nesprávně posoudil postup finančního ředitelství jako zákonný a že nepřihlédl dostatečně k argumentům a důkazům, které předložila. Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že barevně okopírované fotografie jednoznačně neprokazují stav objektu, protože na nich nejsou popisky ani datum pořízení a nelze jednoznačně (mimo jeden snímek) identifikovat, ve kterých částech objektu byly pořizovány. K namítané „bagatelizaci výpovědí svědků“ sdělilo, že ji neshledalo stejně jako krajský soud. Podle jeho názoru byla věc posouzena správně, včetně vztahu mezi stěžovatelkou a Ing. K. K. a aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Poukázalo na to, že dne 10. 3. 2005 zaslal finanční úřad stěžovateli výzvu k doložení podkladů ke stanovení ceny nebytových prostor v roce 2000 a 2001 v nemovitosti v ulici Jindřicha z Lipé č. 92 a 93. Žádal o vysvětlení rozdílu mezi cenou stanovenou stěžovatelkou a cenou, kterou posoudil správce daně jako cenu obvyklou. Dále žádal zdůvodnění, proč nebylo stěžovatelkou účtováno nájemné nebytových prostor

členům představenstva v uvedených zdaňovacích obdobích a doložení, na základě jakých podkladů byl stanovena cena pronájmu bytových prostor. Stěžovatelka měla též prokázat rozdíl mezi v odvolání navrhovanou cenou za pronájem bytů a cenou obvyklou podle správce daně. Stěžovatelka reagovala tak, že cena byla stanovena dohodou s ohledem na technický stav a na skutečnost, že potravinářské provozy dosahují nižší marže než průmyslové objekty. Podle stěžovatelky bylo prokázáno výpovědí svědků P. D. a T. Č., že prostory nebyly způsobilé užívání, nebyla vyhovující elektroinstalace, rozvody plynu, kotelna, osvětlení, větrání a sociální zařízení. Soudní znalec P. D. poskytl fotodokumentaci objektu a cenu stanovil s ohledem na umístění v památkové zóně města. K nájemnému za byt člena představenstva stěžovatelka uvedla, že byt nebyl soustavně využíván a v odvolání uvedla, že cena byla stanovena podle regulovaného nájemného, které činilo 12,90 Kč/m²/měsíc. Finanční ředitelství projednalo výsledek doplňujícího řízení v rámci řízení odvolacího při jednání dne 15. 4. 2005, o němž byl sepsán protokol (č. j. 28495/05/172932/6747). Závěry tohoto řízení zůstaly bez výslovného vyjádření a námitek stěžovatelky a bez návrhů dalších důkazů. Se všemi námitkami se správce daně v tomto protokole vypořádal, stejně tak jako finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí. K předložené nájemní smlouvě ze dne 25. 2. 1999 s T. P. a J. P. a ke zkrácenému evidenčnímu listu ze dne 25. 2. 1999 uvedlo finanční ředitelství, že se nejedná o srovnatelný byt, neboť se nachází ve 12. podlaží v panelovém domě na okraji města, a nikoliv v historické zástavbě centra města. Podle vyhlášky města Česká Lípa č. 24/1998 bylo zvýšeno regulované nájemné o 10%. Tato vyhláška obsahuje i seznam domů, kterých se toto nájemné týká. Dům č. 92 a 93 na ulici Jindřicha z Lipé mezi nimi není. Nájemné v tomto domě tedy regulaci nepodléhá. Nadto švagr K. K. pan T. K. do protokolu ze dne 15. 4. 2004 uvedl, že nad prodejnou byl byt a ten byl provozuschopný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů že liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Cena obvyklá je definována v ustanovení § 2 zákona č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se obvyklou cenou pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného, majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumí např. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim.

V dané věci byl důvodem doměrku rozdíl ve výši nájemného uplatněného stěžovatelkou (podnikající pod firmou Kadaně & syn, a. s.) a stanovenou správcem daně. Nájem se týkal nebytových prostor domu, které pronajala stěžovatelka K. K. a ten je dále pronajímal, a dále bytu, který užíval K. K. s manželkou. Spornou je výše nájemného jak za bytové, tak nebytové prostory stěžovatelky v domě Jindřicha z Lipé č. 92 a 93 v České Lípě za zdaňovací období od 9. 5. do 31. 12. 2000.

Ze správního spisu v daném případě není zřejmé, z jakých běžných cen správce daně vycházel, tj. jakých nemovitostí se tyto ceny týkaly, v jakém období, v jakém technickém stavu tyto nemovitosti byly, jaké byly vztahy nájemce a pronajímatele, jaká činnost byla v těchto nemovitostech provozována, v jaké přesně lokalitě se tyto nemovitosti nacházejí atd. Ve spise zcela podklady pro závěr učiněný správcem daně o výši ceny obvyklé. Z toho tedy vyplývá, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nebyla zjištěna úplně. Bylo tedy na krajském soudu, aby k této vadě přihlédl.

Stěžovatelka sice nepředložila jiný posudek o obvyklých cenách ani žádné vyjádření, např. realitní kanceláře, ani nenavrhla svědky, kteří jsou pronajímateli či nájemci srovnatelných nemovitostí, ale to nezabavuje správce daně povinnosti zjistit tyto údaje s ohledem na absenci dispoziční zásady v daňovém řízení. Daňové řízení se naopak řídí zásadou vyšetřovací vyplývající z ustanovení § 2 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti. Rovněž podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Není např. nutné nechat vyhotovit za účelem zjištění obvyklé (běžné) výše nájemného za dané procesní situace znalecký posudek, avšak je nutné provést takové důkazy, aby bylo zřejmé, jaké byly podkladem pro doměření daně. Z provedeného dokazování musí být rovněž zřejmé, že se u zjišťování běžné ceny jedná o srovnatelné nemovitosti. Stěžovatelka s cenou stanovenou jako cena běžná od počátku řízení nesouhlasila a uplatňovala vůči ní námitky a ačkoli se její argumentace odvíjela spíše od technického stavu nemovitosti, nelze se při určení běžné (obvyklé) ceny vyhnout srovnání s jinými srovnatelnými nemovitostmi v dané lokalitě v daném období. Pojmu obvyklá (běžná) cena je imanentní právě srovnání s jinými cenami. To však v popisu úvah správce daně absenteje, ačkoli je to pro posouzení věci podstatné.

K obdobnému názoru ohledně obvyklé výše veličiny, jež je podkladem k vyměření daně, dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 2 Afs 135/2007 - 57, (kde se jednalo o zdůvodnění výše ztrátového určeného správcem daně), v němž vyslovil, že „podle § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno. Podklady pro rozhodnutí a důkazy v daňovém řízení správce daně shromažďuje právě proto, aby s nimi v rozhodnutí argumentoval a vypořádal se s nimi a aby mohl subjektu ve svém rozhodnutí sdělit, o co opřel svůj autoritativní výrok, jímž mu ukládá závazné povinnosti. Ze zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a také z další obecně platné zásady spravedlivého procesu

vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Pro rozhodování o výši daňové povinnosti z toho vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s podklady platebního výměru a umožnit mu vyjádřit se k nim, řádně mu rozhodnutí doručit i to, že rozhodnutí musí obsahovat řádné odůvodnění. Z odůvodnění rozhodnutí musí být patrné, jakými úvahami a na základě jakých podkladů správce daně dospěl k výroku rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále musí uvést, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Uplatněním další zásady uvedené v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zásady přiměřenosti, lze dospět k závěru, že tomu je tak vždy, kdy tento krok umožní lépe dosáhnout stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, tedy cíle daňového řízení v nejširším smyslu vůbec. Ostatně právo na odůvodnění je jedním ze všeobecně uznávaných práv účastníků správních, potažmo daňového řízení, a to jak teorií, správní i soudní rozhodovací praxí. Minimální standardy správního práva, přijaté Výborem ministrů Rady Evropy ve formě doporučení a odražené v českém pozitivním právu a konstantní judikatuře, zaručují účastníkům správního řízení právo na řádné odůvodnění rozhodnutí i právo slyšení, které se projevuje i v právu písemně se vyjádřit k věci a v právu na informace ze spisu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 37/2006 – 37 nebo č. j. 5 Afs 30/2007 – 50, www.nssoud.cz).“

Protože správce daně v dané věci pochybil při dokazování a toto pochybení mělo vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, krajský soud měl jeho rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Jelikož tak neučinil, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán krajský soud právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.). S ohledem na důvod, který vedl ke zrušení napadeného rozsudku, se již Nejvyšší správní soud nezabýval ostatními stížními body.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 30. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu