



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Marcely Rouskové a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobkyně: **Ing. Š. M.**, bytem N. B. 449, 252 28 P. 5, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (původně: Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu) se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 6. 2011, čj. 6607/11-1100-100525, čj. 6608/11-1100-100525, a čj. 6609/11-1100-100525,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 6. 2011, čj. 6607/11-1100-100525, čj. 6608/11-1100-100525, a čj. 6609/11-1100-100525, se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v částce 11.922,- Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění

Žalobkyně se žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 2. 8. 2011 domáhala přezkoumání rozhodnutí uvedených v záhlaví.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 6. 2011, čj. 6607/11-1100-100525, bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5, ze dne 7. 7. 2010, čj. 293764/10/005523109692, tak že nyní stanovený vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku **2005** činí 69.500,-Kč.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 6. 2011 čj. 6608/11-1100-100525, bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro

Prahu 5, ze dne 7. 7. 2010, čj. 293897/10/005523109692, tak že nyní stanovený vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku **2006** činí 220.542,-Kč a sděleno penále ve výši 44.104,-Kč.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 6. 2011, čj. 6609/11-1100-100525, bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5, ze dne 7. 7. 2010, čj. 293841/10/005523109692, tak že nyní stanovený vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku **2007** činí 142.176,-Kč a sděleno penále ve výši 28.435,-Kč.

S účinností k 1. 1. 2013 přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Soud proto podle ust. § 69 s.r.s. jako s žalovaným dále jednal s tímto orgánem Finanční správy České republiky.

Žalobkyně v žalobě ke skutkovým okolnostem uvedla, že je majitelkou nemovitosti, která se měla stát předmětem její podnikatelské činnosti. Za tímto účelem došlo k uzavření smlouvy mezi ní a společností Zeus Corp s.r.o., dále jen „společnost Zeus“ (které byla v tehdejší době společníkem), kdy předmětem smlouvy bylo poskytnutí práva nemovitost užívat a požívat její plody. Dle názoru žalovaného však tato smlouva nebyla uzavřena za tržních podmínek, tudíž došlo k aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kterou žalobkyně považuje žalobce za nezákonnou.

Žalobkyně napadá rozhodnutí žalovaného z následujících skutkových a právních důvodů:

Poukazuje na nedomyšlenost a nevhodnost právní úpravy problematiky spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Toto ustanovení zavádí povinnost jakýchkoliv osob považovaných zákonem za spojené, aby veškeré právní vztahy mezi nimi byly uskutečňovány na tržní bázi. Již od počátku přitom nebylo nijak zohledněno, že nové ustanovení nekoresponduje s realitou, potažmo s principy, na kterých je vystaveno právo obchodních společností. Právo obchodních společností je totiž založeno na tom, že jednotlivec se rozhodne podnikat skrze obchodní společnost, kdy pro tento účel "investuje" svůj čas či majetek (nejčastěji však obojí) do této společnosti tak, aby tato mohla fungovat. Přitom jen málokdy lze očekávat, že tyto vztahy mezi společníkem a společností (spojenými osobami) budou (zejména v počátečních fázích vývoje společnosti) vystaveny na tržních základech. Společník tak mnohdy zastává bez nároku na jakoukoliv odměnu pozici jednatele či zaměstnance vykonávajícího za společnost práci, pro účely společnosti bezplatně využívá svůj osobní majetek, případně v těžkých dobách ve prospěch společnosti činí pro sebe nevýhodné kroky (např. bezúročné půjčky apod.). Na všechny tyto skutečnosti by pak mělo dopadat citované ustanovení. Není pochyb o tom, že kdyby se takto zcela důsledně postupovalo, pak by to byl konec podnikání v České republice. (Ve své absurditě jde ustanovení § 23 odst. 7 ZDP dokonce tak daleko, že za spojené osoby považuje osoby blízké. Tzn., že uvedené ustanovení bude dopadat i např. na vztahy v rodině. Půjčím-li tak osobě mě blízké bezplatně automobil, mělo by dojít k aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, kdy na základě tohoto bude u mé osoby dovozován příjem ve výši tržního nájemného.) Žalobkyně má za to, že reakcí zákonodárce ne danou nesmyslnost tohoto ustanovení je i zákon č. 492/2000 Sb., jímž došlo k novelizaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP tak, že toto nově nedopadá na půjčky finančních prostředků společníků společností; všechny ostatní vztahy společník – společnost (potažmo matka - dcera, co se vztahů mezi společnostmi týče) zůstaly nevyřešeny. Nicméně i tak lze na základě této skutečnosti jednoznačně říci, že úmyslem

zákona nebylo pohrbit podnikání, leč předcházet účelovému snižování daňového základu. S ohledem na tuto skutečnost je tak nutno na vztahy mezi společníkem a společností nahlížet poněkud odlišně, kdy uvedenou nedomyšlenost zákona nelze klást k tíži žalobce, V té souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 As 49/2004, podle kterého poplatníkovi „nemůže být přičítána k tíži nedostatečnost, nejasnost, nevhodnost či jiná nedokonalost právní úpravy.“ a k možnosti odchýlit se i od textu na první pohled jednoznačného, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004, č. 1021/2007 Sb. NSS, a ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69

Žalobkyně k věci uvedla, že jejím úmyslem bylo po určitou dobu poskytovat své společnosti možnost pronajímat nemovitost, která byla v jejím vlastnictví. Tento postup je plně v souladu s právem na podnikání dle čl. 26 odst. 1 Listiny, když žalobkyně si zvolila v této oblasti možnost podnikat skrze obchodní společnost, a to proto, že nebyla ochotna nést za sebe jako fyzickou osobu vysoké podnikatelské riziko. Na druhou stranu však nebyla ochotna vzdát se svého vlastnického práva k nemovitosti, tento postup však nevedl ani nemohl vést ke snižování daňového základu, když namísto žalobkyně nesla plně daňovou povinnost společnost.

S ohledem na výše definovaný smysl a účel ustanovení § 23 odst. 7 ZDP tak nikdy nemělo dojít k jeho aplikaci, kdy tato popírá právo na podnikání. Žalovaný ve svých rozhodnutích sám uvádí, že pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, je nezbytné splnění tří podmínek: za prvé spojení osob v obchodním vztahu, za druhé rozdíl cenou sjednanou a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a za třetí nedoložení náležitěho důvodu pro takový rozdíl v ceně, přičemž tyto podmínky musejí být splněny současně a jejich kumulovaná existence musí být v daňovém spise doložena.

Žalobkyně poukazuje právě na nesplnění podmínky třetí; žalobkyně v řízení uvedla, že důvodem pro rozdíl cen je zejména její volba provozovat podnikatelskou činnost pronájmu (z důvodu výše uvedených) skrze obchodní společnost a dále ze strany nájemců byl požadavek na to, aby nemovitost byla pronajímána skrze právnickou osobu. Za těchto okolností tak má žalobce za to, že správce daně nesl důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení, že jediným důvodem postupu žalobce bylo snížení daňové povinnosti. Toto důkazní břemeno však správce daně neunesl, když ani v žalovaných rozhodnutích není přezkoumatelným způsobem uvedeno, proč považuje žalovaný důkazní břemeno správce daně za unesené. V žalovaných rozhodnutích je toliko rozvedena námitka oprav, avšak výše uvedené námitky, včetně otázky důkazního břemene správce daně, zůstaly nevypořádány.

Žalobkyně uvádí, že v rozhodnutích žalovaný nesprávně posoudil vztah mezi žalobkyní a společností Zeus Corp, s.r.o., což ovlivnilo výsledný závěr žalovaného o možnosti aplikace § 23 odst. 7 ZDP. Nesprávná interpretace se týká jednak dohody o narovnání uzavřenou mezi žalobcem a společností dne 19. 4. 2010 formou notářského zápisu, když v době uzavření dohody již žalobkyně nebyla ve vztahu ke společnosti spojenou osobou. Na základě této dohody pak v čl. I smluvní strany shrnuly stávající stav věci tak, jak jej tyto interpretovaly ve smyslu ustanovení § 35 odst. 2 OZ. Smluvní strany tak v uvedeném článku dohody neměnily žádná práva povinnosti, kdy tyto byly již uvedeným způsobem dány od počátku. To ostatně vyplývá také z čl. II dohody, kdy uvedený postup plně koresponduje s judikaturou Nejvyššího soudu. *Není však vyloučeno, že účastníci po vyjasnění sporných stanovisek v dohodě potvrdí či podrobněji vymezí svá dosavadní práva a povinnosti. Narovnáním tedy nemusí vždy*

dojit k faktické změně rozsahu vzájemných práva povinností účastníků. Podle usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. 32 Odo 643/2003. Žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, když tento článek dohody považuje za nahrazující dřívější ujednání. S ohledem na výše uvedené je tak třeba říci, že smluvní strany v nájemní smlouvě na základě jednotlivých dodatků vždy ke konci každého roku provedly nahrazení ustanovení ohledně ceny nájmu (120 Kč) novým ustanovením, kdy v daném roce existovala povinnost platit zvýšené nájemné (případně vykázat provedené opravy ve stejné výši). Skutečnost, že právě tímto způsobem měly být dodatky interpretovány, vyplývá z čl. I dohody, potažmo ustanovení § 35 odst. 2 OZ. Podle dohody o narovnání tak ke dni podání žaloby platí, že existují pochybnosti ohledně uskutečněných oprav, kdy z tohoto důvodu dosud nedošlo ke splnění povinnosti uhradit nájemné ve smluvené výši. Žalobkyně tak do dnešního dne neobdržela úhradu nájemného, přičemž nebyl prokázán ani jiný majetkový prospěch. Pokud tak správce daně v rámci řízení dospěl k závěru, že deklarované opravy se neuskutečnily, je nutné tuto skutečnost zohlednit toliko ve prospěch žalobkyně. Na základě výše uvedeného tak lze uvést, že právní vztah mezi žalobkyní a společností byl založen na tom, že ke konci příslušného roku byla vždy dodatkem změněna výše smluvního nájemného, s tím, že bylo povinností společnosti buďto toto žalobkyni uhradit, případně vykázat provedené opravy v této výši. Na základě dokazování pak správce daně. Žalovaný dospěl k závěru, že opravy uskutečněny nebyly, kdy mezi stranami není sporu o tom, že ani finanční prostředky ve výši těchto oprav z titulu nájemného žalobce v uvedených letech neobdržel. Na základě výše uvedeného tak nelze než dospět k závěru, že s ohledem na dodatky byla nájemní smlouva sjednána na tržní bázi s tím, že v příslušných letech zde neexistuje žádný zdanitelný příjem na straně žalobce. Jakékoliv doměření daně je tak nejenom nezákonné, leč v případě uhrazení nájemného v budoucích letech povede ke dvojímu zdanění jednoho a téhož příjmu. Z tohoto důvodu žalobce požaduje, aby soud žalovaná rozhodnutí zrušil dle ustanovení § 78 odst. 1 SŘS.

V další žalobní námitce žalobkyně uvedla, že dle § 8 odst. 3 daňového řádu (dříve § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) nutno na nájemné, sjednané mezi žalobkyní a společností Zeus pohlížet jako na dissimulaci právního úkonu, kdy za těchto okolností lze usuzovat na to, že úmyslem stran bylo po nějakou dobu bezplatné poskytnutí práva věc užívat a požívat její plody a užitky, tj. dar. O tom, že ustanovení 8 odst. 3 daňového řádu je nutno aplikovat také ve prospěch daňového subjektu svědčí judikatura publikovaná ve Sbírce rozhodnutí NSS. *Ze zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na to, zda je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Tuto zásadu musí správce daně respektovat i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu.* Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 11. 2003, sp. zn. 15 Ca 31/2001, č. 125/200 Sb. NSS. Žalovaný tak měl zohlednit ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu a za tímto účelem vést dokazování ohledně toho, zda je třeba skutečně aplikovat ustanovení § 23 odst. 7 ZDP či naopak zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tento postup však žalovaný odmítl, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti.

Žalovaný vycházel žalovaný z cen, které neodpovídaly požadavkům ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Cena zjištěná správcem daně se opírala o internetové inzeráty z roku 2009, kdy i lokalita a povaha nemovitostí byla značně odlišná. Za těchto okolností pak žalovaný nesplnil povinnosti na něj kladoucí ustanovením § 23 odst. 7 ZSDP, v důsledku čehož došlo k doměření daňové povinnosti v rozporu se zákonem. Za dostání těmto povinnostem pak rozhodně nelze považovat užití pouze jednoho relevantního zdroje ceny obvyklé, a to ceny, za kterou společnost prostory dále pronajímala. V souvislosti odkázala na povinnost stanovit rozsah ceny intervalem „nejčastěji realizovaných cen“ dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007 V této souvislosti žalobce uvádí, že pro účely stanovení ceny obvyklé doplnil odvolací řízení o vyjádření realitní společnosti Cross Estates, S.r.o., frančizanta RE/MAX. Tato realitní společnost vytvořila posudek na určení výše nájmu nemovitosti. Na základě přiloženého posudku bylo zjištěno, že cena, z které vycházel pro určení ceny obvyklé správce daně, je neúměrně vysoká. Navíc při určení cen žalovaný nezohlednil tvrzení žalobce ohledně špatného stavu nemovitostí. Přitom jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, tak je to právě žalovaný, koho v této věci tíží důkazní břemeno. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010: *„Správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána. V případě stěžovatelky musí být schopen prokázat mimo jiné stav předmětných nebytových prostor v době, kdy byly pronajímány, neboť ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů. Čím je lepší, tím vyšší jednotkový nájem (nájem v Kč/mě/rok) lze zpravidla za prostory získat. Správce daně tedy musí mít prokázáno, jaký byl stav prostor v době jejich pronajímání, anebo přinejmenším, že nebyl horší než určitá zjištěná úroveň, a z této úrovně pak vyjít při určení referenční ceny. Pokud tedy stěžovatelka tvrdí, že technický stav prostor byl takový; že o něj potencionální nájemci neměli zájem, musí mít správce daně důkazy vyvracející toto tvrzení stěžovatelky. Nestací pouhé zpochybnění stěžovatelčina tvrzení, neboť důkazní břemeno nese správce daně.“* Správce daně své důkazní břemeno nijak neuznal, čímž zatížil řízení podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem. Z tohoto důvodu žalobkyně požaduje, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil bez nařízení jednání postupem dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Postup správních orgánů je zatížen procesními pochybeními:

Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je prostředkem správního trestání, kdy jeho stěžejním smyslem je skrze maximalizaci doměrku ztrestat žalobce za jeho postup. Z tohoto důvodu odmítl zohlednit ustanovení § 9 odst. 4 ZDP, jelikož by to odporovalo výše nastíněné retribuční funkci. Přitom svou interpretaci opíralo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, kdy v tomto rozsudku použil soud na jednom místě termín "sankcionovaný". K tomuto žalobkyně uvádí, že žalovaný zcela nepatřičně vytrhl z kontextu jeden termín, který následně dezinterpretoval zcela nesmyslným způsobem. Pokud už se skutečně máme ve vztahu k doměření daně bavit o nějaké formě trestání, pak tuto úlohu plní

výhradně penále dle ustanovení § 251 daňového řádu. Samotná daň, případně způsob její stanovení tuto úlohu neplní a plnit nemůže. K tomuto obdobně viz nesankční povaha pomůcek: *Pomůcky nebyly zákonodárcem koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu. Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, nýbrž jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti užití dokazování či nepodání daňového přiznání.* Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, sp. zn. 8 Afs 78/2007 V žalovaným citovaném rozsudku tak Nejvyšší správní soud na ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nazíral skrze teorii práva, kdy jinými slovy konstatoval, že se jedná o perfektní právní normu (hypotéza a dispozice právní normy je následována sankcí). Použití termínu "sankcionovaný" tak nebylo ve smyslu správního trestání, kdy ani žalovaným uplatňované retribuční požadavky nelze nijak dovodit. Důsledky dovozované žalovaným jsou tak pouhými domněnkami, které nemají žádnou oporu v zákoně (což je na poli veřejného práva nezanedbatelná skutečnost). Jakákoliv interpretace žalovaného prováděná bez opory v zákoně a ústící k odnětí vlastnictví, je tak v příkrém rozporu s enumerativností veřejnoprávních pretenzí, potažmo se zásadou *in dubio mitius*. *Uzná-li stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.* Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, Č. j. 5 Afs 148/2006 – 56. Žalovaný se tak dopustil porušení § 2 odst.1 daňového řádu, který mu ukládá, „*Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící.* (Nález Ústavního soudu ze dne 6. 12.2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05), když žalobci navzdory jeho výslovnému přání odmítl zohlednit zákonné výdaje ve výši 30% z doměřených příjmů, v důsledku čehož došlo oproti platebním výměrům ke zvýšení doměření daně.

Dále žalobkyně spatřuje vadu řízení v skutečnosti, že v rámci odvolacího řízení poskytl žalobce nové důkazní prostředky dokladující, že tržní nájemné odhadované správcem daně je vyšší, než skutečné tržní nájemné. Konkrétně se jednalo o vyjádření realitní společnosti Cross Estates, S.LO., frančizanta RE/MAX. K tomuto novému důkaznímu prostředku zaujal žalovaný postoj, s kterým byla žalobkyně seznámena teprve v rámci konečného rozhodnutí. V takovémto postupu žalobce spatřuje rozpor se zásadou dvojinstančnosti, kdy žalobci bylo znemožněno v řízení nový právní názor žalovaného adekvátně reagovat.

Další procesní pochybení vidí žalobkyně v odepření práva na součinnost, (na které poukazoval i v odvolání) když v jeho řízení jí bylo znemožněno konzumovat její právo ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, potažmo ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP. Zástupce žalobce byl předvolán k projednání a podpisu závěrečné zprávy. Na tomto jednání zástupce žalobce poukazoval na skutečnost, že se stále nedočkal jakékoliv odpovědi na jeho poslední podání ve věci ze dne 12.5. 2010, kterým žalobce realizoval své právo ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. K tomuto se na jednání dočkal pouze odpovědi, že správce daně je povinen z důvodů interních ukončit daňovou kontrolu, proto nechť si žalobce řeší své bezesporu relevantní námitky v odvolacím řízení.

Žalobkyně dále uvádí, že zpráva o daňové kontrole (která tvoří jediné odůvodnění platebních výměrů) je řazena zcela chronologicky, kdy až do podání ze dne 12. 5. 2010 je uvedeno každé podání žalobce a následně odpověď správce daně. Absence podání žalobce ze dne 12.5.2010 včetně vyjádření správce daně tak činí zprávou zcela nepřezkoumatelnou. K tomu žalobkyně odkázala na nálezný Ústavního soudu ze dne 27.8.2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01: „... závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“

Z uvedených důvodů požaduje žalobkyně žalobou napadená rozhodnutí zrušit.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil pouze tak, že odkázal na znění žalobou napadených rozhodnutí.

Poté žalobkyně v podání doručeným soudem dne 22.8.2014 doplnila argumentaci ohledně aplikace § 9 odst. 4 ZDP o odkaz na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2014, sp. zn. 9 Afs 35/2013, s tím, že pokud v odvolacím řízení odejmul žalobkyni náklady dle tohoto ustanovení, poté co správce daně jí je v prvostupňovém rozhodnutí přiznal, respektujíc vůli projevenou žalobkyní, nelze to hodnotit jinak než jako výhradní zájem žalovaného na maximalizaci příjmů do státního rozpočtu.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Soud vycházel z následující právní úpravy.

Podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, účinného ve znění pro příslušné zdaňovací období:

„Liší-li se ceny sjednané mezi 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. 1a) Za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, 20d) se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy; toto se nepoužije v případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky je nižší než úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy, a

věřitelem je osoba s bydlištěm nebo se sídlem v zahraničí nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3. Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti s nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizaci pro nezbytnou provozní činnost.

Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké^{20c)} podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,^{20c)}

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“

O žalobních námítkách soud uvažil takto:

Soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že ust. § 23 odst. 7 je problematické, protože pro jeho správnou aplikaci, sledující jeho účel by bylo nutné se odchýlit od výslovného znění tohoto ustanovení.

Upravit základ daně je správce daně oprávněn za splnění všech podmínek z tohoto ustanovení vyplývajících. Jak žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí (str. 3 nahoře) správně uvádí, účelem ustanovení je zabránění daňovým únikům v obchodních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně nevýhodné, aby jí na druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný důvod, než je krácení daně. Žalovaný si vytnul za cíl přezkoumat splnění tří podmínek odůvodňujících aplikaci daného ustanovení:

za první, existenci „spojených osob“ v obchodním vztahu,

za druhé, rozdíl cenou sjednanou a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek

a za třetí, nedoložení náležitého důvodu pro takový rozdíl v ceně, přičemž tyto podmínky musejí být splněny současně a jejich kumulovaná existence musí být v daňovém spise doložena.

Žalobkyně v žalobě zpochybnila závěr žalovaného, že nedoložila 3. podmínku. V odvolání žalobkyně, dle konstatovaného obsahu v rozhodnutích žalovaného, (str. 7), uvedla, že tento konkrétní nájemní vztah je obdobou – formou osobního vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti Zeus a tomu odpovídá i výše sjednaného nájmu mezi žalobkyní a společností Zeus, která již z toho důvodu nemůže být hodnotou tržní. Poukázala na to, že aplikovat § 23 odst. 7 na předmětný nájemní vztah je stejně nelogické jako aplikovat toto ustanovení na peněžitý či nepeněžitý vklad společníka do základního kapitálu společnosti, kterému také neodpovídá „tržní“ protiplnění ve formě úroku, či nájmu.

K této odvolací námitce v rozhodnutích žalovaný uvedl, že „poskytnutí užívacích práv k nebytovým prostorům ve smyslu zák. č. 116/90 Sb., o pronájmu nebytových prostor (tak byla uzavřena nájemní smlouva) není z právního hlediska žádným nepeněžitým osobním vkladem společníka do společnosti, nýbrž standardním přenecháním užívacích práv k nebytovým prostorům za úplatu, a to bez rozdílu, zda jde o osoby spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů či osoby jiné. Paradoxně je aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v daném případě sankcí za to, že odvolatelka nenakládala se svou nemovitostí s péčí řádného hospodáře, když uzavřela pro sebe nevýhodnou smlouvu tak, aby nedosahovala na trhu obvyklého zisku z pronájmu. Právní předpisy ani právní praxe navíc neznají "osobní vklad společníka do společnosti, který je obdobou vkladu do základního kapitálu, ale základní kapitál nezvyšuje". Výjimka z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro vztah společnost - společník náleží výhradně úrokům z půjčky, nikoliv

nájemnému.“

Citované vypořádání odvolací námitky hodnotí soud jednak jako formalistické, žalobkyně netvrdila, že nejde o nájemní vztah, ale zdůvodňovala, a to k výzvě správce daně, rozdíl ceny tohoto nájemního vztahu ve srovnání s cenou tržní tím, že je nutno, pokud jde o výši nájmu na tento nájemní vztah hledět jako na období vkladu spolčníka do základního kapitálu společnosti. Vypořádání této odvolací námitky se zcela míní s jejím obsahem. Navíc bylo povinností správce daně uvést nejen proč, nelze přijmout tvrzení žalobkyně ohledně výše ceny nájmu, tady se s ním nevypořádal vůbec, ale uvést přezkoumatelným způsobem proč, takto zdůvodněná výše ceny je nesmyslná popřípadě neodpovídající skutečnosti, neboť poté, co daňový subjekt dle závěru správce daně neprokázal svá tvrzení ohledně rozdílu cen, nastupuje důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat, že nebyl tento rozdíl cen uspokojivě doložen, právě proto, aby mohl následně upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl, přitom má správce daně v souladu se smyslem a účelem zákona povinnost prokázat, že v daném případě šlo o právní vztah sloužící převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Povinnost správce daně prokázat že v daném případě šlo o právní vztah sloužící převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, neplatí pouze pro bod 5., kde nastupuje výlučně, ale podpůrně platí i pro další body 1-4 uvedené pod ust. § 23 odst. 7 písm. b) ZDP.

Skutečnost, že citované ustanovení ukládá břemeno dokazování správci daně je mnohokrát judikována správními soudy např. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě, čj. 22 Ca 142/2004, ze dne 28. 4. 2005, v daném případě také spojené osoby byly příbuznými, se uvádí: „Jinak spojenými osobami je třeba rozumět osoby, které ve vzájemné dohodě mezi sebou vytvořili obchodní vztah převážně (především) proto, aby tímto způsobem obě či jedna z nich dosáhly snížení základu daně z příjmů nebo zvýšení daňové ztráty. Existenci této skutečnosti je povinen prokázat správce daně.“

Důležitost unesení uvedené věcného břemene ze strany správce daně nespočívá pouze ve vypořádání odvolací námitky, ale pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 vůbec. Ani ze správy o kontrole splnění této podmínky pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 nezbytně nevyplývá.

Správce daně ani žalovaný se pak nezabývali zjišťováním okolností významné pro posouzení jak rozdílu cen, tak skutečnosti, zda šlo o právní vztah sloužící převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, komu plynul příjem z předmětné nemovitosti. Přitom povinnost dbát a důsledně zkoumat naplnění účelu zákona, kde je nutno vycházet ze skutečného stavu nikoliv formálního posouzení vyplývá i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 147/2006-70 ze dne 25. 5. 2007, v obdobné věci, v němž se uvádí, že „*Příjem z nájemného je ve smyslu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výnosem z nakládání s majetkem, který musí daňový subjekt zahrnout do základu daně (§ 23 odst. 6 citovaného zákona). Pokud však nemovitosti daňového subjektu užívala bez právního důvodu osoba, plynul nepeněžní příjem odpovídající běžné výši nájemného této osobě, nikoli daňovému subjektu (bez ohledu na to, že tato jiná*

osoba byla s daňovým subjektem ekonomicky a personálně spojená); tento příjem tedy nezvýšil základ daně daňového subjektu.“

Pokud sám žalovaný přiznává, že žalobkyně nenakládala se svou nemovitostí s péčí řádného hospodáře, když uzavřela pro sebe nevýhodnou smlouvu a shodně jako v případě judikovaného případu sama nemovitost neužívala, ale nemovitost užívala společnost Zeus, neboť to byla tato společnost, nikoliv žalobkyně, která užívala předmět nájmu, soud je toho názoru, v souladu s uvedeným judikátem, že pouze u společnosti Zeus má být tedy zdaněný.

Skutečně vyplacený příjem z nájemného žalobkyně do svých zdanitelných příjmů zahrnula, předpokladem aplikace § 23 odst. 7 ZDP je povinnost správce daně, vypořádat se s tvrzením daňového subjektu, jímž dokládá důvod rozdílu cen. Žalobkyně uvedla, že rozhodla pronájem nemovitosti provozovat nikoliv jako fyzická osoba, nýbrž prostřednictvím obchodní společnosti, jejímž je členem, a zdůrazňovala, že onu nevýhodnost výše nájmu je nutno chápat jako její vklad do společnosti. Nutno souhlasit s tímto tvrzením, neboť jestliže by žalobkyně nemovitost vložila do podnikání nezdaňovala by jako fyzická osoba ani oněch 10,- Kč měsíčního nájmu.

Z celého textu rozhodnutí žalovaného však nelze zjistit, z jakého důvodu žalovaný dovozuje u žalobkyně krácení daně neboli, jak dospěl k závěru, že nezdůvodnila rozdíl cen, když sám uvedl, že žalobkyně si nepočínala s péčí řádného hospodáře a uzavřela pro sebe nevýhodnou smlouvu s nízkým nájmem. Takové odůvodnění podle názoru soudu nelze považovat za odůvodnění závěru žalovaného, že daňové příjmy státu žalobkyně krátila, což by jedině odůvodňovalo aplikaci ust. § 23 odst. 7 ZDP, ze strany správce daně. Břemeno důkazní v případě, že žalobkyně nabídla svoje vysvětlení důvodů rozdílu cen, stíhá správce daně. Správce daně kromě uvedeného, že žalobkyně si nepočínala s péčí řádného hospodáře a uzavřela pro sebe nevýhodnou smlouvu s nízkým nájmem, čímž fakticky popřel výhody, které měla žalobkyně takto nízkou stanoveným nájmem dosáhnout. Soud nemůže než konstatovat, že žalovaný aplikoval ust. § 23 odst. 7 ZDP na daný případ formalisticky, aniž by se zabýval zjišťováním faktického stavu věci, ke kterému je povinen jestliže má být naplněn účel daného ustanovení, jímž je zabránit daňovým únikům. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.) je správa daně „postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní“, proto je povinností správce daně dbát, aby daň byla stanovena správně, nikoliv co nejvyšší a této zásady je nutno dbát i při aplikaci § 23 odst. 7 a mít na paměti účelu tohoto ustanovení, jímž je pouze zabránění obcházení zákona při zdaňování spojených osob.

Ze Zprávy o kontrole vyplývá, že žalobkyně se stala jedinou jednatelkou firmy Zeus od 5.5.2005, již z tohoto vyplývá, že téměř celou část posuzovaného období (let 2005, 2006 a 2007) fakticky užívala nemovitost firma Zeus a to prostřednictvím jednatelky, která nevložila nemovitost do podnikání firmy Zeus, ale všechny příjmy z pronájmu jí plynoucí jako jediné jednatelce firmy zdanila v rámci této firmy. Rozhodnutí ponechat si vlastnictví nemovitosti záleží výlučně na vlastníkově, a jestliže chce, aby nemovitost sloužila podnikání, může tak učinit i formou pronájmu, jehož výše zohledňoval, jak žalobkyně tvrdila, právě fakt, že jde o

pronájem nemovitosti firmě, jejíž je žalobkyně jednatelkou (a po převážnou posuzovanou dobu jedinou jednatelkou) a slouží této firmě k podnikání, a to k pronájmu dalším subjektům. Soud se domnívá, že hrozbou aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP nemá být daňový subjekt nucen vkládat nemovitost do podnikání. Ze Zprávy o kontrole vyplývá (str. 2), že žalobkyně od počátku uváděla, že se rozhodla pronajímat nemovitost prostřednictvím právnické osoby (f. Zeus), a to zejména kvůli požadavku nájemců. Rozhodnutí žalovaného pak vytvořilo situaci, kdy tentýž příjem, od třetích osob, který vykazala a zdanila žalobkyně, jako (po převážnou dobu) jediná společnice společnosti Zeus, v daňovém přiznání společnosti Zeus, zdanila ještě jednou jako fyzická osoba. Nejenže tento postup je v rozporu s účelem zákona, jímž není rozhodně sledováno dvojí zdanění téhož příjmu, ale jeho účelem je zabránění obcházení daňových zákonů a krácení daně. Z uvedeného vyplývá, že důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného zdejším soudem je nedostatek odůvodnění žalovaného, pokud jde o samotnou aplikaci ust. § 23 odst. 7 ZDP, i nedostatek vypořádání se s odvolacími námitkami na uvedený nedostatek poukazující.

Aniž by soud nahrazoval posouzení důvodnosti aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, k němuž se oprávněn v souladu s kasačním principem přezkumu v správním soudnictví ponejprv správce daně, žalobkyní uváděný důvod se soudu jeví, jako důvod logicky vysvětlující rozdíl sjednaných cen. Je pochopitelné, že v případě, že by žalobkyně vložila nemovitost do podnikání firmy Zeus, jistě by žalovaného nenapadlo doměřit jí, jakožto fyzické osobě příjem z pronájmu nemovitosti vložené do majetku firmy Zeus. Je pochopitelné, že nájem účtovaný 3. osobám musí odrážet ceny tržní a nájem sjednaný mezi žalobkyní jakožto fyzickou osobou a současně vlastníci nemovitostí a firmou, jejíž jedinou jednatelkou je žalobkyně, která s touto nemovitostí podniká, odráží skutečnost, že žalobkyně se rozhodla podnikat s vlastní nemovitostí.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem soud přistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. dílem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

Vzhledem k tomu, že soud zrušil žalobou napadená rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí, dalšími žalobními námitkami se pro nadbytečnost nezabýval.

Žalobkyně měla se svojí žalobou úspěch a náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 2 úkony právní služby (ve znění účinném do 31.12.2012) po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby), a 2 režijní paušály po 300 Kč, a za jeden úkon – replika (ve znění od 1.1.2013) ve výši 3100,-Kč a jeden režijní paušál 300,-Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení včetně DPH 9.922,-Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení ve výši 11.922,- Kč.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18. září 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová