



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 žalobce **ING. N. S.**, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. října 2011, čj. 5950/11-1100-602177, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 včetně vyměřeného penále a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

V žalobě uvedl, že žalovaný na posuzovanou věc nesprávně aplikoval ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), což způsobilo nezákonnost

napadeného rozhodnutí. Žalovaný se přitom s odvolací námitkou dotýkající se této problematiky v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Ke skutkovým okolnostem žalobce uvedl, že se mu snížily příjmy za pronájem nemovitosti a to v důsledku uzavření nových nájemních smluv se společností Long Wave, s.r.o., přičemž tyto nižší příjmy za pronájem podrobil zdanění zcela v souladu s právními předpisy. Na tento nájemní vztah nelze dle jeho názoru nahlížet jako na vztah jinak spojených osob ve smyslu shora vzpomínaného ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Namítal, že žalovaný byl povinen prokázat existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce dle ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), což však neučinil a jeho rozhodnutí lze tak považovat za nezákonné. Žalovaný tak namísto prokázání existence skutečností rozhodných pro použití právní domněnky nebo fikce jen předkládá příběh založený na čiré fantazii rozdrážděné zjištěním, že společnost Long Wave, s.r.o., v souladu s právem uplatnila vůči zdanitelným příjmům daňové ztráty vzniklé v dřívějších obdobích. Navíc žalovaný posuzuje až výsledný stav právních úkonů a nikoliv stav věci ke dni uzavření inkriminovaných smluv. Pokud má být právní vztah vytvořen za účelem snížení daňového základu, musí dle žalobkyně tento úmysl existovat již v době uzavírání smluv. To se však žalovanému nepodařilo prokázat. Naopak z provedených důkazů vyplynulo, že strany jednaly racionálně s jasnými ekonomickými cíly. To, že shodou okolností společnost Long Wave, s.r.o., mohla uplatnit daňové ztráty z dřívějších let, se pak stalo důvodem pro daňovou štvanci na ctihodného občana. Žalovaný přitom důkazní břemeno neunesl, a napadené rozhodnutí proto žalobce považuje za nezákonné.

Zdůraznil, že uzavření nájemních smluv se společností Long Wave, s.r.o., mělo své racionální důvody stejně tak jako ponechání podnájemních smluv mezi konečnými nájemci a společností Medinvest, s.r.o. Manželé Safari, jakožto vlastníci předmětných nemovitostí a vlastníci společnosti Medinvest, s.r.o., stejně tak společnosti Long Wave, s.r.o., neměli zájem na narušení stabilizovaných nájemních vztahů s konečnými nájemci. To dle názoru žalobkyně potvrdil i výslech svědka Ing. J. P.. Proto při celkovém řešení přistoupili k variantě, že společnost Medinvest, s.r.o., bude i nadále formálně podnájemat předmětné prostory konečným nájemcům za stejných podmínek jako před vstupem společnosti Long Wave, s.r.o., s tím, že za administrativní obhospodařování nájemních smluv dostane přiměřenou odměnu. Pro zachování kontinuity nájemních vztahů a zachování nájemců tak zůstaly podnájemní smlouvy mezi Medinvest, s. r. o., a konečnými nájemci zachovány. Nicméně společnost Medinvest, s.r.o., zajišťovala v podstatě jen podpisy nájemních smluv a inkaso nájemného a nenesla žádná rizika spojená se správou a údržbou pronajímaných nemovitostí z pohledu nákupu energií, oprav a rekonstrukcí objektů, přičemž pracovně právní vztahy s pracovníky údržby objektů zajišťovala společnost Long Wave, s.r.o. K tomu žalobce navrhl výslechy svědků J. Š., ing. A. H. a ing. J. P.. Provedením těchto výslechů bylo v řízení jednoznačně prokázáno, jaký rozsah služeb zajišťovala společnost Long Wave, s.r.o., které se týkaly pronajímaných nemovitostí a jaké úsilí bylo nutno vynaložit pro zajištění bezvadného chodu poskytovaných služeb. Žalobce proto

uvítal dohodu se společností Long Wave, s.r.o., spočívající v tom, že tato společnost přebere veškerou zodpovědnost ohledně zajištění provozu předmětných nemovitostí. Oba společníci této společnosti měli totiž bohaté zkušenosti se správou nemovitostí. Za podstatnou považoval žalobce skutečnost, že v řízení byla prokázána faktická správa nemovitostí, kterou společnost Long Wave, s.r.o., zajišťovala zčásti svými zaměstnanci a zčásti subdodavatelsky.

K názoru žalovaného, že nebyl zjištěn žádný objektivní důvod ke změně smluvních vztahů, konkrétně uzavření nové nájemní smlouvy, žalobce uvedl, že hlavním důvodem těchto kroků byly jeho psychické problémy, neboť na jeho bedrech leželo celé břímě správy všech nemovitostí.

Žalobce dále konstatoval, že po uzavření nájemních smluv mu plynuly příjmy pouze od společnosti Long Wave, s.r.o., přičemž této společnosti pak plynuly příjmy od společnosti Medinvest, s.r.o. Vlastníkům nemovitostí, resp. žalobci, tak žádné příjmy od společnosti Medinvest, s.r.o., neplynuly. Upozornil, že skutečnost, že společnost Long Wave, s.r.o., čerpala v rozhodném období daňovou ztrátu, kterou odečetla od svého základu daně, nemůže být přičítána k tíži žalobce.

Napadené rozhodnutí označil žalobce za nezákonné, neboť žalovaný dle jeho názoru excesivně rozšířil důkazní břemeno žalobce, což v rovině ústavně právní představuje zásah do jeho autonomní sféry a porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce uvedl, že v roce 2006 dosahoval příjmů dle ust. § 6 a ust. § 8 zákona o daních z příjmů a současně uplatnil výpočet daně ze společného základu daně manželů. U manželky žalobce prováděl správce daně daňovou kontrolu a vznikly mu pochybnosti o správnosti částek na řádcích přiznání žalobce, neboť případná změna základu daně u manželky by měla vliv na daňovou povinnost žalobce. Předmětem šetření u manželky byly i příjmy z pronájmu. Žalobce označil závěr správce daně, dle něhož by žalobce měl prokazovat skutečnosti, které se týkají příjmů jeho manželky, za vadný. Uvedl, že otázkou procesního postavení spolupracující osoby, která se podílí na příjmech podnikajícího manžela, se již několikrát zabýval Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 24. 8. 2005, čj. 1 Afs 38/2005-44). Z jeho judikatury dovodil, že žalobce nestíhá řádné důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v přiznání druhého z manželů. Vytýkácí řízení proto označil za nezákonné a výsledkem takového řízení nemůže být dle jeho názoru zákonné rozhodnutí. Žalovaný dle žalobce tuto vadu v odvolacím řízení nezhojil a s uplatněnou argumentací se řádně nevypořádal. Žalobce rovněž odkázal na stanovisko Ústavního soudu vyjádřené v jeho nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dle něhož je pokus donutit žalobce, aby prokazoval skutečnosti, které poškozovat není povinen, je nepřípustným excesivním rozšířením důkazního břemene mimo shora vymezený rámec. Žalobce uvedl, že rozsah důkazního břemene se rozdělením základu daně mezi manžele nemění a každému z manželů je tak zachována povinnost prokázat skutečnosti, které se týkají jeho vlastních daňových povinností a které je on sám povinen uvádět v daňovém přiznání, tedy že každý z manželů bude prokazovat skutečnosti, které se týkají jeho vlastních příjmů. Z toho dovodil, že jeho důkazní břemeno se nevztahuje na příjmy z pronájmu, neboť ty nejsou předmětem zdanění u žalobce, nýbrž pouze u jeho manželky, a proto

správce daně výzvami ze dne 29. 1. 2010 a 5. 3. 2010 excesivně rozšířil důkazní břemeno žalobce.

Závěr správce daně, dle něhož je žalobce povinen prokazovat skutečnosti, které se týkají příjmů jeho manželky, považuje žalobce za vadný. K prokázání skutečností ohledně ceny, kterou manželka žalobce ujednala s nájemci nemovitostí, může dojít výlučně v daňovém řízení se žalobcovou manželkou, P. S.. S odkazem na ust. § 13a zákona o daních z příjmů žalobce konstatoval, že se daňová povinnost odvíjí od příjmů a výdajů druhého z manželů. Dle názoru žalobce jej nestíhá žádné důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v přiznání manželky. Správce daně jej tak nemůže vyzývat k doložení skutečností ohledně ceny obvyklé za pronájem nemovitostí. Vytýkáací řízení zahájené ve smyslu ust. § 43 zákona o správě daní proto považoval za nezákonné a jeho výsledkem tak mohlo být pouze nezákonné rozhodnutí. S touto otázkou se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dle názoru žalobce řádně nevypořádal.

K aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007, uvedl, že žalovaný dovodil, že žalobce měl daňovou výhodu v podobě nízkého daňového základu. V takovém případě by na straně společnosti Long Wave, s.r.o., nutně musela existovat finanční nevýhoda. To však nenastalo, neboť naopak nabídka nízkého nájmu byla pro společnost Long Wave, s.r.o., zajímavá, protože tím mohla realizovat vyšší zisky. Upozornila, že na daný případ nelze aplikovat princip jinak spojených osob, ten by připadal v úvahu pouze v případě, že by se jednalo o osoby kapitálově nebo personálně propojené, kdy týž subjekt by v konečném důsledku čerpal užitek z takového vztahu na obou stranách. Pakliže se ovšem jedná o subjekty, mezi nimiž žádná kapitálová ani personální vazba neexistuje, pak přirozeně k čerpání užitku jednou smluvní stranou prostřednictvím druhé strany nedochází.

K naplnění podmínky ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemohlo dojít ani tím, že žalobce získal účast v matce společnosti Long Wave, s.r.o., neboť citované ustanovení předpokládá, že spojení převážně za účelem snížení základu daně musí existovat již v době uzavření předmětného smluvního vztahu. A to se správci daně nepodařilo prokázat. Naopak výsledky shora uvedených svědků tento názor zcela vyvracejí. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5. zákona o daních z příjmů myslí na případy, kdy osoby vytvořily vědomě a plánovitě právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. V daném případě se však na straně žalobce v důsledku tíživé životní situace daňový základ snížil a na druhé straně se daňový základ společnosti Long Wave, s.r.o., zvýšil. V okamžiku uzavření smluv a v několika následujících měsících nebyla splněna ani zákonná podmínka spojenosti osob.

Žalobce zdůraznil, že se žalovanému nepodařilo prokázat vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Svědčí o tom jednak výpovědi svědků J. Š. ze dne 12. 2. 2010, Ing. A. H. ze dne 4. 5. 2010 a Ing. J. P. ze dne 15. 6. 2010, a dále faktický výkon podnikatelské činnosti společnosti Long Wave, s.r.o., prokázaný záznamy

v účetnictví. Z důkazů dle žalobce jednoznačně vyplynulo, že se jednalo o obchodní vztahy, kdy jediným motivem účastníků bylo zbavit se stresů vyplývajících z podnikatelské činnosti a to i za cenu nižších příjmů a na druhé straně dosáhnout ze strany společností Long Wave, s.r.o., zisku. Za tím účelem žalobce a jeho manželka vynaložili 2 mil. Kč na získání obchodního podílu v matce Long Wave, s.r.o. Poté, co žalobce i jeho manželka získali u matky společnosti Long Wave, s.r.o., a i u samotné jmenované společnosti vliv, ihned nájemní smlouvy vypověděli. To však správce daně nepochopil.

Žalobce vyslovil dále nesouhlas s postupem správce daně při stanovení výše obvyklé ceny. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, dle něhož kritéria pro zjištění této ceny musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru a případné zvýšení daňové povinnosti musí být zákonné, spravedlivé a přezkoumatelné. Pokud správce daně stanovil cenu za pronájem ve výši 960 Kč za m²/rok, těmto požadavkům dle žalobce nedostál. Nesouhlasil s výběrem a hodnocením obdobných nemovitostí, které správce daně pro stanovení ceny obvyklé vybral. Jednalo se o nemovitost na adrese Hradecká, Hradec Králové (nájem ve výši 1 195 Kč), nemovitost SUDOP ve vlastnictví žalobkyně (nájem ve výši 960 Kč) a nemovitost Bavlna taktéž ve vlastnictví žalobkyně (nájem ve výši 1 346 Kč). Žalobce nesouhlasil se způsobem hodnocení těchto nemovitostí a nájmů a zdůraznil, že správce daně nakonec považoval za cenu obvyklou částku 960 Kč, tedy vlastní cenu žalobce před vstupem společnosti Long Wave, s.r.o., do obchodního řetězce, tedy před 1. 11. 2005. Snížení této ceny vstupem společnosti Long Wave, s.r.o., do obchodního řetězce Petra Safari-Medinvest, s.r.o., však mělo své důvody, které byly předmětem rozsáhlého šetření ze strany správce daně a které byly ostatně v řízení dostatečně prokázány.

V doplnění právní argumentace k žalobě následně po žalobě podané pak žalobce uvedl, že žalovaný účelově přehlíží, že za roky 2004, 2005 a 2006 základy daně z pronájmu u manželky žalobce naopak rostly. Dále uvedl, že změna nákladů uváděná žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve výši 7 044 000 je odůvodněna tím, že náklady nespočívají jen v placení nájemného, ale i ve vynakládání prostředků na další související služby. Uvedl, že správná není ani žalovaným zmiňovaná částka 7 702 000 Kč, která je uváděna jako součet nákladů na nájemné a služby. Jedná se totiž o součet ročního nájemného s náklady na služby, které byly vynaloženy pouze za 10 měsíců a nikoliv za rok. Sčítat tyto částky a následně je porovnávat s částkou 13 200 000 Kč vynaloženou za období 12 měsíců považuje žalobce za nesprávné. Vedle toho žalovaný nezapočítává do nezbytných nákladů společnosti Medinvest, s.r.o., některé další výdaje na správu a provoz budov. Žalovaný se těmito námitkami nezabýval, proto žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Za nesprávnou a zjednodušenou označil žalobce úvahu žalovaného týkající se nabytí společnosti LINE MANAGEMENT, s.r.o., v roce 2006. Žalobce totiž vynaložil na získání této společnosti významné finanční prostředky a tato společnost byla navíc nad rámec aktiv zatížena závazky.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že dne 26. 1. 2006, tj. 87 dní po uzavření nájemních smluv, se stal žalobce společníkem

společnosti Line Management, s. r. o., (100 % matka Long Wave, s.r.o.), za obchodní podíl zaplatil 2 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že dle § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů příjmy z pronájmu plynoucí manželům se zdaňují jen u jednoho z nich, stali se oba manželé právě dne 26. 1. 2006 jako vlastníci nemovitostí a Long Wave, s.r.o., osobami kapitálově spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů. Uzavřením nájemních smluv s Long Wave, s.r.o., ve kterých bylo sjednáno výše uvedené extrémně nízké nájemné, jako vlastníci přenechali bez prokázaného důvodu téměř veškeré užitky plynoucí jim z titulu vlastnictví nemovitostí právě společnosti Long Wave, s.r.o. V okamžiku odkupu obchodního podílu v mateřské společnosti, de facto tedy odkupu společnosti Long Wave, s.r.o., tyto užitky získali zpět s tím rozdílem, že tyto užitky byly započteny s daňovou ztrátou vyměřenou u Long Wave, s.r.o. za minulá období. Daňová povinnost z těchto užitků, které opět čerpali žalobkyně a její manžel, nyní však prostřednictvím Long Wave, s.r.o., činila 0 Kč.

K lékařské zprávě o zdravotním stavu žalobce vystavené na jeho žádost žalovaný uvedl, že je důkazem o léčení jeho onemocnění. Vzhledem k tomu, že žalobce z pozice vlastníka nemovitostí služby pro tyto nemovitosti nikdy nezajišťoval, nepovažoval žalovaný jeho zdravotní stav v době uzavření nájemních smluv za důkaz o existenci důvodu pro uzavření nájemní smlouvy s takto extrémně nízkým nájemným.

Za podstatu sporu považoval žalovaný určení, zda převážným účelem vytvořeného právního vztahu mezi žalobcem (resp. vlastníky nemovitostí) a Long Wave, s.r.o., bylo snížit základ daně z příjmů. Na základě skutkových okolností dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobce snížil svůj základ daně tím, že on a jeho manželka jako vlastníci nemovitostí bez prokázaného důvodu sjednali cenu nájemného ve výši, která se extrémně vymyká cenám v běžných obchodních vztazích. Zároveň však v konečném důsledku užitek plynoucí z vlastnictví nemovitosti konzumovali tím, že brzy poté (již za necelé 3 měsíce od uzavření nájemních smluv; dne 26. 1. 2006) žalobce odkoupil obchodní podíl ve společnosti Long Wave, s.r.o., (prostřednictvím matky Line Management, s.r.o.). Podstatou vytvořeného právního vztahu nebylo ekonomické chování, a to ani ze strany vlastníků nemovitostí ani ze strany Long Wave, s.r.o., nešlo o běžný obchodní vztah.

Dále žalovaný uvedl, že úspěšná snaha žalobce o nabytí obchodních podílů v mateřské společnosti Line Management, s. r. o., a úhrada za ně ve výši 2 mil. Kč nevyvrací závěr o postavení spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů a neprokazuje rozdíl mezi sjednanými a zjištěnými cenami. Uzavřením smluv s Long Wave, s.r.o., namísto pokračování smluvního vztahu s Medinvest, s.r.o., došlo ke snížení základu daně z příjmů z pronájmu a následkem toho ke snížení daňové povinnosti o 1 854 720 Kč ročně. Přitom sjednané nájemné fakturované společnosti Medinvest, s.r.o., které zvýšilo roční náklady Medinvest, s.r.o., o 7 044 000 Kč a tedy snížilo její základ daně, bylo u Long Wave, s.r.o., součástí příjmů, které byly v základu daně pokryty odečtením daňové ztráty. Žalovaný tak dovodil, že žalobce i jeho manželka dosáhli uzavřením smluv s Long

Wave, s.r.o., jakožto vlastníci nemovitosti a zároveň i společnosti Medinvest, s.r.o., celkové daňové úspory v rozmezí od 4 212 732 do 4 894 263 Kč.

Žalovaný konstatoval, že obvyklé ceny nájemného nebytových prostor byly zjišťovány v nemovitostech podle následujících kritérií: podlahová plocha pronajímaných nemovitostí, lokalita v rámci území Hradce Králové, dopravní dostupnost a vnitřní vybavení nemovitosti (výtah, úroveň nebytových prostor). Zjišťovány byly ceny nájmu v letech 2005 a 2006 včetně jejich případných změn a skladby ceny (tzn. zahrnutí služeb a energie do ceny nájmu), typ pronájmu tzn. pronajímání konečnému nájemci nebo nájem za účelem podnajímaní. To proto, že ceny nájemného jsou vyšší v případech pronajímání nebytových prostor vlastníky přímo konečným nájemcům. Zjištěné skutečnosti jsou popsány u každé prověřované nemovitosti. Z těchto hledisek byly prověřovány i nemovitosti Bavlna a SUDOP v době do 31. 10. 2005. Správce daně vyšel ve své úvaze ze skutečnosti, že zjištěné ceny nájmu nebytových prostor v těchto nemovitostech, byť byly uplatňovány mezi osobami kapitálově spřízněnými (manželé Safari – Medinvest), se svojí výší řadí k cenám sjednaným mezi nezávislými osobami ve zjištěných vztazích. Zjištěné ceny nájmu nebytových prostor se pohybovaly v intervalu 1.600,- Kč – 2.200,- Kč za 1 m²/rok. V případech nájmu na účelem podnajímaní pronajatých nebytových prostor se ceny pohybovaly od 960,- Kč do 1.600,- Kč. Dále bylo zjištěno, že ceny nájemného se v uvedených letech všeobecně nesnižovaly, zůstávaly stejné popř. mírně vzrostly.

Dále žalovaný uvedl, že nemovitosti Bavlna a SUDOP mohly být v rámci běžných obchodních vztahů pronajaty nepochybně za částky mnohonásobně vyšší než ty, za které je žalobkyně pronajala společnosti Long Wave, s.r.o. Všechny výše uvedené skutkové okolnosti, které uzavření smluv předcházely a poté následovaly, jednoznačně svědčí pro to, že motivem extrémně neekonomického jednání bylo vytvoření situace, která pro žalobce a jeho manželku znamenala významné daňové úspory. Skutečnost, která ještě podtrhuje závěr o vztahu vzniklém převážně za účelem snížení základu daně u vlastníků, je skutkové jednání společníků Line Management, s.r.o., potažmo Long Wave, s.r.o., při odprodeji společnosti. Takovéto smluvní vztahy rozhodně nelze hodnotit jako běžné obchodní vztahy. Vzhledem k tomu, že podmínky pronajímání se pro žalobce a jeho manželky, vlastníky a pronajímatele nemovitostí, změnou osoby nájemce nezměnily, nemohly předkládané důkazní prostředky doložit rozdíl mezi cenami nájemného sjednanými s Long Wave, s.r.o., a cenami sjednanými mezi nezávislými osobami. Stejně tak vypovězení nájemních smluv s Long Wave, s.r.o., s datem předání nemovitostí dne 28. 2. 2008 nemění nic na skutečnosti, že ceny nájemného s Long Wave, s.r.o., sjednané v roce 2005 se lišily od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

K žalobcem namítané nezákonnosti spočívající v excesivním rozšíření důkazního břemene vydáním výzvy k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou nájemného sjednanou s Long Wave, s.r.o., a cenou, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, žalovaný uvedl, že vydání výzev nepovažuje za nezákonné proto, že se týkaly základu daně dle ust. § 9 odst. 2

zákona o daních z příjmů manželky žalobce. Jejich nevydáním by došlo k vyloučení z práv a povinností v daňovém řízení žalobce jako daňového subjektu. Naznačeným způsobem byl žalobce v postavení daňového subjektu, a v daňovém řízení byl seznámen se zjištěnými skutečnostmi z kontroly daně z příjmů u jeho manželky. Správce daně tak žalobci umožnil se k těmto skutečnostem vyjádřit a to jak dle ust. 43 zákona o správě daní tak i dle ust. § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobcova daňová povinnost se sice odvíjela od základu daně žalobcovy manželky, avšak právní úprava neobsahuje odlišnou úpravu postavení manžela, který podrobuje dani z příjmů polovinu společného základu daně manželů dle ust. § 13a zákona o daních z příjmů. V případě žalobce tedy jde o samostatné daňové řízení.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce uvedl, že jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení právní otázky, zda mezi žalobcem, resp. jeho manželkou a společností Long Wave, s.r.o., vznikl vztah za účelem převážně snížení základu daně ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b), bod 5 zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že nedovolené jednání je takové, jehož převažujícím smyslem je snížení základu daně z příjmu. Takové jednání v posuzovaném případě nebylo zjištěno a tedy ani prokázáno. Žalovaný dle žalobce účelově přehlíží, že zbavením se břímě správy nemovitostí významně klesají související výdaje. V r. 2004, před vstupem spol. Long Wave, s.r.o., do obchodního vztahu, činil základ daně z příjmu z pronájmu u manželky žalobce celkem 437 479 Kč při celkových příjmech z pronájmu 10 037 003 Kč a při výdajích 9 599 524 Kč. Základ daně v r. 2006 (posuzovaný rok) však činil 3 634 327 Kč při celkových příjmech z pronájmu 5 239 482 Kč a při celkových výdajích 1 605 155 Kč. Nadto kdyby se žalovaný pokusil do své majetkové sféry získat prostředky spol. Long Wave, s.r.o., celkové transakční náklady by činily více než 6 mil. Kč. Žalovaný, jak zástupce žalobce uvedl, totiž účelově přehlíží, že prostředky spol. Long Wave, s.r.o., nejsou prostředky v přímé dispozici žalobce. Aby žalobce tyto prostředky získal a mohl je spotřebovat, musel vynaložit 2 mil. Kč na získání obchodního podílu v matce společnosti Long Wave, s.r.o., dále uhradit závazky společnosti Long Wave, s.r.o., ve výši 5 mil. Kč, zachycené v její rozvaze, zaplatit daň z příjmu při výplatě podílu společníka na zisku ve výši 2,25 mil. Kč a jistě i související náklady na právní a daňové poradenství ve výši přibližně 0,5 mil. Kč.

Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na skutečnost, že růst základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmu není důvodný, protože sporným bodem jsou příjmy z pronájmu, resp. jejich výše obdržená od spol. Long Wave, s.r.o. Ve zdaňovacím období r. 2006 předchozí roky vůbec nebyly zkoumány.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda převážným účelem vytvořeného právního vztahu mezi žalobcem a společností Long Wave, s.r.o., bylo snížit základ daně z příjmů.

Krajský soud za účelem posouzení této otázky z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce byl spolu s manželkou vlastníkem nemovitostí na adresách Gočárova 504, Hradec Králové (dále „SUDOP“) a Veverkova 1343 a 1631, Hradec Králové (dále „Bavlna“), přičemž do 31. 10. 2005 tyto nemovitosti pronajímali vlastní právnické osobě, společnosti Medinvest, s. r. o., a to bez služeb. Nájemné nemovitosti SUDOP činilo 1 836 000 Kč ročně a Bavlna činilo 4 320 000 Kč ročně. Služby související s užíváním nemovitostí zajišťovala na své náklady společnost Medinvest, s. r. o., přičemž nebytové prostory v obou nemovitostech smluvně pronajímala konečným nájemcům za sjednané ceny, které zahrnovaly nájemné i platbu za služby. Na nakupované služby přitom vynaložila Medinvest, s. r. o., 1 546 000 Kč ročně. Dne 1. 11. 2005 uzavřel žalobce spolu s manželkou smlouvy na pronájem obou výše uvedených nemovitostí se společností Long Wave, s. r. o., za sjednané nájemné 120 000 Kč ročně (v případě SUDOPu), 240 000 Kč ročně (v případě Bavlny). Současně byly uzavřeny mezi společností Long Wave, s. r. o., a společností Medinvest, s. r. o., další smlouvy na pronájem obou nemovitostí, na základě nichž společnost Long Wave, s. r. o., zajistila na své náklady veškeré služby související s užíváním nemovitostí a obě nemovitosti včetně zajištěných veškerých služeb pronajala společnosti Medinvest, s. r. o., (Bavlnu za 10 200 000,- Kč ročně a SUDOP za 3 000 000,- Kč ročně). Společnost Medinvest, s. r. o., jednotlivé nebytové prostory dále pronajímala shodným konečným nájemcům za dříve sjednané konečné ceny. Dodatkem č. 1 k nájemním smlouvám z 1. 11. 2005 byly změněny roční ceny nájemného s platností od 1. 10. 2006 za nemovitost SUDOP na 1 200 000 Kč a za nemovitost Bavlna na 2 280 000 Kč.

Ve smyslu ust. § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů zdaňovala tento příjem manželka žalobce. Použitím institutu společného zdanění manželů dle ust. § 13a zmiňované právní úpravy předmětný příjem z pronájmu vstoupil do společného základu daně manželů. Jeho polovina pak byla předmětem zdanění u žalobce.

Žalovaný při posouzení těchto důkazů dospěl k jednoznačnému závěru, že na daný případ je nutno aplikovat ust. § 23 odst. 7, písm. b/, bod 5. zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení upraví správce daně základ daně poplatníka v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Přitom pojem „spojené osoby“ je dále vyložen pod písmeny a/ a b/ citované právní úpravy. Dle bodu 5. písm b/ pak lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož skutkové okolnosti projednávané věci svědčí ve prospěch závěru, že žalobce spolu s manželkou vytvořili právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně, tak jak o tom hovoří shora citované ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z obchodních transakcí žalobce a jeho manželky vyplývajících ze změn nájemních podmínek souvisejících s nemovitostmi SUDOP a Bavlna je totiž zřejmé, jak ostatně konstatoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že výnos

z nájemného poklesl u vlastníků nemovitostí o 5 796 000 Kč ročně, z původních 6 156 000 Kč na 360 000 Kč. Po změně nájemného od 1. 11. 2006 klesl roční výnos o 3 480 000 Kč ročně z původních 6 156 000 Kč na 2 676 000 Kč. Zároveň náklad u společnosti Medinvest, s.r.o., uzavřením smlouvy s Long Wave, s.r.o., stoupl o 7 044 000 Kč za rok. Před uzavřením smlouvy s Long Wave, s.r.o., vynakládala společnost Medinvest, s.r.o., na služby 1 546 000 Kč a na nájemné 6 156 000 Kč, tj. celkem 7 702 000 Kč, po uzavření smlouvy s Long Wave, s.r.o., vynakládala Medinvest, s.r.o., celkem na nájemné a služby 13 200 000 Kč. Je rovněž nepochybné, že žalobce ve shodném okamžiku uzavřel s Long Wave, s.r.o., nájemní smlouvy jak ze strany vlastníků nemovitostí, tak i za Medinvest, s.r.o., a sjednal si výše uvedené ceny. Jednoznačně vědomě tak určil, jak velká částka příjmů plynoucích z pronájmu obou nemovitostí připadne právě společnosti Long Wave, s.r.o. Je tak zřejmé, že nově uzavřeným nájemním vztahem došlo k poklesu příjmů z pronájmu jak pro žalobce, tak pro jeho manželku, a tento pokles pro ně neznamenal změnu, či zúžení povinností plynoucích z nájmu nemovitostí. Uzavřením nových nájemních smluv za nepochybně velmi nízké nájemné, které činilo patnáctinu a osmnáctinu a později dvě třetiny a polovinu původní ceny za nájem, tak žalobce se svou manželkou přenechali majoritní užítky plynoucí z těchto nemovitostí společnosti Long Wave, s.r.o. Lze rovněž přisvědčit názoru žalovaného, že tyto užítky pak v okamžiku odkupu obchodního podílu v mateřské společnosti Line Management, s.r.o. což fakticky znamenalo odkup samotné společnosti Long Wave, s.r.o., získal žalobce spolu s manželkou nazpět. Tyto skutečnosti nemohou být vyvráceny ani žalobcem namítanými svědeckými výpověďmi svědků výslechy svědků J. Š., ing. A. H. a ing. J. P..

Na pochybnosti správce daně týkající se důvodu extrémního snížení ceny za nájem reagoval žalobce předložením lékařské zprávy o svém zdravotním stavu. Potvrzení, jež by mělo dokládat, že se žalobce nemohl cítit zdravotně způsobilým k zajišťování povinností plynoucích z nájmu nemovitostí, nelze považovat za důkaz, jež by svědčil ve prospěch tvrzení, že nově uzavřený nájemní vztah byl realizován z důvodu odlehčení povinností žalobce. Služby spojené s nájmem nemovitostí zajišťovala před 1. 11. 2005 společnost Medinvest, s.r.o. Po uzavření nové nájemní smlouvy přešlo plnění těchto povinností na společnost Long Wave, s.r.o. Nelze tedy souhlasit s tím, že nově vytvořený nájemní vztah a z něho se odvíjející služby by mohly mít za následek snížení povinností spojených s těmito službami na straně žalobce. Následným odkoupením podílu ve společnosti Line Management, s.r.o., žalobce svoje povinnosti spíše navýšil. Nově vytvořený nájemní vztah tedy nelze hodnotit jako běžný obchodní vztah. Rovněž tyto skutečnosti nemohly být objasněny nebo dokonce vyvráceny výpověďmi svědků, které žalobce v podané žalobě vzpomíná.

Lze dále konstatovat, že se žalovaný zákonným způsobem vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí i s otázkou výše cen sjednaných mezi nezávislými osobami. Jak vyplynulo z obsahu správního spisu, správce daně zohlednil při výběru srovnatelných subjektů otázku podlahové plochy pronajímaných nemovitostí, lokalitu, dopravní dostupnost, vnitřní vybavení pronajímaných nemovitostí včetně otázky, zda se jedná o pronajímání konečnému nájemci nebo

nájem za účelem pronajímání. Správci daně nelze vytýkat jako nedostatek, že mezi prověřované objekty zařadil i předmětné nemovitosti SUDOP a Bavlna pronajímané v období do 31. 10. 2005 s dovětkem, že se ceny nájmu nemovitostí v roce 2005 nezvýšily. Naopak lze v tomto postupu spatřovat nejšetrnější přístup správce daně, který určitým způsobem respektoval vůli žalobce v předcházejících nájemních vztazích. Nelze rovněž přehlédnout, že výsledkem komparace provedené správcem daně za účelem stanovení daňového základu pak byl výběr nejnižší obvyklé ceny. Krajský soud má tak zato, že postup správce daně i žalovaného byl v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105. Správce daně zjistil, jak vyplývá z výše uvedeného, že cena sjednaná není v tomto případě cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích, postupoval proto podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a základ daně o zjištěný rozdíl upravil.

Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že žalobce snížil svůj základ daně tím, že spolu s manželkou, jakožto vlastníci nemovitostí, bez prokázaného důvodu sjednali cenu nájemného ve výši, která se extrémně vymyká cenám v běžných obchodních vztazích. V konečném důsledku pak užitek plynoucí z vlastnictví nemovitostí konzumovali tím, že s odstupem tří měsíců odkoupil žalobce obchodní podíl ve společnosti Long Wave, s.r.o. Lze tak konstatovat, že podstatou vytvořeného právního vztahu nebylo ekonomické chování, a to ani ze strany vlastníků nemovitostí, ani ze strany společnosti Long Wave, s.r.o., neboť se nejednalo o běžný obchodní vztah. S danou otázkou se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal, nelze je tedy považovat za nepřezkoumatelné. Nelze se rovněž ztotožnit s názorem žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 daňového řádu. Tak, jak vyplývá ze shora uvedeného, správce daně i žalovaný jednoznačně prokázali důvodnost postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobní námitce zpochybňující postup správce daně, který vyžadoval, aby žalobce prokazoval skutečnosti, které se týkají příjmů jeho manželky. Tento postup považoval žalobce za excesivní rozšíření důkazního břemene. K tomu krajský soud uvádí, že dle ust. § 13a zákona o daních z příjmů mohou manželé, kteří jsou poplatníky podle § 2 této právní úpravy a vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, uplatnit výpočet daně ze společného základu daně (dále jen "společné zdanění"), jestliže tyto podmínky splní nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, že jeden z nich neměl příjmy, které jsou předmětem daně podle tohoto zákona. Z projednávané věci je zřejmé, že žalobce s manželkou využili tohoto institutu a příjmy z pronájmu tak vstoupily do společného základu daně z příjmů manželů. Správce daně žalobce vyzval, aby doložil důkazy týkající se základu daně z příjmů, v daném případě z pronájmu. Učinil tak proto, že žalobce byl spoluvlastníkem pronajímaných nemovitostí, tedy účastníkem nájemních smluv, příjmy z jejich pronájmu se staly součástí základu daně žalobce a v neposlední řadě i proto, že manželka žalobce v průběhu daňové kontroly rozdíl mezi cenami uspokojivě nedoložila. Žalobce, jak žalovaný uvedl, se bezesporu nacházel v roli daňového subjektu a tak sním i byla zacházeno. Jestliže správce

daně nezískal dostatečné důkazy od manželky žalobce, bylo logické a současně zákonné, že takové informace požadoval od spolupracujícího manžela, v jehož základu daně z příjmů byl nájem vyčíslen. Takový postup nelze považovat za nezákonný a ani v něm nelze spatřovat rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zmiňovanou žalobcem v podané žalobě. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sice zdůraznil, že správce daně nebude vyzývat spolupracujícího manžela, aby prokazoval skutečnosti, které jsou mu známy již z daňového řízení u podnikajícího manžela, nicméně v daném případě bylo zřejmé, že vyžadované údaje nebyly správci daně známy, neboť manželka žalobce je správci daně nesdělila. Ten proto zvolil zákonný a obvyklý postup a k prokázání rozporných skutečností vyzval samotného žalobce. Tento postup neodporuje ani žalobcem zmiňovanému nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. z. IV. ÚS 29/05, z něhož nelze v žádném případě dovodit, že by byl aplikovatelný na případ společného zdanění manželů dle ust. § 13a zákona o daních z příjmů.

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

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Žalovaný prohlásil, že mu náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku 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.