



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 **P. 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 8. dubna 2011, čj. 2318/11-1100-602177, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

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

V žalobě uvedla, 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 žalobkyně uvedla, že se jí 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 podrobila zdanění zcela v souladu s právními předpisy. Na tento nájemní vztah nelze dle jejího názoru nahlížet jako na vztah jinak spojených osob ve smyslu shora vzpomínaného ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Namítla, 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 „daňový řád“), což však neučinil a jeho rozhodnutí lze tak považovat za nezákonné.

Zdůraznila, 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 S., 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 žalobkyně navrhla 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. Žalobkyně proto uvítala 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 považovala žalobkyně 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, žalobkyně uvedla, že hlavním důvodem těchto kroků byly psychické problémy jejího manžela, který správu všech nemovitostí prováděl.

Žalobkyně dále konstatovala, že po uzavření nájemních smluv jí 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. žalobkyni, tak žádné příjmy od společnosti Medinvest s.r.o. neplynuly. Upozornila, 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 žalobkyně.

K aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007, uvedla, že žalovaný dovodil, že žalobkyně měla 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 manžel žalobkyně 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 žalobkyně 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.

Žalobkyně zdůraznila, 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 žalobkyně 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 žalobkyně a její manžel vynaložili 2 mil. Kč na získání obchodního podílu v matce Long Wave s.r.o. Poté, co žalobkyně i její manžel 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.

Žalobkyně vyslovila dále nesouhlas s postupem správce daně při stanovení výše obvyklé ceny. Odkázala 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 žalobkyně nedostál. Nesouhlasila 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). Žalobkyně nesouhlasila se způsobem hodnocení těchto nemovitostí a nájmu a zdůraznila, že správce daně nakonec považoval za cenu obvyklou částku 960 Kč, tedy vlastní cenu žalobkyně před vstupem společnosti Long Wave s.r.o. do obchodního řetězce, tedy před 1. 11. 2005. Správce daně přitom uvedl, že nepovažuje skutečnost, že se jednalo o ceny platné v předcházejícím kalendářním roce, než bylo předmětné zdaňovací období, za vadu, neboť ceny nájemného nebytových prostor se pro rok 2005 nesnížily.

Poslední žalobní námitka se dotýkala otázky projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně uvedla, že se při ústním jednání dne 7. 9. 2010 domáhala odpovědi na otázku, proč ji v okamžiku uzavření nájemních smluv považoval správce daně za osobu jinak spojenou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vysvětlení se jí od správce daně nedostalo. Upozornila přitom na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, dle něhož „závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledky a způsob jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole“ a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 8 Afs 61/2005-79, dle něhož „projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že prvostupňový správní orgán zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem daným čl. 38 odst. 2 Listiny základních práva a svobod.“ Žalobkyně zdůraznila, že předmětná zpráva o daňové kontrole však navzdory ustálené judikatuře neobsahuje reakce prvostupňového správního orgánu na její vyjádření a návrhy. Správce daně jí tak zbavil jejího práva na projednání zprávy dle ust. § 16 odst. 8 daňového řádu.

Žalobkyně podala následně k soudu písemnost nazvanou „Doplnění právní argumentace k žalobě“. Konstatovala v ní, že správce daně neunesl důkazní břemeno tak, jak mu ukládá ust. § 31 odst. 8 písm. b/ daňového řádu. Konstatovala, že žalovaný 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 dobách. Navíc žalovaný neposuzuje stav ke dni uzavření inkriminovaných smluv.

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

společnosti Line Management (100 % matka Long Wave), 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 osobami kapitálově spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů. Uzavřením nájemních smluv s Long Wave, 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. V okamžiku odkupu obchodního podílu v mateřské společnosti, de facto tedy odkupu společnosti Long Wave, tyto užitky získali zpět. S tím rozdílem, že tyto užitky byly započteny s daňovou ztrátou vyměřenou u Long Wave za minulá období. Daňová povinnost z těchto užitků, které opět čerpali žalobkyně a její manžel, nyní však prostřednictvím Long Wave, činila 0 Kč.

K lékařské zprávě o zdravotním stavu manžela žalobkyně vystavení na jeho žádost žalovaný uvedl, že je důkazem o léčení jeho onemocnění. Vzhledem k tomu, že manžel z pozice vlastníka nemovitostí služby pro tyto nemovitosti nikdy nezajišťoval, nepovažoval žalovaný zdravotní stav manžela 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 žalobkyní (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 žalobkyně snížila svůj základ daně tím, že ona a její manžel 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) její manžel 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 manžela žalobkyně 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 žalobkyně i její manžel dosáhli uzavřením

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

Žalovaný konstatoval, že ceny obvyklé 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 (výťah, 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 žalobkyni a jejího manžela 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. Jejich jednání bylo též extrémně neekonomické, když dne 26. 1. 2006 (tedy jen necelé 3 měsíce od uzavření výrazně pro ně lukrativních smluv) společnost prodali víceméně bezdůvodně, jen proto, že jim to manžel žalobkyně nabídl. Takovéto smluvní vztahy rozhodně nelze hodnotit jako běžné obchodní vztahy. Vzhledem k tomu, že podmínky pronajímání se pro žalobkyni a jejího manžela, 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 se v roce 2005 lišily od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou žalobkyně, že správce daně s ní odmítl projednat zprávu o daňové kontrole. Podle obsahu správního spisu se

správce daně dle žalovaného k jejím námitkám a návrhům uplatněným v průběhu daňové kontroly vyjádřil. Zpráva byla projednána protokolovaným ústním jednáním dne 7. 9. 2010. Vyslovený nesouhlas se závěry správce daně nelze kvalifikovat jako neprojednání zprávy.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce uvedl, žalobkyně žádné nedovolené daňové výhody nedosáhla. Podle jejího názoru veškeré příjmy byly řádně zdaněny a plně v souladu se zákonnou úpravou. Zdanění příjmů vygenerovaných pronájmem předmětných nemovitostí proběhlo u společnosti Medinvest s.r.o., případně u spol. Long Wave s.r.o. nebo u žalobkyně samotné. Je nutné uzavřít, že žádná část předmětných příjmů ze zdanění vyloučena nebyla. Dále uvedla, že bude-li žalobkyně společně se svým manželem chtít do své moci získat také příjmy společnosti Long Wave s.r.o., nutně musí dojít k jejímu zdanění při výplatě podílu společníka na zisku obchodní společnosti. Za takových okolností by došlo fakticky ke zdanění příjmů žalobkyně dvakrát. Jednou by byly zdaněny hypotetické příjmy stanovené žalovaným, v tomto projednávaném případě přímo u žalobkyně, a podruhé by ke zdanění stejných příjmů došlo při výplatě podílu společníka na zisku společnosti Long Wave s.r.o. To žalobkyně považuje nejen za nezákonné, ale zároveň i excesivně absurdní. Podle názoru žalobkyně žalovaný neunesl důkazní břemeno. Místo nezvratných důkazů žalovaný předložil pouze volnou úvahu, kterou se pak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pokusil povýšit na důkaz. Žalovaný své právní závěry o spojení žalobkyně (manželů Safari) se společností Long Wave s.r.o. převážně za účelem snížení základů daně, vybudoval na tvrzení, že posuzované jednání žalobkyně, resp. manželů Safari, je iracionální a nemá ekonomické opodstatnění. Tvrzení žalovaného označila žalobkyně za nepravdivé. Podle jejího názoru je v jednání manželů Safari zřetelná racionalita, když upřednostnili před ziskem své vlastní zdraví a rodinný život. Nejenže žalobkyně poskytla správci daně smysluplné vysvětlení svého jednání, ale dokonce je podpořila důkazy, které žalovaný ignoroval. Žalobkyně také namítla, že žalovaný porušil svou povinnost vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání ve smyslu ust. § 50 odst. 7 daňového řádu. Podle názoru žalobkyně se žalovanému nepodařilo přesvědčivě prokázat vytvoření vztahu mezi žalobkyní a Long Wave s.r.o. převážně za účelem snížení základu daně. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že pakliže žalovaný hodnotí jednání žalobkyně a jejího manžela z ekonomického hlediska, je nutné tyto úvahy vést úplně. Příjmy za pronájem předmětných nemovitostí, které před uzavřením právního vztahu se společností Long Wave plynuly manželům Safari a Medinvest s.r.o. totiž tvoří z ekonomického hlediska vnímání problému jako jednoho celku. Za právnickou osobou Medinvest s.r.o. stojí fyzické osoby. Potom tedy odměna za vlastnictví nemovitosti, jejich správu a jejich pronájem vždy jako celek plynula manželům S., lhostejno zda osobám fyzickým či jimi plně ovládané osobě právnické. Pak je nutné zdůraznit, že vstoupil-li do řetězce služeb nový subjekt (spol. Long Wave s.r.o.), který bríže se správou nemovitostí plně převzal, bylo ekonomicky odůvodněno poskytnout za tuto činnost s ohledem na její značný rozsah přiměřenou odměnu. Ve výši této odměny nepochybně byla zohledněna i naléhavost vzniklé situace ohledně zdravotního stavu manžela žalobkyně.

Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání uvedla, že mezi účastníky není sporu ohledně skutkového stavu, ale ohledně jeho hodnocení a závěrů z něho vyplývajících a následně i právního hodnocení takto posouzeného skutkového stavu. Odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, zejména pak na stranu 3-9 a dále na písemné vyjádření žalovaného k žalobě.

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 usoudil následovně.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda převážným účelem vytvořeného právního vztahu mezi žalobkyní 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 žalobkyně byla spolu s manželem 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 uzavřela žalobkyně spolu s manželem 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. zajišťovala 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.

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 žalobkyně vytvořila 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 žalobkyně 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. 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 žalobkyně ve shodném okamžiku uzavřela s Long Wave s.r.o. nájemní smlouvy jak ze strany vlastníků nemovitostí, tak i za Medinvest s.r.o., a sjednala si výše uvedené ceny. Jednoznačně vědomě tak určila, 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 žalobkyni, tak pro jejího manžela, 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 žalobkyně se svým manželem 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., získala žalobkyně spolu s manželem nazpět. Tyto skutečnosti nemohou být vyvráceny ani žalobkyní 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 reagovala žalobkyně předložením lékařské zprávy o zdravotním stavu svého manžela. Potvrzení, jež by mělo dokládat, že manžel žalobkyně se 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 manželů žalobkyně. 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 konstatovat, že nově vytvořený nájemní vztah a z něho se odvíjející služby by mohly mít za následek snížení povinností spojených s těmito službami na straně manžela žalobkyně. Následným odkoupením

podílu ve společnosti Line Managment s. r. o. manžel žalobkyně 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 nejšetnější přístup správce daně, který určitým způsobem respektoval vůli žalobkyně 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. 8Afs 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 žalobkyně snížila svůj základ daně tím, že spolu s manželem, 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 manžel žalobkyně 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 žalobkyně, 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 procesního charakteru namítající nezákonný postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Neztotožnil se s názorem, že by správce daně narušil její práva daná jí ust. § 16 odst. 8 daňového řádu. Žalobkyně sama odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 7. 9. 2010 sepsaný za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Po seznámení s jeho obsahem se krajský soud nemohl přiklonit k žalobnímu názoru, že správce daně nereagoval na její námítky a dotazy, resp. že jí nevysvětlil, z jakého

důvodu správce daně přistoupil k aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Naopak. Z obsahu protokolu je zřejmé, že se správce daně jednotlivými námitkami žalobkyně podrobně zabýval a sdělil jí i svá stanoviska. Je patrné, a tato skutečnost vyplývá i z toho, že se žalobkyně domáhá přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí u soudu, že se žalobkyně se sdělenými závěry neztotožnila a že s nimi tudíž nesouhlasí. To však samo o sobě neznamená, že by žalobkyně byla dotčena na svých právech daných jí ust. § 16 odst. 8 daňového řádu. Jestliže správce daně sdělí při projednání zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu právní závěry, s nimiž se tento subjekt neztotožňuje, nelze z takového postupu v žádném případě dovodit, že by s daňovým subjektem nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána. Závěry správce daně byly přezkoumatelným způsobem seznatelné ze shora uvedeného protokolu o ústním jednání i ze zprávy o daňové kontrole samotné. Lze rovněž nepochybně konstatovat, že správce daně zaznamenal jednotlivá vyjádření i námitky žalobkyně a současně i své stanovisko k těmto nově vzneseným názorům.

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. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí 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.

V Hradci Králové dne 16. února 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu