

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně: **Mgr. L. K.**, zastoupené JUDr. MgA. Michalem Šalamounem, advokátem se sídlem Bráfova tř. 52, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2004, čj. FŘ 110/3337/03-0107, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 3. 2009, čj. 31 Ca 124/2008 - 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 1. 2004, čj. FŘ 110/3337/03-0107, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 14. 4. 2004, čj. 17116/03/332970/7899, kterým správce daně poté, kdy ve věci proběhlo řízení o přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších změn a doplňků (dále též „daňový řád“), změnil platební výměr ze dne 29. 5. 2000, čj. 18690/00/332970/1530, tak, že zvýšil původně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 z 13 455 Kč na 157 740 Kč. Daň byla doměřena za využití pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Správce daně dospěl k závěru, že příjem žalobkyně z prodeje nemovitostí ve výši 1 500 000 Kč není osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Předmětné nemovitosti byly v roce 1993 zakoupeny do bezpodílového spoluvlastnictví žalobkyně a jejího manžela. V letech 1993 – 1998 byly nemovitosti v obchodním majetku manžela žalobkyně. V roce 1998 byly převedeny na základě smlouvy o zúžení stanoveného rozsahu společného jmění manželů do výlučného vlastnictví žalobkyně a následně žalobkyní v roce 1999 prodány.

Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítla, že během daňového řízení vždy plnila své zákonné povinnosti, a proto správce daně neměl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Pokud se jedná o nedoložení zůstatkové ceny hmotného investičního majetku k datu jeho vyřazení z obchodního majetku, nebylo možné doložení těchto údajů po žalobkyni spravedlivě požadovat, neboť nemovitosti měl v obchodním majetku manžel žalobkyně. Správce daně tak po žalobkyni požadoval údaje týkající se daní jiné osoby. Daným postupem porušil správce daně § 1 odst. 2, § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a § 46 odst. 3 daňového řádu. Výzvy správce daně navíc nebyly určité, srozumitelné a také splnitelné. Správce daně rovněž nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž by žalobkyni vyplývaly výhody v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu. Podle žalobkyně dále správce daně rovněž nesprávně interpretoval § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Období

mezi nabytím nemovitostí do bezpodílového spoluvlastnictví a jejich prodejem přesáhlo 5 let a do obchodního majetku měl nemovitosti zahrnuty manžel žalobkyně, nikoli ona. Byly proto splněny požadavky pro osvobození příjmu z prodeje nemovitostí od daně z příjmů fyzických osob. Podle žalobkyně se časový test pět let od vyřazení nemovitosti z obchodního majetku vztahuje k prodeji nemovitosti osobou, která měla nemovitost zahrnutou do obchodního majetku a nikoli k nemovitosti jako takové.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 3. 2005, čj. 31 Ca 50/2004 - 30, vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i správce daně. Uzavřel, že rozhodnutí správce daně je neurčité ve výrokové části, a to pokud jde o neuvedení ustanovení hmotněprávního zákonného předpisu ukládajícího daňovou povinnost a o aplikaci procesního předpisu, který opravňuje stanovit daň podle pomůcek. Obdobně nebylo uvedeno číslo účtu banky, na který má být předepsaná daň zaplacená. Tato neurčitost představuje závažné vady, které dle mínění krajského soudu způsobují nulitu aktu. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 47/2005 - 59, (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu o nicotnosti rozhodnutí a konstatoval, že krajský soud pochybil, pokud se věcí nezabýval meritorně.

Rozsudkem ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 154/2005 - 26, krajský soud rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušil. Ztotožnil se s námitkami žalobkyně o nesprávné aplikaci § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť považoval tu část rozhodnutí týkající se stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek za nepřezkoumatelnou. Dle názoru krajského soudu platební výměr neobsahoval číslo účtu banky, na něž měla být předepsaná částka uhrazena, ani v něm nebylo uvedeno, o které konkrétní ustanovení příslušného hmotněprávního předpisu se správce daně opíral při stanovení daňové povinnosti žalobkyně.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2008, čj. 5 Afs 8/2007 - 59, rozhodnutí krajského soudu opět zrušil. Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud pochybil, pokud z absence konkrétního ustanovení hmotného práva v platebním výměru dovodil jeho nezákonnost, neboť tím po správci daně požadoval splnění povinnosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry krajského soudu, pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně v souvislosti s tím, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se dále věcí zabýval meritorně a uvedl, že osvobození příjmů z prodeje nemovitostí podle § 4 odst. 1 odst. b) zákona o daních z příjmů je vázáno na to, zda byl daný majetek součástí obchodního majetku. V případě, že nemovitost náležela do obchodního majetku, i když ne přímo do obchodního majetku žalobkyně, je pak případné osvobození od daně vázáno na uplynutí lhůty pěti let po vyřazení z obchodního majetku. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání zůstatkové ceny. I když poskytovala během daňového řízení součinnost, nesplnila uloženou povinnost prokázat požadované skutečnosti. Byly proto splněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud rovněž

konstatoval, že správce daně zohlednil též výhody, které pro žalobkyni vyplývají, což žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil.

Rozsudkem ze dne 3. 3. 2009, čj. 31 Ca 124/2008 - 86, krajský soud žalobu zamítl. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu uzavřel, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále posoudil i to, zda správce daně přihlédl i k výhodám, které zákon daňovému subjektu přiznává. Uvedl, že aby mohl daňový subjekt úspěšně namítat porušení § 46 odst. 3 daňového řádu, musely by být zjištěny okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Dále by muselo být zjištěno, že správce daně při rozhodování tyto výhody nevzal v úvahu. Uzavřel, že v dané věci byla použita část podkladů předložených žalobkyní, a to pro určení nezdanitelné části základu daně a položek odčitatelných od základu daně.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasila se závěrem, že správce daně splnil povinnost podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Podle stěžovatelky nelze spatřovat výhody pro daňový subjekt pouze v uplatnění nezdanitelných částek, ale i v uplatnění výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle stěžovatelky správce daně nepřihlédl ke všem výhodám pro daňový subjekt, neboť při stanovení daňové povinnosti nepřihlédl k tomu, že při získání určitých příjmů musely vzniknout i určité výdaje, které byly vynaloženy na jejich dosažení, zajištění a udržení. Dále uvedla, že kasační stížnost je přijatelná, neboť Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2008, čj. 5 Afs 8/2007 - 59, nevyjádřil právní názor ohledně možnosti, případně nemožnosti uplatnění fiktivních paušálních výdajů při stanovení daně podle pomůcek a z toho plynoucí povinnosti správce daně tyto fiktivní výdaje zohlednit jako výhody pro daňový subjekt.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně stěžovatelce uznal výdaje vynaložené na dosažení příjmů v částce 980 699 Kč (2 200 Kč znalečné, 77 365 Kč daň z převodu nemovitostí a 901 134 Kč odpisy). Příjmy stěžovatelky činily 1 500 000 Kč a základ daně byl tak zvýšen o částku 519 301 Kč. Dále uvedl, že otázkou, zda správce daně přihlédl ke všem výhodám plynoucí pro daňový subjekt, se zabýval jak krajský soud v napadeném rozsudku, tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2008, čj. 5 Afs 8/2007 - 59. Z toho důvodu považoval podanou kasační stížnost za nepřijatelnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud předtím, než přistoupil k projednání kasační stížnosti, zkoumal její přípustnost. Kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná proti rozhodnutí, *„jímž soud rozhodl poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“*. Smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu Nejvyšším správním soudem ve věcech, ve kterých již jednou svůj právní názor, závazný pro krajský soud, vyslovil, a to v situaci, kdy se krajský soud tímto závazným právním názorem řídil (obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2005, čj. 7 Azs 338/2004 - 106).

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Uvedla, že

výhody pro daňový subjekt nelze spatřovat pouze v uplatnění nezdanitelných částek, ale i v uplatnění výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku ze dne 22. 7. 2008, čj. 5 Afs 8/2007 - 59, poté, kdy zaujal stanovisko k tomu, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, k otázce výhod pro daňový subjekt dle § 46 odst. 3 daňového řádu uvedl „správní soud musí mít možnost zjistit, zda odvolací orgán přihlédl i k výhodám, jaké jsou ze zákona daňovému subjektu přiznány, a to zejména z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, správně konstatoval, že správce daně splnil povinnost stanovenou § 46 odst. 3 ZSDP, když přihlédl ke všem nezdanitelným částkám, které žalobkyně uvedla v daňovém přiznání. Správce daně je povinen přihlížet k výhodám (a to i ex offio) dle § 46 odst. 3 ZSDP tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Není jeho povinností vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Aby mohl mít daňový subjekt v rámci opravného řízení šanci na úspěch, musí porušení § 46 odst. 3 ZSDP namítat, musí být naplněna podmínka zjištění okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a konečně správce daně takovéto výhody při svém rozhodování nesmí vzít v úvahu. V daném případě bylo jako výhod použito části podkladů předložených daňovým subjektem, tzn. nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně podle § 15 ZDP. Základ daně byl snížen o celkovou částku 78 120,- Kč na poplatníka - žalobkyni a její dvě vyživované děti. Tato podmínka byla také splněna, což vyplývá z daňového spisu i rozhodnutí stěžovatele“.

Je proto zřejmé, že se Nejvyšší správní soud otázkou, zda správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nich stěžovatelce vyplývaly při stanovení daně výhody, zabýval a závazný právní názor vyslovil. Pokud stěžovatelka v následné kasační stížnosti znovu namítala okolnosti vztahující se k tomu, zda byly zohledněny rovněž daňové výdaje, je třeba uzavřít, že jde o námitku nepřipustnou podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

I přes závěr o nepřipustnosti uplatněné kasační námítky je rovněž třeba konstatovat, že kasační stížnost je z hlediska obsahu kasační námítky rovněž relativně obecná. Stěžovatelka nesměřuje námitku k tomu, jaké konkrétní výdaje nebyly případně zohledněny (což souvisí s tím, že daň byla stanovena podle pomůcek), ale argumentuje obecně tak, že se soud těmito okolnostmi nezabýval. To však s odkazem na shora uvedené odůvodnění neobstojí. Neobstojí rovněž odkaz stěžovatelky na výše uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2008, pokud námitka vychází z předpokladu, že se jí Nejvyšší správní soud v předchozím řízení dosud nezabýval. I z citace příslušné části odůvodnění rozsudku ze dne 22. 7. 2008 vyplývá, že tato situace v souzené věci nenastala.

Stěžovatelka v soudní žalobě pouze obecně namítala nerespektování povinností vyplývajících z § 46 odst. 3 daňového řádu (strana 3 žaloby). Šlo toliko o citaci ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu s obecným tvrzením, že ani tato ustanovení správce daně nerespektoval. „Výhody“, které podle jejího názoru správce daně nezohlednil, konkretizovala až v projednávané kasační stížnosti. Správní soudnictví je však postaveno na zásadě dispoziční. Správní soud je vázán vymezením žalobních bodů a žalobu

projednává v jejich mezích (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.). I přes obecnost uplatněné žalobní námitky se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2008, čj. 5 Afs 8/2007 - 59, námitkou věcně zabýval a právní názor k námitce podrobně zdůvodnil.

Navíc není pravdou, že by správce daně nezohlednil výdaje stěžovatelky vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů z prodeje nemovitostí. Z prodeje nemovitostí stěžovatelka získala příjem 1 500 000 Kč. Rozdíl v základu daně původně stanoveného a posléze vyměřeného správcem daně (687 176 Kč - 167 875 Kč) představuje 519 301 Kč. Základ daně správce daně stanovil tak, že stěžovatelce uznal výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů v celkové částce 980 699 Kč (2 200 Kč znalečné, 77 365 Kč daň z převodu nemovitostí a 901 134 Kč odpisy). Správce daně tak stěžovatelce uznal výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve vyšším rozsahu, než bylo stěžovatelkou v kasační stížnosti požadováno.

S odkazem na shora uvedené důvody je proto kasační stížnost podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Proto ji Nejvyšší správní soud podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. odmítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 3 a § 120 s. ř. s., podle kterých nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

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

V Brně 24. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu