



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **E. R. C., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Zlatuší Čaňovou, advokátkou se sídlem v Českých Budějovicích, Kněžská 11, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 3. 2006, č. j. 10 Ca 200/2005 – 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 3. 2006, č. j. 10 Ca 200/2005 – 92, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 3. 2006, č. j. 10 Ca 200/2005 – 92, byla zamítnuta žaloba, kterou se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 9. 2005, č. j. 1998/130/2005, jímž byly k odvolání stěžovatele změněny výroky dvanácti dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Třeboni, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2002. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v případě stěžovatele a společnosti E. R. I C., s. r. o. se v době, kdy byla uzavírána nájemní smlouva, jednalo o ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud neshledal důvodnost žalobních námitek týkajících se příčin, které vedly k uzavření nájemní smlouvy na nebytové prostory hotelu K. se společností E. R. I C., s. r. o. a ceny nájemného, neboť v posuzovaném případě je základem daně cena obvyklá a tato cena byla správcem daně stanovena na základě

objektivních podkladů. K namítanému porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tedy nedošlo. Také námitky týkající se znaleckých posudků Ing. S. a Ing. B. nejsou důvodné. K listinám přiloženým k replice stěžovatele krajský soud uvedl, že nelze přihlížet k důkazům, které nebyly předloženy ani navrženy k provedení v průběhu daňového řízení. Navíc se zřetelem na ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. se krajský soud ani nemohl zabývat žalobními body, pokud byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby. V daňovém řízení byl shromážděn dostatek podkladů svědčících o skutečnosti, že základ daně uvedený stěžovatelem v daňových příznáních nebyl v souladu s ust. § 14 odst. 7 zákona o DPH. Finančními orgány pak bylo při zvýšení daňového základu postupováno správně.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že nelze souhlasit s tvrzením soudu, že základem daně není cena zjištěná podle zvláštního předpisu, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“), a to proto, že u stěžovatele lze určit cenu nájmu a že tuto cenu nestanovil jako cenu obvyklou. V této souvislosti stěžovatel poukazyval na podstatné rozdíly mezi smlouvou o nájmu nebytových prostor a smlouvou o nájmu nemovitostí. Z důvodu rozdílných právních režimů nelze srovnávat nájemné za nemovitost s nájemným za nebytové prostory, jak činí finanční ředitelství. S tímto argumentem se krajský soud vůbec nevypořádal, kromě závěru, který vyvolává dojem neúplnosti. Výměra pronajímané plochy hotelu K. není podle stěžovatele podstatná. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem, že nevysvětlil uspokojivě rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou. Krajský soud rovněž chybně hodnotil znalecký posudek Ing. S. a Ing. B. Stěžovatel vždy reagoval na tvrzení finančního ředitelství a na jeho rozhodnutí. Jestliže se chybná argumentace posudkem Ing. B. objevila až v rozhodnutí finančního ředitelství, pak na tuto argumentaci musel stěžovatel reagovat. Stejně tomu bylo se smlouvou Ing. K., kdy znalost a podrobnosti o této smlouvě uvádělo finanční ředitelství až ve vyjádření k žalobě. Krajský soud věc uzavřel rozporuplně s tím, že na jedné straně uvedl, že správce daně opatřil dostatek podkladů o ceně nájmu nebytových prostor, aby na druhé straně konstatoval, že vycházel z výše nájemného stanovené stěžovatelem v předchozím zdaňovacím období. Stěžovatel je přesvědčen, že finanční ředitelství postupovalo v rozporu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť pro stanovení svých závěrů mělo vycházet ze základu daně podle zvláštního předpisu a ne z toho, jak stěžovatel platil v předchozích letech za zcela jiných podmínek a při zcela odlišném charakteru smlouvy. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k novému rozhodnutí a projednání.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že vzhledem k tomu, že námitky směřují vůči rozsudku krajského soudu, není legitimováno k tomu, aby se k nim vyjádřilo. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel ve vztahu k rozhodnutí finančního ředitelství namítá, že postupovalo v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Této námitce nelze přisvědčit. Správce daně v průběhu daňového řízení požadavky tohoto ustanovení beze zbytku naplnil. Bylo prokázáno, že v případě smlouvy mezi stěžovatelem a společností E. R. I C., s. r. o. se jednalo o smluvní vztah, na který dopadá ust. § 14 odst. 7 zákona o DPH. Správce daně místním šetřením ověřil výši cen nájmu nebytových prostor v předmětné lokalitě a rovněž prověřil a prokázal, že stěžovatel pronajímal nájemcům, kteří k němu nemají zvláštní vztah, nebytové prostory za 1061 Kč za m², ale v případě společnosti E. R. I C., s. r. o. činilo nájemné jen 192,70 Kč za m². Stěžovatel i přes výzvu k prokázání a doložení rozdílu mezi cenou nájmu stanovenou v nájemní smlouvě a cenou zjištěnou správcem daně, tyto skutečnosti uspokojivě nedoložil.

Závěr správce daně, že znalecký posudek Ing. S. je neobjektivní, vycházející z nepřesných údajů a neověřených informací, považuje finanční ředitelství za správný. Cena stanovená správcem daně ve výši 1061 Kč za m² je cenou obvyklou za pronájem hotelu K., která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Správce daně i finanční ředitelství postupovaly v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou volného hodnocení důkazů. Bylo právem správce daně odmítnout znalecký posudek Ing. S. jako důkaz, jestliže tento nesplňoval požadavky řádného důkazního prostředku. Na základě výše uvedeného navrhl finanční ředitelství zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel namítal, že kromě závěru, který vyvolává dojem neúplnosti, se krajský soud vůbec nevypořádal s jeho námitkou, že z důvodu rozdílných právních režimů nelze srovnávat nájemné za nemovitost s nájemným za nebytové prostory. K tomu krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že „Dovolává – li se žalobce skutečnosti, že nelze poměřovat předmět nájmu z dotčené nájemní smlouvy uzavřené se společností E. R. I C., kterým nejsou jen nebytové prostory s nájmem jen nebytových prostor, které jmenovaná společnost jako nájemce pronajímá podnájemníkům, pak nelze opět jen zopakovat, že za cenu, za kterou žalobce jednotlivým nájemcům pronajímal také jen nebytové prostory.“ (viz str. 10 čtvrtý odstavec). Z takto formulovaného odůvodnění není podle Nejvyššího správního soudu vůbec seznatelné, jak se krajský soud s touto otázkou vypořádal, a to proto, že výše citovaná věta je s největší pravděpodobností neúplná. Z tohoto důvodu nemohl Nejvyšší správní soud v tomto rozsahu napadený rozsudek přezkoumat pro jeho nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V této souvislosti však je třeba poukázat na to, že v žalobě stěžovatel námitku týkající se vztahu nájemného za nemovitost a za nebytové prostory neuplatnil a zmínil ji až v replice k vyjádření finančního ředitelství k žalobě.

Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s tvrzením krajského soudu, že základem daně není cena zjištěná podle zvláštního předpisu, jímž je zákon o oceňování majetku.

Podle ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) 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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákonu o oceňování majetku).

Podle ust. § 14 odst. 7 zákona o DPH, je-li zdanitelné plnění uskutečněno osobě mající zvláštní vztah k plátcí bez úplaty nebo je-li poskytnuta sleva z ceny, případně cena vyšší, než by byla cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně. Zvláštním právním předpisem, na který toto ustanovení odkazuje je zákon o oceňování majetku.

Z výše uvedeného vyplývá, že v § 14 odst. 7 zákona o DPH je stanovena pouze jedna možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu, tj. zákona o oceňování

majetku, zatímco § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů řeší způsob stanovení základu daně přímo a pouze za splnění určitých podmínek odkazuje na zákon o oceňování majetku. Podle Nejvyššího správního soudu si krajský soud dostatečně neuvědomil, že přezkoumává rozhodnutí ve věci DPH a nikoliv daně z příjmů právnických osob, a proto jeho závěr, že „Dovolává-li se žalobce stran stanovení ceny obvyklé zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pak lze shodně jako ve věci podepsané soudem vedené pod spisovou značkou 10 Ca 203/2005 konstatovat, že cena stanovená podle tohoto předpisu se využije pouze tehdy, není-li možno určit cenu sjednanou mezi nezávislými osobami.“ (viz str. 9 první odstavce) není v souladu se zákonem. Odůvodnění napadeného rozsudku je navíc v tomto ohledu vnitřně rozporné, neboť je z něj na jedné straně zřejmé, že krajský soud si je vědom, že ust. § 14 odst. 7 zákona o DPH pouze odkazuje na zákon o oceňování majetku a že základ daně se určí podle tohoto zvláštního právního předpisu (viz str. 8 první odstavce), na straně druhé však konstatuje, že „cena stanovená podle tohoto předpisu se využije pouze tehdy, není-li možno určit cenu sjednanou mezi nezávislými osobami“ (viz str. 9 první odstavce). Krajský soud také uvedl, že ust. § 14 odst. 7 zákona o DPH „přikazuje při stanovení základu daně vycházet z ceny obvyklé, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami“ (viz str. 8 druhý odstavce), což však podle Nejvyššího správního soudu z textu tohoto ustanovení nevyplývá. Tyto rozpory jsou dalším důvodem, který vede Nejvyšší správní soud k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

V neposlední řadě je otázka stanovení základu daně nepřezkoumatelná i s ohledem na další část odůvodnění napadeného rozsudku, v něm krajský soud uvedl: „Připomenout také nelze, že správce daně základ daně, z něhož žalobci daň dodatečně doměřil, stanovil ve výši ceny nájmu, za kterou žalobce předmětné nebytové prostory sám v roce 2001 pronajímal jednotlivým nájemcům. Jedná se tudíž o nájemné, které by skutečně bylo sjednáno mezi osobami, které nemají zvláštní vztah k společnosti žalobce.“ (viz str. 10 druhý odstavce). Ani po opakovaném a velmi pozorném čtení není zřejmé, co vlastně chtěl či nechtěl krajský soud účastníkům připomenout. Z důvodu této nesrozumitelnosti je rovněž tato část odůvodnění napadeného rozsudku nepřezkoumatelná.

Jelikož z dalších stížních námitek týkajících se např. nedostatečného vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a obvyklou, znaleckých posudků Ing. S. a Ing. B., smlouvy Ing. K. se společností E. R. I C., s. r. o. a rozporu postupu finančního ředitelství s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, není zřejmé, co konkrétního stěžovatel napadenému rozsudku vytýká, nejedná se proto o stížní důvody ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno přísnou dispoziční zásadou. Je provedením této zásady, jestliže ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. mimo jiné ukládá stěžovateli povinnost uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) rozhodnutí soudu napadá. Rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvedení skutkových a právních důvodů znamená, že stěžovatel má povinnost tvrdit, že rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému předpisu, který má charakter předpisu právního, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost kasačního soudu je pak ohraničena rámcem takto vymezeným, nejde-li ovšem o vadu, k níž musí hledět z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu