



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **LURA-K, s.r.o.**, se sídlem v Praze 3, Zelenky – Hájského 1163/15, proti **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, ze dne 25. září 2012, čj. 5402/12-1200-601251, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žalobkyně je p o v i n n a zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 456 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně“),

kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 s povinností úhrady penále.

V žalobě uvedla, že spornou otázkou mezi ní a žalovaným zůstává oprávněnost zahrnutí nákladů na vybudování opěrné zdi do nákladů vynaložených žalobkyní na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na základě hodnocení svých zjištění správce daně dospěl k závěru, že opravy byly již provedeny v roce 2004 a že žalobkyně neprokázala, že částka 250 000 Kč zahrnutá do daňově uznatelných nákladů byla vynaložena v souvislosti s jejími příjmy za rok 2006.

Podle názoru žalobkyně žalovaný nehodnotil další důkazy, které předložila k prokázání svých tvrzení v období, ve kterém dané náklady skutečně vynaložila. Jednalo se o nabídkový rozpočet na dokončení díla ze dne 17. 1. 2006, objednávku na provedení díla ze dne 15. 2. 2006, která byla vystavena žalobkyní, faktury vystavené zhotovitelem díla obchodní společností Reming, s.r.o., se sídlem v Rychnově nad Kněžnou, na nákup materiálu na realizaci díla z období roku 2006, zápisy o kolaudačním řízení ze dne 6. 6. 2006, termín odstranění vad díla zjištěných u předání díla. Tím, že žalovaný nehodnotil výše uvedené důkazy v souhrnu, zatížil řízení vadou, jejímž následkem může být nezákonné rozhodnutí ve věci.

Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný mylně klade rovnítko mezi pojem investor a pojem vlastník. Žalobkyně má zato, že opakovaně a právně relevantním způsobem dala najevo, že stavbu uskutečnila ona s úmyslem mít ji pro sebe a není přitom rozhodné, komu bylo adresováno rozhodnutí o stavebním povolení. Při posouzení vlastnických nebo jiných právních vztahů ke stavbě je třeba vycházet z obsahu dohody, když takováto dohoda nemusí být v písemné formě. Vůle všech možných účastníků takovéto dohody je zřejmá a nesporná i z chování a jednání těchto účastníků od roku 2006 do dnešního dne. Je tak nesporné, že pouze žalobkyně se cítí být vlastníkem věci, resp. cítila se být vlastníkem v daném období roku 2006, když ostatní potenciální účastníci dohody neprojeвили právně relevantním způsobem zájem být za vlastníky věci považováni.

Žalobkyně poukázala i na rozhodčí nález ze dne 18.7.2009, neboť ten dle jejího názoru ve smyslu ust. § 28 odst. 2 zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a výkonu rozhodčích nálezů, nabyt dnem doručení účinků pravomocného soudního rozhodnutí. Stanoví-li tento rozhodčí nález, že určitá osoba je vlastníkem věci, platí toto určení jako res iudicata vůči všem, tedy i vůči správci daně.

Dále žalobkyně uvedla, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 7 Afs 40/2011 mimo jiné uvedl, že stavbu opěrné zídky lze považovat za plnění z nájemní smlouvy ze dne 20. 12. 2005, resp. o udržování pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu ve smyslu dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006, který do této povinnosti zahrnuje rovněž dokončení opravy teras. Dovídala z toho, že pokud Nejvyšší správní soud uvedl, že stavu opěrné zídky lze považovat za plnění z nájemní smlouvy, zcela jistě měl na mysli plnění povinnosti ze strany nájemce vůči pronajímateli. To ostatně odpovídá i další úvaze, kterou Nejvyšší správní soud učinil,

a to že nabídka určitého bonusu (zde stavba opěrné zdi) představuje bezpochyby podnikatelskou strategii nájemce. Žalobkyně tak dospěla k závěru, že pokud jako vlastník věci vynaložila v souvislosti se zhotovením věci náklad ve výši 250 000 Kč, je pak nelogické tvrzení žalovaného, že žalobkyně vynaložila další náklad představující uhrazené nájemné. Neexistuje žádná dohoda mezi vlastníkem věci (nájemcem) a pronajímatelem, že cena zhotovení věci bude tvořit nájem, případně pouze rozpočítaný na více účetních období. Nájem sjednaný mezi pronajímatelem a nájemcem ve výši 286 000 Kč ročně představuje náklad vynaložený žalobkyní na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Celkem nelogicky žalovaný tento náklad zvyšuje o další částku 250 000 Kč, aby posléze usoudil, že výsledné nájemné je 536 800 Kč ročně, takže náklad žalobkyně snižující základ pro výpočet daně přesahuje nájemné, které by bylo sjednáno mezi osobami nepropojenými. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že správce daně, pokud by usoudil, že došlo k „nepeněžitému příjmu“ na straně pronajímatele, mohl pronajímateli při daňové kontrole za účetní období roku 2006 zvýšit daňový základ o tento „příjem“ a dodatečně doměřit daň. Podle názoru žalobkyně nelze rozhodnutím žalovaného „snížit“ její daňový základ o výši „nepeněžitého plnění“ a poté toto snížení vyloučit z daňového základu a dodatečně doměřit daň. Žalobkyně, jak uvedla, při uplatnění svých nákladů uplatnila pouze nájemné ve výši 286 800 Kč a o tuto částku snížila svůj daňový základ pro výpočet daně. Protože neexistovalo žádné ujednání mezi nájemcem a pronajímatelem, neuplatnila žalobkyně z titulu nájemného žádné další náklady, jak mylně dovozuje žalovaný. Protože tyto náklady neuplatnila, není možné, aby je žalovaný „vyloučil“ a doměřil daň.

Žalobkyně uvedla, že se navíc domnívá, že částka sjednaná ve smlouvě nájemní ze dne 20. 12. 2005 zahrnuje nejen položku nájemného, ale i ostatní služby, když smlouva sama tyto služby vyjmenovává pouze příkladmo. Dále je nutné mezi tyto služby zahrnout úklid nemovitosti, vytápění, úklid sněhu, opravy, stočné apod. Žalovaný, i když zohlednil některé služby např. el. energii, vodu a poplatek za svoz komunálního odpadu, nezohlednil veškeré služby, když položka za teplo významně ovlivňuje sjednanou výši nájemného. Navíc je zřejmé, že správce daně opět bez logiky zohlednil u žalobkyně náklady, které vznikly u určitých služeb třetí osobě (pronajímateli). Odpovídá strategii podnikatele, že veškeré starosti se zabezpečením služeb přenesl na pronajímatele a za tento „servis“ hradí sjednanou cenu. Jsou-li náklady vynaložené pronajímatelem nižší než jeho příjem, pak pronajímatel tento rozdíl zatíží daní z příjmů. Žalovaný ale v tomto případě náklady pronajímatele přenesl i na nájemce a rozdíl byl zdaněn jak u pronajímatele, tak u nájemce. Takový postup je zcela nepřipustný.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný mohl stanovit obvyklou výši nájemného sjednanou mezi ekonomicky, personálně a jinak nepropojenými osobami dokazováním. Správce daně i žalovaný mohli vycházet ze širšího okruhu osob než pouze z informací pocházejících z katastrálního území Černíkovice a Lipovka. Zcela jistě dokazování provedené správcem daně v širším okruhu, který by se neomezoval pouze obcí Černíkovice a Lipovka, by představoval vzorek s vyšší vypovídací hodnotou než znalecký posudek. Žalobkyně odmítla hodnotit informace z katastru

Černíkovice a Lipovky, kde se ceny nájmu pohybovaly v přepočtu v rozmezí 120 Kč až 340 Kč za m², když žalovaný neprovedl dokazování v širším okolí, ale za právně relevantní přijal znalecký posudek č. 1835/09/2012 vypracovaný znalcem Karlem Dunajčíkem, ve kterém znalec porovnává údaje o nájemném z nájemních smluv v obci Černíkovice a navíc v obci Rychnov nad Kněžnou a 3 smlouvy v obci Solnice. Správce daně a potažmo žalovaný nestanovili daňový základ dokazováním s odůvodněním, že nezískali dostatek relevantních informací v obcích Černíkovice a Lipovka, ale použili znalecký posudek, ve kterém znalec vycházel z výše nájemného, které bylo sjednáno v územním okruhu značně širším (Solnice, Rychnov nad Kněžnou). Navíc informace, které jsou žalovaným uvedeny v jeho rozhodnutí, jsou dle žalobkyně nepřezkoumatelné, když žalovaný pouze uvádí, že ceny nájmu jsou sjednávány v katastru Černíkovice a Lipovka v rozmezí 120 Kč až 340 Kč za m², aniž by uvedl, za jaký časový úsek je tato cena nájmu sjednána, zda v této ceně jsou zahrnuty i poskytované služby apod. Rovněž znalecký posudek, pokud se pouze odkazuje na informace o výších nájmu sjednaných ve smlouvách uzavřených v Solnici nebo Rychnově nad Kněžnou, je nepřezkoumatelný, neboť opět není uvedeno, zda tato výše zahrnuje služby, případně které služby. Dále znalec ve svém závěru, kdy stanovil „tržní“ nájemné, zcela opominul jím zjištěnou skutečnost, že služby spojené s užíváním nebytových prostor v Solnici jsou ve výši 190 Kč a o tuto částku nezvýšil „tržní“ nájemné.

Žalobkyně zastávala názor, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, když je nutné při aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), hodnotit sjednané ceny nájemného z širšího okruhu společnosti či fyzických osob a dále je nutné, aby žalovaný vyložil, dle jakého kritéria se rozhodl pro jejich výběr. Žalovaný v odvolacím řízení pouze konstatuje, že na základě svých výzev obdržel kopie 6ti nájemních smluv, aniž by dále uvedl, o které subjekty se jedná. Následné hodnocení těchto smluv, které učinil žalovaný, je nepřezkoumatelné, když není stanoven klíč, podle kterého žalovaný své výzvy zanesl a není ani přezkoumatelné, na základě které úvahy žalovaný odmítl tato svoje zjištění. Pokud žalovaný pouze převzal závěr znaleckého posudku, ze kterého je pouze patrná „tržní“ výše nájmu a nikoliv již výše poskytovaných služeb, aniž by hodnotil tyto důkazy v souvislosti s vlastními zjištěními, pak jeho závěr, opírající se pouze o znalecký posudek, je tak zcela neobjektivní a zkreslující.

Dále žalobkyně vyslovila domněnku, že došlo k zániku práva daň vyměřit, resp. doměřit. Uvedla, že s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2007, počíná plynout lhůta pro vyměření daně dnem 31. 12. 2007. Žaloba ke Krajskému soudu v Hradci Králové byla soudu doručena dne 1. 3. 2010. Tuto žalobu Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 28. 2. 2011 zamítl a žalobce podal dne 11. 4. 2011 vůči tomuto rozsudku kasační stížnost. Nejvyšší správní soud o této stížnosti rozhodl dne 25. 11. 2011 tak, že rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2011 sp. zn. 31 Af 29/2010 zrušil. Poté Krajský soud v Hradci Králové rozhodl dne 21. 1. 2012 rozsudkem 31 Af 29/2010-89 tak, že rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2009 zrušil. Tedy ode dne 31. 12. 2007,

kterým počala plynout lhůta pro vyměření nebo doměření daně ke dni 1. 3. 2010, kdy byla podána žaloba ke Krajskému soudu v Hradci Králové, uplynuly 2 roky, 2 měsíce a 1 den. Dne 28. 2. 2011 Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl a dne 11. 4. 2011 podal žalobce kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, tedy uplynulo 1 měsíc a 14 dnů. Dne 21. 1. 2012 zrušil svým rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného a dne 4. 12. 2012 podává žalobkyně svoji žalobu, tedy uplynulo 10 měsíců a 14 dnů. Dle žalobkyně tak celkem uplynuly 3 roky, 1 měsíc a 29 dnů, a proto namítá, že došlo k zániku práva správce daně daň doměřit.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení předložila žalobkyně správci daně nájemní smlouvu ze dne 20. 12. 2005, která se týkala pronájmu domu čp. 19 s přílehlými budovami a parcel č. 19 a 12 v katastrálním území obce Černíkovice. Jako pronajímatel byl uveden MUDr. L. K. a jako nájemce žalobkyně. Uvedené nemovitosti a pozemky byly pronajaty za účelem zřízení skladů a jednacích místností. Nájemce se ve smlouvě zavázal udržovat pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu na vlastní náklady. Žalovaný vycházel při hodnocení této smlouvy z pohledu zákona o daních z příjmů z názoru zdejšího soudu i názoru Nejvyššího správního soudu vyslovených v předcházejících přezkumných řízeních. Dle Nejvyššího správního soudu je nutno při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí. Stavbu opěrné zídky lze považovat za plnění z nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a MUDr. L. K. dne 20. 12. 2005, resp. o udržování pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu ve smyslu dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor, který do této povinnosti zahrnuje rovněž dokončení opravy teras. Nabídka určitého bonusu v případě uzavření nájemní smlouvy dle názoru Nejvyššího správního soudu bezpochyby představuje podnikatelskou strategii. Pro posouzení ekonomické podstaty právních vztahů je rozhodující určit vztah mezi žalobkyní a pronajímatelem. V daném případě se jedná o osoby spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, neboť MUDr. L. K. je pronajímatelem předmětných nemovitostí a zároveň i jednatelem a společníkem žalobkyně. Žalovaný na doporučení Nejvyššího správního soudu a následně i krajského soudu zjišťoval, zda cena sjednaná mezi spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Za cenu nájmu sjednanou mezi spojenými osobami označil hodnotu peněžitého i nepeněžitého plnění poskytovaného nájemcem v celkové výši 536 800 Kč, tedy sjednanou výši nájemného (286 800 Kč ročně) a cenu opravy opěrné zdi (250 000 Kč). V pokračujícím odvolacím řízení žalovaný uložil správci daně v rámci doplnění podkladů pro rozhodnutí, zjištění ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně opatřil kopie 6ti nájemních smluv sjednaných mezi nezávislými osobami v katastru Černíkovice a Lipovka. Ceny nájmu se v přepočtu za 1 m² u jednotlivých smluv pohybovaly v rozmezí od 120 Kč do 340 Kč. Správce daně však nezjistil žádný rodinný dům, který by byl pronajatý jako skladovací prostor a

jednací místnost jiné osobě ve stejném období, v obdobném prostředí a za obdobných podmínek. Všechny srovnávané objekty byly buď sklady, nebo kanceláře a u žádných pronajatých prostor nebyla součástí nájmu zahrada, jak tomu bylo u žalobkyně. Navíc na žalobkyní pronajaté nemovitosti bylo zřízeno věcné břemeno užívání, tj. poskytnutí doživotního a bezplatného bydlení pro rodiče pronajímatele. Toto věcné břemeno zaniklo až dne 9. 11. 2006, tj. koncem kontrolovaného roku. Míra srovnatelnosti pronajatých prostor byla tak dle žalovaného velmi malá a srovnatelnější pronajaté prostory správce daně nezjistil. V daném případě nebylo tedy možné z dostupných informací určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a proto správce daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použil cenu stanovenou podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“) stanovenou znaleckým posudkem. Při stanovení ceny nájemného vycházel znalec podpůrně také ze zjištěné administrativní ceny pronajaté nemovitosti a předpokládané zbývajících životnosti nemovitosti čp. 19 v obci Černíkovice. Po zhodnocení všech nájemních smluv, které znalec měl k dispozici, a porovnání mezi sebou, s ohledem na místo nemovitosti a velikost obce a čas jejich uzavření a platnost, zvážil znalec všechny okolnosti, které měly na cenu vliv a stanovil doporučenou tržní cenu nájemného za pronájem rodinného domu č. p. 19 s vedlejšími stavbami v Černíkovicih pro rok 2006 v celkové výši 99 080 Kč.

Dále žalovaný hodnotil námitku žalobkyně, že cena nájmu zahrnuje i cenu služeb, odpovídá textu nájemní smlouvy, kde v části III. bodě 3) je uvedeno, že úhrada za nájem zahrnuje úhradu za odběr elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu. Protože ve smlouvě nebylo uvedeno, jakou část nájemného úhrada za služby činí a toto není zřejmé ani z účetnictví, zaslal správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností a vyzval ji k předložení vyúčtování odběru elektrické energie, vody a likvidace komunálního odpadu za rok 2006 vztahujícího se k pronajaté nemovitosti. Zároveň žalovaný zaslal dne 8. 8. 2012 výzvy třetím osobám ve věci poskytnutí informací a vydání listin, a to dodavateli el. energie ČEZ – Prodej, s.r.o., dodavateli vody AQUA SERVIS, a.s., a obci Černíkovice ohledně nákladů na svoz komunálního odpadu. Obec Černíkovice sdělila, že u nemovitosti č.p. 19 Černíkovice byl v roce 2006 zaplacen poplatek za svoz komunálního odpadu ve výši 420 Kč, společnost AQUA SERVIS, a.s., konstatovala, že od roku 2003 do data sdělení nebyl vystaven žádný daňový doklad na objekt Černíkovice č.p. 19 a že v její evidenci je objekt veden jako neobydlený a společnost ČEZ konstatovala, že za rok 2006 činila úhrada za odběr elektrické energie v pronajatém objektu celkem 1 664 Kč. Žalovaný na základě výše uvedených skutečností snížil částku nájemného stanovenou ve výši 536 800 Kč o zjištěné úhrady za služby v celkové výši 2 084 Kč (420 Kč odpad, 1 664 Kč elektrická energie). Rozdíl vyčíslený správcem daně ve výši 437 720 Kč se tak snížil na částku 435 636 Kč. Žalovaný tímto vyhověl námitce týkající se nesprávně stanovené částky nájemného a vyčíslení výše rozdílu mezi cenou sjednanou spojenými osobami a cenou obvyklou.

Návrh žalobkyně, jak žalovaný dále uvedl, na provedení šetření u obchodních společností a fyzických osob, které poskytovaly služby ubytování pracovníkům automobilky, uvedený v bodě V., považoval za irelevantní, neboť žalobkyně si pronajala prostory za účelem skladování a ne za účelem ubytování osob. Tato námitka spíše hypoteticky poukazuje na to, že pronajímatel mohl mít vyšší příjmy v případě pronájmu objektu jako ubytovny zaměstnancům automobilky. V žádném případě však nenasvědčuje tomu, že cena nájmu za skladovací prostory zahrnutá do nákladů odvolatele měla být ve výši odpovídající této ceně. Nejedná se o cenu srovnatelnou, sjednanou za stejných nebo obdobných podmínek. Stejně tak žalovaný považoval za bezpředmětnou námitku týkající se uzavření dohody ze dne 15. 12. 2011 mezi žalobkyní a pronajímatelem o ukončení platnosti nájemní smlouvy a nutnosti hodnotit tuto skutečnost jako důkaz podporující tvrzení o oprávněnosti jí účtovaných nákladů uvedená v bodě VI., neboť se jedná o skutečnost, která nastala v jiném zdaňovacím období a v tomto zdaňovacím období také ovlivní základ daně. Jak již bylo výše uvedeno, žalobkyně celou částku za opravu opěrné zdi v roce 2006 zaúčtovala na základě dokladu vystaveného dodavatelem opravy do nákladů a uplatnila jako daňově účinnou. Tato skutečnost a žádná jiná nastala v roce 2006 a je také tak posuzována v rámci vedeného daňového řízení. Tvrzení žalobkyně o stanovení zůstatkové ceny opěrné zdi a povinnosti vlastníka nemovitosti (pronajímatele) vydat nájemci jako bezdůvodné obohacení „nespotřebovanou“ hodnotu díla je ve spojitosti s uvedeným postupem žalobkyně a s ohledem na závěr Nejvyššího správního soudu týkajícího se vlastnictví opěrné zdi dle názoru žalovaného zmatečné.

Žalobkyně se k zaslané výzvě týkající se ceny služeb spojených s nájmem, jak žalovaný uvedl, vyjádřila až 18. 9. 2012, tj. po stanovené lhůtě. Skutečnou výši úhrad za služby nedoložila. Ve svém podání uvedla, že ze smyslu uzavřené smlouvy je zřejmé, že její náklady za spotřebu elektrické energie, vody a likvidace komunálního odpadu jsou zahrnuty ve sjednané ceně nájmu. Je tedy dle jejího mínění zřejmé, že náklady směrem k dodavateli služeb nesl pronajímatel. Z logiky uzavřené smlouvy proto nebylo třeba provést vyúčtování těchto služeb mezi pronajímatelem a nájemcem. Dále žalobkyně připomenula, že důkazem, který žalovaný nehodnotil, je skutečnost, že zhotovitel opěrné zdi, tedy žalobkyně, ve zdaňovacím období roku 2011 tuto zídku úplatně převedla na vlastníka nemovitosti č.p. 19 v obci Černíkovice za zůstatkovou hodnotu. Důvodem byla skutečnost, že na základě jiných okolností došlo k předčasnému ukončení nájemní smlouvy a tedy hodnota opěrné zdi, v zůstatkové ceně, nebyla „spotřebována“ jako nájemné, ale byla pronajímatelem uhrazena nájemci. Žalobkyně se domnívala, že právě tato skutečnost ve světle rozsudku zdejšího soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu je významná v posouzení toho, který daňový subjekt oprávněně zahrnul náklady spojené s vybudováním opěrné zdi do své účetní evidence. Dále uvedla, že v přiměřené lhůtě může doložit, jaká výše nájmu byla v daném období a místě obvyklá, zejména při pronajímání nemovitostí obchodní společnosti Škoda Auto za účelem ubytování zaměstnanců společnosti, a vyčísluje „teoretickou“ cenu nájmu až 835 850 Kč.

K námitce žalobkyně, týkající se zahrnutí ceny služeb do sjednané ceny nájmu bez jejich vyčíslení a provedení vyúčtování, žalovaný uvedl, že se jednalo o méně obvyklý postup, který není tak běžný mezi nezávislými daňovými subjekty. V nájemní smlouvě, která byla sjednána na dobu neurčitou, nebyla částka představující úhradu za odběr el. energie, vody a likvidaci komunálního odpadu vyčíslena a nebyla smlouvou ani v případě navýšení ceny služeb dodavatelem sjednána úprava (navýšení) úhrady. Z důvodu správného stanovení ceny nájmu proto žalovaný žalobkyni vyzval k doložení těchto nákladů vztahujících se k pronajaté nemovitosti. Protože si byl vědom skutečnosti, že se jedná o delší časové období a žalobkyně by již nemusela mít k dispozici příslušné doklady, zároveň oslovil i dodavatele služeb zahrnutých do ceny nájmu a požádal o doložení vyúčtování za kontrolovaný rok.

Žalovaný dodal, že z účetnictví žalobkyně je zřejmé, že neměla stavbu opěrné zdi v prvním roce pronájmu, a ani následujících třech letech, evidovanou v majetku, neúčtovala v této souvislosti o odpisech, a ani neuplatňovala odpisy daňové. Jak již bylo uvedeno, celou částku za opravu opěrné zdi zaúčtovala v kontrolovaném roce do nákladů, a to bez jakéhokoli časového rozlišení. Z uvedených důvodů tedy nelze v souvislosti s cenou nájmu hovořit o „zůstatkové ceně, která nebyla spotřebována jako nájemné“.

Žalobkyně ve svých vyjádřeních neprokázala dle žalovaného žádné zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná sjednána. Žalovaný dle jeho názoru prokázal v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, že smluvními stranami v případě předmětné smlouvy o nájmu byly spojené osoby a že cena nájmu sjednaná mezi těmito spojenými osobami se lišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Protože vyčíslený rozdíl ve výši 435 636 Kč uspokojivě nedoložila, byl mu o tento rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upraven základ daně.

V písemném vyjádření k žalobě odvolací finanční ředitelství shrnulo průběh daňového řízení se zdůrazněním, že při svém rozhodování byl žalovaný povinen řídit se závazným právním názorem obou soudních instancí.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce, shodně jako ve svém podání, setrval na tom, že znalec ve znaleckém posudku nestanovil výši nájmů správně. Odkázal přitom na smlouvy, které již předložil v průběhu daňového řízení, připomněl, že jsou rozdíly mezi nájmy v přízemí a patry domu a zdůraznil, že kromě jím předložených smluv má správce daně nepochybně povědomost, a to ze své kontrolní činnosti, jaké nájemné se ve stejné lokalitě platí. Pokud by bylo třeba tyto skutečnosti dokazovat, byl by schopen smlouvy v přiměřené lhůtě obstarat. Uvedl, že skutečné nájemné, které je požadováno městským úřadem, představuje oproti nájmům uvedeným ve znaleckém posudku v přízemí objektu desetinásobek a v patrech pětinasobek. K této části stanoviska předložil zástupce nájemní smlouvy a podnájemní smlouvu, které byly uzavřeny v letech 2004-2005 a to mezi žalobkyní, případně žalobkyní a jeho manželkou a dalšími subjekty.

Pověřený pracovník žalovaného při nařízeném jednání uvedl, že odvolací orgán vycházel v odvolacím řízení z rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci a následně i rozsudku krajského soudu. Zjišťoval cenu obvyklou, která měla být podkladem pro výši nákladů žalobkyně. Pokusil se obstarat nájemní smlouvy, z nichž by mohl vycházet, protože však žádná z nich však nebyla porovnatelná se situací žalobkyně, postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, a zákona o oceňování majetku. Při stanovení konkrétní výše pak vycházel ze znaleckého posudku. K žalobkyní předloženým nájemním smlouvám uvedl, že pokud byly uzavřeny do roku 2006, měla je žalobkyně předložit v průběhu daňového řízení, aby je mohl správce daně při svém rozhodování zohlednit.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno poté, co jeho původní rozhodnutí ve věci bylo zrušené zdejším soudem a to rozsudkem ze dne 27. 1. 2012, čj. 31 Af 29/2010-89. Tento rozsudek se opíral o závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v jeho rozsudku ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 Afs 40/2011-69. Z něho vyplynul jednoznačný právní názor k otázce vlastnictví opěrné zdi a uznání nákladů na její pořízení dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud označil opěrnou zeď za součást pozemku, jež nemá samostatný hospodářský význam. Pokud tedy pozemek, na němž byla vybudována, je ve vlastnictví státu, musí být zákonitě jeho vlastnictvím i tato opěrná zeď. Současně však konstatoval, že je nutno při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001) a jeho rozsudek ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82 konstatoval, že převažujícím motivem pro podnikání je vydobytí zisku, proto je nutno vždy zvážit, zda faktický výdaj přinese příjem – zisk, nebo je do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Ve vazbě na tyto závěry pak konstatoval, že ekonomická podstata právních vztahů, s nimiž výdaje vynaložené na stavbu opěrné zídky souvisejí, nebyla v předmětné věci finančním úřadem, finančním ředitelstvím ani krajským soudem dostatečně posouzena. Stavbu opěrné zdi lze považovat za plnění z nájemní smlouvy, resp. o udržení pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu ve smyslu dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor, který do této povinnosti zahrnuje rovněž dokončení oprav teras. Dále konstatoval, že pro posouzení ekonomické podstaty právních vztahů je dále rozhodující určit vztah mezi žalobkyní a pronajímatelem, neboť se jedná o spojené osoby ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bod 1. zákona o daních z příjmů. Je tedy namístě posoudit, zda vybudování opěrné zdi je opravdu plněním, jaké by si mohly spolu z ekonomicky racionálních důvodů sjednat dva navzájem nezávislé tržní subjekty a to při zohlednění dalších ujednání v nájemní smlouvě. Cenami v tomto ohledu je nutno rozumět hodnotu komplexu peněžitých i nepeněžitých plnění poskytovaných žalobkyní MUDr. L. K., tedy zejména hodnotu nájemného i stavebních prací na zídce. Pokud by nebyla odlišnost

uspokojivě doložena, upravil by správce daně dle ust. § 23 odst.7 zákona o daních z příjmů základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Zároveň platí, že 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. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že finanční úřad řádně zjistil cenu sjednanou mezi spojenými osobami, kterou tvoří nájemné a cena opěrné zídky, dále je tedy na správci daně, aby rovněž zjistil cenu referenční a provedl srovnání. K otázce referenční ceny odkázal Nejvyšší správní soud na svoji judikaturu obsaženou v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, dle níž referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by žalobkyně neprokázala zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná cena sjednána, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že v rozsahu, ve kterém by skutečně dosažená cena, tedy hodnota nájemného i stavebních prací na zídce převyšovala referenční cenu, by nebyla odečitatelným výdajem daně z příjmů.

Krajský soud tedy v přezkumném řízení hodnotil, zda postup žalovaného v nově otevřeném odvolacím řízení odpovídal požadavkům shora prezentovaného závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem.

Lze shrnout, že ze závěrů Nejvyššího správního soudu nepochybně vyplývá, že opěrná zídka je součástí pozemku, jenž je ve vlastnictví státu. I za této situace lze náklady na její zhotovení považovat za náklad dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť je třeba zohlednit ekonomickou podstatu právních vztahů a ta nebyla v projednávané věci dostatečně posouzena. Nejvyšší správní soud tak žalovanému a potažmo krajskému soudu uložil posoudit, zda vybudování opěrné zídky je plněním, které by si mohly spolu sjednat dva navzájem nezávislé tržní subjekty (ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), přičemž najisto postavil, že cenou se v tomto ohledu rozumí komplex peněžitých i nepeněžitých plnění, tedy hodnota nájemného a hodnota stavebních prací na zídce. Konstatoval, že finanční úřad řádně zjistil cenu sjednanou mezi nezávislými osobami, kterou tvoří nájemné a cena opěrné zídky. Správci daně proto uložil, aby rovněž zjistil cenu referenční.

Z postupu žalovaného, jak ostatně vyplývá z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, krajský soud zjistil, že provedl šetření za účelem zjištění ceny obvyklé u nájemních vztahů, když vycházel z názoru, že cenou se v tomto ohledu rozumí hodnota nájemného i stavebních prací, což v celkové částce představovalo sumu 536 800 Kč. Správce daně zaslal za tímto účelem výzvy třetím osobám k poskytnutí

údajů a zapůjčení listin týkajících se pronájmu nebytových prostor mezi nezávislými osobami v okolí Rychnova nad Kněžnou. Po opatření šesti smluv sjednaných mezi nezávislými osobami však dospěl žalovaný k závěru, že specifická podmínka nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a pronajímatelem (zřízení věcného břemene doživotního užívání, nájem zahrady) neumožňuje, aby v dané lokalitě bylo možno získat nájemní smlouvy s obdobnými parametry uzavřené mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Jinak řečeno správci daně se nepodařilo získat žádnou nájemní smlouvu o pronájmu jednak skladovacích prostor a jednacích místností jiné osobě ve stejném období a za stejných podmínek. Odůvodnění žalovaného proto považuje krajský soud za akceptovatelné, neboť podmínky nájemní smlouvy, jež je předmětem sporu, lze považovat za specifické a tudíž vylučující možnost získání srovnatelných případů. Správce daně tak tedy nemohl být z dostupných informací schopen zjistit cenu obvyklou mezi nezávislými osobami. Žalovaný řádně odůvodnil, proč nelze cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek určit, a proto lze považovat za zákonný jeho další postup, v němž za rozhodující cenu použil cenu stanovenou podle zvláštního právního předpisu znaleckým posudkem. Tento postup ostatně žalovanému umožňuje ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Závěry soudního znalce nemohly být vyvráceny námitkami žalobkyně podložené nájemními smlouvami o nájmu nebytových prostor v Solnici nebo Rychnově nad Kněžnou, tedy lokalitách svým rozsahem a stupněm zalidněnosti nesrovnatelných s lokalitou, v níž si žalobkyně danou nemovitost pronajala. Ani smlouvy předložené žalobkyní na podporu svých tvrzení nelze považovat za důkaz, jenž by mohl být podkladem pro stanovení běžné ceny nájmu v dané lokalitě mezi nezávislými osobami. Žalovaný se s danou otázkou v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal, nelze proto jeho závěry považovat za nepřezkoumatelné.

Nelze rovněž žalovanému vytýkat, že nehodnotil další důkazy v žalobě specifikované a předložené žalobkyní v průběhu daňového řízení jako např. nabídkový rozpočet na dokončení díla, objednávku na provedení díla, faktury vystavené zhotovitelem díla a zápisy o kolaudačním řízení. Jak vyplývá ze shora prezentovaných názorů Nejvyššího správního soudu, tyto důkazy nelze pro posouzení dané věci považovat za relevantní. Pokud je tedy žalovaný nehodnotil, nelze jeho postup považovat za nezákonný. Stejně tak není pro posouzení věci důležité ani tvrzení žalobkyně, že stavbu uskutečnila ona s úmyslem mít ji pro sebe, když nepovažuje za rozhodné, komu bylo adresováno stavební povolení.

Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný sice zohlednil některé služby související s užíváním nemovitosti ve prospěch snížení daňového základu žalobkyně, nezohlednil však služby veškeré, když položka za teplo významně sjednanou cenu nájemného ovlivňuje. S touto otázkou se žalovaný podrobně vypořádal na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí a s jeho závěry se krajský soud plně ztotožňuje a odkazuje na ně. Pouze dodává, že z textu nájemní smlouvy nevyplývá, že kromě úhrady za odběr elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu zahrnuje sjednaná cena ještě další služby.

Ve vazbě na shora uvedené krajský soud konstatuje, že žalovaný v daňovém řízení prokázal v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, že smluvními stranami v případě předmetné smlouvy o nájmu byly spojené osoby a že cena nájmu sjednaná mezi těmito spojenými osobami se lišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Protože vyčíslený rozdíl ve výši 435 636 Kč žalobkyně uspokojivě nedoložila, byl jí o tento rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upraven základ daně. Krajský soud k tomu dále konstatuje, že žalovaný i správce daně postupovali při zjišťování ceny, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, v souladu se závazným názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Použití ceny stanovené podle zvláštního předpisu považuje za adekvátní podmínkám, jež v průběhu daňového řízení nastaly.

Poslední žalobní námitkou namítala žalobkyně zánik práva správce daně daň z příjmů vyměřit, když došla k závěru, že od zahájení daňového řízení uběhly k datu vyměření daně 3 roky, 1 měsíc a 29 dnů. Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožnil. Dle § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) nelze daň vyměřit dani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle odst. 2 tohoto ustanovení pak běží v případě, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně, tříletá lhůta znovu a to od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

V projednávané věci krajský soud, ve vazbě na shora uvedené, nejprve zjišťoval, zda správce daně učinil v průběhu daňového řízení dotýkajícího se zdaňovacího období roku 2006 úkon, jenž by byl považován za úkon směřující k vyměření daně. Z předloženého správního spisu pak nepochybně vyplynulo, že tímto úkonem bylo zahájení daňové kontroly k datu 21. 11. 2007. Tato skutečnost tedy měla ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní za následek běh nové tříleté lhůty k vyměření daně a to od konce roku 2007 s tím, že její běh byl ukončen k datu 31. 12. 2010. Z daňového řízení je rovněž zřejmé, že daň z příjmů byla poprvé pravomocně vyměřena k datu 2. 1. 2010, toto rozhodnutí však bylo zdejší soudem následně zrušeno. K datu 1. 1. 2010 zbývalo tedy správci daně a žalovanému celkem 365 dnů pro vyměření daně. Žalobkyně podala proti uvedenému rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2010 žalobu k zdejšímu soudu a to k datu 1. 3. 2010. K tomuto dni již byla lhůta pro vyměření daně zkrácena o 59 dnů, takže činila pouze 306 dnů. Od tohoto data podání žaloby do pravomocného skočení přezkumného soudního řízení u zdejšího soudu se lhůta stavěla a to až do dne 29. 3. 2011, kdy zamítavý rozsudek zdejšího soudu nabyl právní moci. Od tohoto dne až do podání kasační stížnosti, tedy do dne 12. 4. 2011 se lhůta správce daně a potažmo žalovaného pro vyměření daňové povinnosti zkrátila o dalších 13 dnů, takže již činila pouhých 293 dnů. V době řízení před Nejvyšším správním soudem zahájeným kasační stížností a v době následného běhu přezkumného řízení před zdejší soudem vyvolaného zrušením jeho rozsudku se lhůta pro vyměření daně opět stavěla a její běh započal až po nabytí právní moci konečného rozsudku zdejšího

soudu, tedy dnem 28. 2. 2012. Od tohoto data tedy, ve vazbě na shora uvedené, běžela správci daně a žalovanému lhůta pro vyměření daně v délce 293 dnů. Pokud rozhodnutí žalovaného o pravomocném stanovení daňové povinnosti nabylo právní moci k datu 5. 10. 2012, je zřejmé, že se tak stalo po uplynutí 251 dnů od právní moci posledně vydaného rozsudku zdejšího soudu. Je tak zřejmé, že správce daně a žalovaný ani tříletou lhůtu danou ustanovením § 47 odst. 1 zákona o správě daní nevyčerpali a jejich právo daň vyměřit tak nemohlo být prekludováno.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému krajský soud přiznal nárok na náhradu nákladů řízení za cestu jeho pracovníka autobusem z Brna do Hradce Králové a zpět (360 Kč a 2x15 MHD) a stravné ve výši 66 Kč. Žalobkyně tak byla zavázána k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 Hradci Králové dne 13. června 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu