

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **MUDr. J. V.,** zastoupen Mgr. Davidem Černým, advokátem se sídlem Horní náměstí 365/7, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 7. 2010, čj. 3366/10-1101-807013, čj. 3439/10-1101-807013 a čj. 3440/10-1101-807013, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 1. 2011, čj. 22 Af 88/2010 – 31,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad ve Šternberku (správce daně) dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 2. 2010, čj. 7631/10/381920802542, čj. 7643/10/381920802542 a čj. 7660/10/381920802542, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob a penále za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008 v celkové výši 388 909 Kč. Správce daně tak učinil na základě výsledku daňové kontroly, během níž vyšlo najevo, že žalobce není vlastníkem domu na ulici Dr. Beneše, v Uničově.

[2] Správce daně proto vyloučil z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů na základě § 24 odst. 2 písm. a) a § 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) odpisy

nemovitosti a neuznal ani odčitatelnou položku - úroky z úvěru ve smyslu § 15 odst. 3 písm. b) a c) a odst. 4 zákona o daních z příjmů. V rámci zdaňovacích období roku 2006 a 2008 vyloučil vytvořenou rezervu z důvodu porušení § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách"), ve spojení s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[3] Finanční ředitelství v Ostravě v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítlo odvolání žalobce proti shora specifikovaným dodatečným platebním výměrům a potvrdilo rozhodnutí správce daně.

II.

[4] Žalobce napadl všechna tři rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že přestože v průběhu daňové kontroly doložil oprávněnost použitého způsobu a formy účetních uzávěrek v příslušných zdaňovacích obdobích, správce daně předložené materiály zpochybnil. V roce 2002 koupil nemovitosti, což financoval pomocí hypotečního úvěru a úvěr řádně splácel. V období let 2002–2010 požádal o vklad nemovitosti do katastru nemovitostí, avšak v letech 2002-2005 Katastrální úřad v Olomouci pochybil, což mělo za následek *„ne zcela dokonané jednání při zajištění vkladu do katastru nemovitostí"*. Správci daně žalobce vytkl, že předložené důkazy vyhodnotil jako neprůkazné a na základě toho vyřadil veškeré účetní položky z evidence. Správce daně nepoužil výklad zákona, který je pro podnikatele příznivější a postupoval rovněž v rozporu s § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Žalobce uzavřel, že byl zkrácen na svých právech prokázat pravdivost svých tvrzení.

[5] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud") žalobu zamítl rozsudkem ze dne 6. 1. 2011, čj. 22 Af 88/2010 - 31. Zdůraznil, že podle § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.") musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž je patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce nemůže toliko obecně odkazovat na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobce ovšem podle krajského soudu formuloval žalobu velice obecně, proto se jí soud mohl zabývat jen v hrubých obrysech. Krajský soud konstatoval, že důvody, pro které žalobce nebyl zapsán jako vlastník nemovitosti, nejsou pro řešení daňových záležitostí podstatné. Bylo na žalobci, zda se bude proti zamítavým rozhodnutím katastrálního úřadu bránit příslušnými právními prostředky, o čemž byl v rozhodnutích katastrálního úřadu řádně poučen.

[6] Krajský soud porovnal obsah správního spisu s odůvodněním napadených rozhodnutí a zjistil, že žalovaný podrobně a velmi pečlivě vylíčil průběh správního řízení, vypořádal se se všemi předloženými důkazními prostředky a v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Neshledal, že by byl žalobce zkrácen na svých právech prokázat pravdivost svých tvrzení. Soud nad rámec žalobních bodů doplnil, že se plně ztotožňuje s právními závěry správních orgánů v dané věci, neboť výklad obsažený na str. 4 - 5 napadených rozhodnutí je přesný a výstižný.

III.

[7] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že žalovaný na stěžovatelův případ nesprávně aplikoval § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu. Správce daně i žalovaný aplikovali příslušná ustanovení daňového řádu nepřiměřeně tvrdě a formalisticky, neboť nezohlednili významné okolnosti, které prokázal v průběhu řízení před správcem daně. Proto jsou obě správní rozhodnutí nezákonná. Jelikož krajský soud nekorigoval nesprávný názor správních orgánů, je i jeho rozhodnutí nezákonné.

[8] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti zrekapituloval skutkové okolnosti případu a průběh řízení před správcem daně. Krajský soud podle něj nesprávně posoudil závěry žalovaného a aplikoval nepřiměřeně tvrdě jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů. Již v průběhu řízení před správcem daně prokázal, že jako kupující uzavřel dne 22. 8. 2002 s panem P. R. jako prodávajícím kupní smlouvu na budovu č. p. 96, na pozemku parc. č. 237/2, v k. ú. Uničov. Návrh na vklad nemovitosti do katastru byl katastrálním úřadem nejprve zamítnut pro formální vady návrhu a poté znovu z důvodu formálních vad smlouvy. Proto uzavřely smluvní strany dne 20. 1. 2005 dodatek ke smlouvě, v němž mimo jiné stanovily, že kupující ponese daňově uznatelné náklady a výnosy související s vlastnictvím a užíváním nemovitosti. Nedopatřením však došlo k tomu, že další návrh na vklad vlastnického práva nebyl do konce roku 2008 podán.

[9] Navzdory tomu, že vlastnické právo stěžovatele nebylo pravomocně zapsáno do katastru nemovitostí, se smluvní strany chovaly tak, jako kdyby k převodu vlastnického práva došlo. Již 23. 8. 2002 uzavřel stěžovatel s prodávajícím nájemní smlouvu na nebytové prostory předmětné budovy. Sám stěžovatel hodlal využívat tyto nebytové prostory jako ordinaci až po jejich rekonstrukci. Proto ostatně vytvářel ve svém účetnictví rezervy na opravy hmotného majetku. Stěžovatel rovněž řádně splácí hypoteční úvěr, jímž financoval koupi dotčené budovy. Prodávající se po uzavření kupní smlouvy nechová jako vlastník budovy. V tomto postupu nelze podle stěžovatele spatřovat žádný společensky škodlivý záměr.

[10] Stěžovatel se domnívá, že správce daně měl přihlédnout k prokázaným skutečnostem, které se týkaly chování obou stran kupní smlouvy po jejím uzavření, zejména k tomu, že se choval tak, jako kdyby vlastníkem dotčené nemovitosti skutečně byl. Stěžovatel skutečně hradil úroky z úvěru, ve svém účetnictví evidoval dotčený dlouhodobý majetek, odepisoval jej a vytvářel na něj rezervy na opravy. K tomu měl správce daně přihlédnout při hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Správce daně měl k dispozici prostor pro uvážení zejména v případě vytvářených rezerv na opravy majetku, kde zákon striktně nevyžaduje, aby subjekt, který rezervy tvoří, byl vlastníkem dotčeného majetku. Umožňuje-li zákon vytvářet rezervy i nájemci, bylo by možné jejich tvorbu připustit i u subjektu, který na základě dohody se stávajícím vlastníkem fakticky vykonává všechny složky vlastnického práva k nemovitosti.

[11] Správce daně měl rovněž přihlédnout k tomu, že stěžovatel v posuzovaných obdobích ve svých daňových přiznáních uváděl mezi zdanitelnými příjmy též příjmy z pronájmu nebytových prostor v dotčené nemovitosti. Pokud správce daně vyřadil některé daňově uznatelné výdaje vázané na vlastnické právo žalobce k nemovitosti, měl nepochybně ze stejného důvodu zohlednit též zvýšení příjmů, které je neoddělitelně

vázáno na totéž vlastnické právo. Správní orgány obou stupňů však postupovaly v neprospěch daňového subjektu, a okolnosti, které by svědčily v jeho prospěch, nezohlednily. Tuto skutečnost stěžovatel namítal i v žalobě, avšak krajský soud danou argumentaci neakceptoval.

[12] Pokud krajský soud dospěl k závěru, že postup daňových orgánů byl v souladu se zákonem, neměl podle stěžovatele tentýž závěr přijmout alespoň ve vztahu k vyměřenému penále. Stěžovatel nejednal v úmyslu si přivodit neoprávněnou daňovou výhodu. Postup obou smluvních stran neznamenal žádnou faktickou újmu zájmům státu. Vyměření penále spolu s doměřením daně tvrdě zasáhlo do majetkové sféry stěžovatele a může přivodit i zánik jeho podnikání. Stěžovatel uzavřel, že daňové orgány i krajský soud měli svými rozhodnutími důsledněji chránit práva a oprávněné zájmy stěžovatele, jak jim to ukládá § 2 odst. 1 daňového řádu.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a na žalobou napadená rozhodnutí o odvoláních.

V.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupil k samotným námitkám vzneseným v kasační stížnosti, konstatuje, že správní soudnictví je založeno na dispoziční zásadě. Žalobce je povinen uplatnit všechny své námitky, tvrzení a argumenty, jimiž dovozuje vady řízení či nezákonnost rozhodnutí správních orgánů v žalobě ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s. Musí nejen tvrdit, že napadené správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu právnímu předpisu, ale rovněž toto tvrzení musí náležitě odůvodnit. Chybějící nebo nedostatečné vymezení žalobních bodů má vliv na možnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí a také na rozsah přezkumu (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jinými slovy řečeno, obsah a kvalita žaloby do značné míry předurčují obsah rozhodnutí krajského soudu (shodně rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54).

[17] Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti přezkoumává jen ty kasační námitky, které mají svůj předobraz ve včas uplatněných žalobních bodech, nejedná-li se o situaci předvídanou v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. Řízení o kasační stížnosti není pouhým pokračováním řízení o správní žalobě před krajským soudem, ale jde o mimořádný opravný prostředek, proti již pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, který lze podat pouze ze zákonem stanovených důvodů. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná mimo jiné tehdy, pokud se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel tedy

musí uplatnit veškeré důvody nezákonnosti napadaného správního rozhodnutí již v řízení před krajským soudem. Uplatní-li určitou námitku až v kasační stížnosti, nebo konkretizuje a rozvede námitku, kterou v žalobě uvedl zcela obecným způsobem, kasační soud se jejím přezkumem nebude zabývat (srov. též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 - 407). Ani stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, proč případně nemohl obsahově obdobné námitky uplatnit již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155 konstatoval, že *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené“.* Z citovaného právního názoru vycházel Nejvyšší správní soud i v souzené věci.

[18] Krajský soud správně konstatoval, že podaná žaloba je velmi obecná. Jedinou relativně obecnou žalobní námitkou je tvrzení, že správce daně označil jako neoprávněné tvrzení o určitém *„pochybení ze strany katastrálního úřadu v Olomouci, které mělo za následek ne zcela dokonalé jednání při zajištění vkladu do katastru nemovitostí.“* Proto je přesvědčen, že správce daně nepoužil výklad zákona, který je pro něj příznivější. Rovněž tvrdil, že využil všech důkazních prostředků, na které nebral správce daně v daňovém řízení zřetel. Jiné žalobní námitky stěžovatel v žalobě neuplatnil. Teprve v kasační stížnosti namítl, že se smluvní strany v předmětných zdaňovacích obdobích chovaly tak, jako by byl převod vlastnického práva dokonán, že stěžovatel řádně splácí hypoteční úvěr a že zákon o rezervách striktně nevyžaduje, aby rezervy tvořil pouze vlastník. Rovněž námitky, že případně měly být též zohledněny i příjmy, které stěžovatel vykazoval z pronájmu nebytových prostor v předmětné nemovitosti a že správce daně neměl obdobně postupovat v případě doměřeného penále, se poprvé objevují až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto musel tyto námitky považovat za nepřípustné.

[19] Jedinou kasační námitku, která má částečně předobraz v podané žalobě, je tvrzení, že k faktickému chování stěžovatele měl správce daně přihlédnout při hodnocení důkazů, neboť i v podané žalobě tvrdil, že na jím předložené důkazní prostředky nebyl brán zřetel a správce daně měl použít výklad zákona, který je pro stěžovatele příznivější. Ani tato námitka však není důvodná. Krajský soud správně poukázal na tu část odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, kde žalovaný zdůrazňuje, že hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Uvedené ustanovení je jednoznačné a není možné jej vyložit více způsoby. Proto nelze přijmout stěžovatelův argument, že měl správce daně zvolit pro něj příznivější výklad. Ani stěžovatel v kasační stížnosti netvrdí, že k převodu vlastnického práva došlo, je si vědom toho, že *„převod vlastnického práva nebyl dokonán“*.

[20] Nejvyšší správní soud proto pouze připomíná, že při posouzení věci je třeba vyjít zejména z § 132 odst. 1 a § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku. Uzavření kupní smlouvy je jedním z možných způsobů nabytí vlastnictví k nemovitosti. Převádí-li se nemovitá věc na základě kupní smlouvy, nenabývá se vlastnictví okamžikem

účinnosti této smlouvy, ale až okamžikem vkladu do katastru nemovitostí podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem.

[21] Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. 29 Odo 1149/2003 a obdobně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. května 2008, čj. 2 Afs 70/2007 - 65, vyložili, že vlastnické právo k nemovitosti vzniká na základě smlouvy (nabývací titul – právní důvod -*titulus*) vkladem do katastru (právní způsob nabytí – *modus*). Při vzniku vlastnického práva k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí na základě smlouvy je třeba rozlišovat právní důvod nabytí vlastnického práva (*titulus adquirendi*) a právní způsob jeho nabytí (*modus adquirendi*). Tyto dva instituty, *titulus* a *modus*, nelze od sebe oddělovat. Bez platného nabývacího titulu nemůže právo vkladem vzniknout. Smlouva, kterou se převádí nemovitost, jež je předmětem evidence v katastru nemovitostí, nemá účinek převodní, ale pouze účinek obligační. Vlastníkem se stane teprve ten, v jehož prospěch je vloženo vlastnické právo do katastru nemovitostí, a to podle smlouvy, na základě které došlo ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Vklad do katastru nemovitostí tedy není toliko jakýmsi formálním či deklarujícím úkonem. Naopak, vklad má konstitutivní charakter.

[22] Jen pro úplnost lze poukázat na Pokyn Ministerstva financí D-190 a jej nahrazující Pokyn D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jež ve vztahu k § 4 odst. 1 shodně uvádějí, že dnem nabytí nemovitosti je den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem.

[23] Právě od okamžiku vkladu vlastnického práva k nemovitosti do katastru nemovitostí se odvíjí splnění podmínek pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. a) a písm. i), § 28 odst. 1 a § 15 odst. 3 písm. b) a c) a odst. 4 zákona o daních z příjmů a rovněž i § 7 odst. 1 zákona o rezervách. Proto tyto podmínky nemohly být v souzené věci splněny.

[24] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 23. září 2011

JUDr. Michal Mazanec

předseda senátu