



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: Ing. N. S.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finanční ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. 10. 2011, č. j. 5950/11-1100-602177, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2012, č. j. 31 Af 128/2011 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah kasační stížnosti

Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 3. 2011, č. j. 92003/11/228913605689, doměřil Finanční úřad v Hradci Králové žalobci (dále jen „stěžovatel“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 728 080 Kč a současně stěžovateli sdělil, že mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 145 603 Kč. Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 10. 2011, č. j. 5950/11-1100-602177, zamítnuto a odvoláním napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

Stěžovatel podal proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, č. j. 31 Af 128/2011 - 55.

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu. Uvádí, že důvodem dodatečného doměření daně je nesprávná

aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle tvrzení správce daně se lišily ceny sjednané mezi stěžovatelem a jeho manželkou, jako pronajímateli, a společností Long Wave, s. r. o., (dále jen „Long Wave“) jako nájemcem, od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dle správce daně jsou totiž stěžovatel společně s manželkou a společností Long Wave osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Rozhodnutí krajského soudu, který názor finančního ředitelství akceptoval, považuje stěžovatel za nezákonné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a zčásti za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel přitom uvádí, že mu dlouhodobé vysoké pracovní zatížení přivodilo zdravotní potíže psychického rázu, které se zhoršily v roce 2005 působením dalšího stresového faktoru v podobě daňové kontroly společnosti Medinvest, s. r. o., (dále jen „Medinvest“). Tato skutečnost byla doložena lékařskou zprávou MUDr. J. Z., specialisty v oboru sexuologie a psychiatrie, ze které vyplývá, že stěžovatel byl v letech 2004 až 2006 léčen pro depresivní a anxiosní stavy, jejichž hlavní příčinnou byl stres z nadměrného pracovního zatížení.

Nepříznivý zdravotní stav stěžovatele se pak manželé S. rozhodli vyřešit tím, že přenechají starost o provoz a údržbu budov jiné osobě. Za tím účelem byly dne 1. 11. 2005 uzavřeny stěžovatelem společně s manželkou, jako pronajímateli, a společností Long Wave, jako nájemcem, nájemní smlouvy na pronájem nemovitostí za nájemné ve výši 120 000 Kč ročně (budova SUDOP) a 240 000 Kč ročně (budova Bavlna). Stěžovatel zdůrazňuje, že on ani jeho manželka nebyli se společností Long Wave nijak majetkově ani personálně propojeni a nájemní smlouva byla uzavřena s předpokladem, že tato společnost skutečně veškerý provoz budov zajistí. Tak se i stalo a faktické zajišťování správy budov společností bylo v daňovém řízení vedeném s manželkou stěžovatele spolehlivě prokázáno šetřením správce daně u společnosti Long Wave, jakož i společnosti Medinvest, a příslušnými svědectvími, zejména pak svědectvím Ing. P. ze dne 15. 6. 2010, svědectvím Ing. H. ze dne 4. 5. 2010 a svědectvím J. Š. ze dne 11. 2. 2010. Společnost Medinvest, která měla vytvořeny vztahy s podnájemci, tj. skutečnými uživateli nebytových prostor v obou budovách, v těchto nájemních vztazích zůstala, neboť ve vztahu k podnájemcům by bylo právně velmi náročné měnit osobu pronajímatele a současně by z obchodního hlediska tato změna vyvolala u uživatelů prostor v budovách nedůvěru ve stabilitu smluvních vztahů. Z tohoto důvodu tedy byla uzavřena ještě i nájemní smlouva mezi společností Long Wave a Medinvest, podle které Long Wave zajišťovala veškeré služby a provoz obou budov a přenechávala budovy k užívání společnosti Medinvest, jejíž jedinou úlohou již bylo pouze podnajímaní nebytových prostor koncovým uživatelům, tj. fakticky výběr nájemného. Podle takto nově nastaveného schématu skutečně od 1. 11. 2005 byly obě budovy provozovány a veškerou agendu s provozem budov související zajišťovala společnost Long Wave.

Stěžovatel namítá, že není správný závěr finančních orgánů, že výsledkem, kterého mělo být dosaženo uzavřením nájemních smluv se společností Long Wave, bylo faktické nezdanění výrazné části příjmů z pronájmů obou budov. Pojem „faktické nezdanění příjmů“, který v této souvislosti finanční orgány používaly, není, dle stěžovatele, pojmem

pokračování

definovaným zákonem a takto formulovaný argument nemůže z důvodu neukotvení v zákoně vůbec obstát. Zákonným kritériem je totiž kritérium snížení základu daně. Právě toto kritérium, výslovně uvedené v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů, naplněno nebylo, když nedošlo k nezákonnému snížení základu daně u žádné ze zúčastněných osob. Jak již stěžovatel uváděl v žalobě, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, je cílem ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Takováto situace v posuzovaném případě rozhodně nenastala a finanční orgány a následně ani soud nic takového nedovodily.

V této souvislosti stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že společně s manželkou nebyli osobami nijak kapitálově ani personálně propojenými se společností Long Wave a nelze uvažovat ani o tom, že by došlo k čerpání užitků na straně stěžovatele a jeho manželky prostřednictvím druhé smluvní strany. Na to pak nemá žádný vliv ani následné nabytí obchodního podílu ve společnosti Line Management, s. r. o., (dále jen „Line Management“) v roce 2006, neboť „*spojení převážně za účelem snížení základu daně*“ musí existovat již v době uzavření předmětného smluvního vztahu. To však zůstalo neprokázáno, naopak v průběhu daňového řízení byly provedeny důkazy (výsledky svědků, účetnictví společnosti Long Wave), které přímo popírají možnost takového spojení v době uzavření smluvního vztahu.

Pokud jde o stanovení obvyklých cen finančními orgány, krajský soud konstatoval, že se finanční ředitelství s danou otázkou zákoným způsobem vypořádalo. Dle krajského soudu správce daně zohlednil při výběru srovnatelných subjektů otázku podlahové plochy, lokalitu, dopravní dostupnost, vnitřní vybavení pronajímaných nemovitostí, jakož i otázku, zda se jedná o pronájem konečnému nájemci nebo nájem za účelem pronajímání. Skutečnost, že správce daně zařadil mezi zkoumané nemovitosti i budovy SUDOP a Bavlna, označil soud za správné a šetrné vůči stěžovateli. S tímto hodnocením se však stěžovatel neztotožňuje, neboť finanční orgány v daňovém řízení manželky stěžovatele vymezily ve zprávě o daňové kontrole šest subjektů, u kterých prováděly šetření ohledně ceny nájemného. Z toho byly identifikovány pouze tři nemovitosti, které byly pronajímány za velkoobchodní ceny dalším nájemcům, kteří je teprve pronajímali konečným uživatelům. Pouze u tří nemovitostí tedy finanční orgány identifikovaly stejné (či lépe řečeno obdobné) vztahy jako v případě stěžovatele (obdobný obchodní řetězec, tvořený třemi subjekty – v případě stěžovatele se od 1. 11. 2005 jednalo o čtyři subjekty).

Dle stěžovatele nebyly splněny podmínky stanovené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, a postup správce daně, kterým stanovil cenu obvyklou, vykazuje hrubé nedostatky. Jedná se např. o velký rozdíl ve výměře pronajímaných nebytových prostor mezi budovami stěžovatele a srovnávanou nemovitostí v Hradecké ulici, nepřezkoumatelná úvaha o provozování činnosti třiceti společnostmi v budově v Hradecké ulici; pronájem prostor v budově Hradecká ulice zřejmě nesplňuje podmínky stejnosti účelu (dle finančních orgánů je tato budova zčásti užívána jako střední a vyšší odborná škola); budovy SUDOP a Bavlna jsou budovami stěžovatele (nedošlo tedy k výběru budov jiného subjektu, respektive pouze budova v Hradecké ulici je budovou jiného

subjektu, nebylo tedy vybráno dostatečné množství dalších subjektů, nýbrž pouze subjekt jediný); u budov SUDOP a Bavlna bylo zkoumáno pouze nájemné do 31. 10. 2005, tedy byl porušen požadavek zkoumání ceny ve stejném čase, tj. v daném případě v období od 1. 11. 2005; za „obvyklou cenu“ byla prohlášena vlastní cena stěžovatele stanovená v období před 1. 11. 2005.

Stěžovatel dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, ve kterém bylo dle stěžovatele zdůrazněno, že správce daně musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly ceny dosaženy u shodných nebo obdobných komodit, pokud je zjišťována referenční cena na základě skutečně dosažených cen. Finanční orgány však tímto způsobem nepostupovaly a pro tuto důvodně vytykanou vadu mělo být rozhodnutí o odvolání zrušeno.

Krajský soud v závěru rozsudku nepřisvědčil žalobní námitce zpochybňující postup správce daně, který vyžadoval, aby stěžovatel prokázal takové skutečnosti, které se týkají příjmů jeho manželky. Stěžovatel namítá, že jej nestíhá důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňových přiznáních jiných osob, v daném případě jeho manželky. Příjmy z pronájmu byly přitom v dané věci zdaňovány pouze u manželky stěžovatele. Do daňové sféry samotného stěžovatele se promítly jen v důsledku využití společného zdanění manželů.

Vzhledem k výše uvedenému proto stěžovatel navrhl, aby kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. Vyjádření finančního ředitelství a replika stěžovatele

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že úvaha o toku prostředků z titulu nájemného mezi zúčastněnými subjekty nebyla předmětem žaloby u krajského soudu. K částce 7 044 000 Kč, k níž bylo v rozhodnutí o odvolání konstatováno, že reflektuje zvýšení nákladů u Medinvest po uzavření smlouvy s Long Wave, finanční ředitelství uvedlo, že jde o rozdíl mezi nájemným mezi Long Wave a Medinvest ve výši 13 200 000 Kč a nájemným ve výši 6 156 000 Kč placeným společností Medinvest manželům S. před uzavřením smlouvy mezi Long Wave a Medinvest. Před uzavřením smlouvy s Long Wave vynakládal Medinvest celkem 7 702 000 Kč za služby a nájemné, po uzavření této smlouvy pak za nájemné a služby vynakládal 13 200 000 Kč. Ve zbytku bylo odkázáno na napadený rozsudek krajského soudu a obsah rozhodnutí o odvolání.

V replice k vyjádření finančního ředitelství stěžovatel uvádí, že úvaha o toku prostředků z titulu nájemného byla předmětem žaloby, a to konkrétně argumentace o nesprávnosti aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Stěžovatel nesouhlasí s částkou 7 044 000 Kč, jelikož náklady Medinvest stouply jen o 5 498 000 Kč, a nikoli o 7 044 000 Kč. Stěžovatel dále považuje za nutné zohledňovat, zda částka za nájemné a služby se týkala celého roku nebo jen 10 měsíců a zohledňovat další výdaje. Dále poukázal na svou argumentaci v kasační stížnosti ohledně nákladů, které musel vynaložit, aby vstoupil do společnosti Line Management a potažmo Long Wave.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství (srov. § 69 s. ř. s.). Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to právě Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel se svou manželkou pronajímali své budovy SUDOP a Bavlna, které měli ve společném jmění manželů. V souladu s § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů si zvolili, že se jejich příjmy z pronájmu ve smyslu § 9 odst. 1 daného zákona zdaní u manželky stěžovatele. Současně využili výpočtu daně ze společného základu daně manželů dle § 13a zákona o daních z příjmů, tzv. společného zdanění manželů. S ohledem na uvedené má nynější věc návaznost na věc, v níž byl vydán rozsudek zdejšího soudu dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), který se týkal příjmů z pronájmu shodných nemovitostí jak v nynější věci a kde jako stěžovatelka vystupovala manželka stěžovatele v nynější věci. Celá řada kasačních námitek byla přitom ve shodné podobě uplatněna stěžovatelovou manželkou v její věci a stěžovatelem v nynější věci, při jejich vypořádání proto Nejvyšší správní soud vycházel ze závěrů, které učinil již ve zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 34/2012 - 65.

Zdejší soud předně uvádí, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Otázkou důkazního břemene a jeho rozložením v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud zabýval v celé řadě svých rozhodnutí (např. v rozsudku ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a řadě dalších). Z ustálené judikatury k této otázce se tak podává, že v zásadě břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese v průběhu dokazování daňový subjekt. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7, věty první, zákona o daních z příjmů (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, či rozsudek ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85).

Správce daně tedy může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup. Dle citovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upraví správce daně základ daně poplatníka v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Pojem „spojené osoby“ je dále vyložen pod písmeny a) a b) citovaného ustanovení. Dle písm. b) bodu 5. pak lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.

Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.

Jak zdejší soud mnohokrát judikoval, např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, v první řadě musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

První otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno při konstatování, že v daném případě vytvořil stěžovatel společně s jeho manželkou právní vztah za účelem snížení základu daně, hodnotí Nejvyšší správní soud za zodpovězenou. Je nepochybné, že stěžovatel byl společně s manželkou vlastníkem nemovitostí na adresách Gočárova 504, Hradec Králové (SUDOP) a Veverkova 1343 a 1631, Hradec Králové (Bavlna), přičemž do 31. 10. 2005 tyto nemovitosti pronajímali vlastní právnické osobě, společnosti Medinvest, a to bez služeb. Nájemné u budovy SUDOP činilo 1 836 000 Kč ročně a u budovy Bavlna 4 320 000 Kč ročně. Služby související s užíváním nemovitostí zajišťovala na své náklady společnost Medinvest. Ta nebytové prostory v obou nemovitostech pronajímala konečným nájemcům za sjednané ceny, které zahrnovaly nájemné i platbu za služby. Za nakoupené služby přitom vynaložila společnost Medinvest 1 546 000 Kč ročně.

pokračování

Ke dni 31. 10. 2005 byla uvedená nájemní smlouva ukončena a ke dni 1. 11. 2005 byly uzavřeny nové nájemní smlouvy na pronájem obou výše uvedených nemovitostí se společností Long Wave. Sjednané nájemné však činilo pouze částku 120 000 Kč ročně (v případě budovy SUDOP) a částku 240 000 Kč ročně (v případě budovy Bavlina). Současně byly uzavřeny mezi společností Long Wave a společností Medinvest další smlouvy na pronájem obou nemovitostí, na jejichž základě společnost Long Wave zajistila na své náklady veškeré služby související s užíváním nemovitostí a obě nemovitosti včetně zajištěných veškerých služeb dále pronajala společnosti Medinvest, přičemž budovu Bavlina za 10 200 000 Kč ročně a budovu SUDOP za 3 000 000 Kč ročně. Konečnými uživateli pronajímaných prostor byli shodní nájemníci, kteří měli smlouvy o pronájmu uzavřené se společností Medinvest ještě před datem 1. 11. 2005, tj. smlouvy uzavřené mezi společností Medinvest a jednotlivými nájemníky se nezměnily a zůstaly v platnosti.

Z uvedeného je zřejmé, že výnos z nájemného poklesl u stěžovatele (a jeho manželky) o 5 796 000 Kč ročně, tj. z původních 6 156 000 Kč ročně (před vstupem Long Wave) na celkem 360 000 Kč ročně (po vstupu Long Wave), a to za obě nemovitosti. Jednalo se tedy o pokles příjmů z pronájmu až na jednu patnáctinu a jednu osmnáctinu z původní ceny, přičemž tento pokles nebyl řádně odůvodněn. Snížení příjmů v tak podstatné výši nebylo kompenzováno žádnou změnou v povinnostech stěžovatele nebo jeho manželky či jinou objektivní změnou, která by zbavení se majoritních užitků plynoucích z titulu vlastnictví, resp. z titulu pronájmu předmětných nemovitostí racionálně zdůvodňovala. Stejně jako ve vztahu se společností Medinvest nenesl stěžovatel z pozice vlastníka nemovitostí břímě jejich správy a údržby (to spočívalo nejprve na Medinvest, posléze na Long Wave), pronajímal stále stejné nemovitosti a nijak podstatným způsobem se nezměnila ani lukrativnost uvedených budov, např. zásadním zvratem situace na trhu apod. Uzavřením nového vztahu s Long Wave plynuly užitky z pronájmu právě této společnosti, která vynakládala za pronájem pouhých 360 000 Kč a následně za nájemné a služby účtovala společnosti Medinvest částku 13 200 000 Kč. Rozdělení zisku, resp. částek inkasovaných od konečných nájemníků činilo 16 % pro Medinvest, 82 % inkasovala Long Wave (18 % vynaložila na nákup služeb, avšak 64 % lze označit za „zisk“) a pouhá 2 % připadla stěžovateli.

Uvedená disproporce v rozložení zisku je více než zjevná a svědčí o tom, že ceny účtované stěžovatelem a jeho manželkou za pronájem nemovitostí společnosti Long Wave neodpovídají obvyklým cenám, jaké by jinak byly realizovány v běžných obchodních vztazích. Dle názoru správce daně, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, stěžovatel snížil svou daňovou povinnost vytvořením umělé skutečnosti, tj. nechal vstoupit do obchodních vztahů se společností Medinvest další mezičlánek, a to společnost Long Wave, s níž byly ujednány velmi nízké ceny nájemného. Takový obchodní vztah by v běžných ekonomických podmínkách subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska nikterak racionální (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 - 67). Lze proto přisvědčit právnímu zhodnocení, které učinilo finanční ředitelství a na němž setrval i krajský soud, že v daném případě se jednalo o ekonomicky iracionální obchodní vztah, neboť stěžovatel s manželkou, jako vlastníci nemovitostí, se uzavřením nájemní smlouvy s Long Wave vzdali značné části zisků z nich plynoucích, a to podstatným podhodnocením ceny nájmu za předmětné nemovitosti, aniž by k takovému jednání existovaly relevantní okolnosti.

Jakkoli stěžovatel odůvodňoval snížení příjmů svým zdravotním stavem, nelze považovat lékařskou zprávu o jeho zdravotním stavu za relevantní důkaz vysvětlující tak extrémní snížení cen nájemného. K dočasnému snížení pracovních povinností stěžovatele mohlo dojít, když od 1. 11. 2005 dle smlouvy přešly povinnosti spojené s nájmem a službami na společnost Long Wave. Následným odkoupením společnosti Line Management v lednu 2006, která byla jediným společníkem společnosti Long Wave, však stěžovatel své povinnosti spíše navýšil; vstoupil totiž do Long Wave jako jednatel a zaujal totéž postavení, které zaujímal ve společnosti Medinvest. V případě manželky stěžovatele k žádné úlevě povinností plynoucích z nájmu nemovitostí prakticky nedošlo. Nelze tak dojít k závěru, že snížení pracovních povinností byl důvod pro uzavření smluv s takto markantně nízkými cenami. To potvrzuje i výpověď Ing. J. P., který vykonával správu předmětných nemovitostí pro Medinvest (od roku 2003), následně pro Long Wave (od podzimu 2005) a poté opět pro Medinvest. Tento svědek k době, kdy měla nemovitosti ve správě Long Wave, vypověděl, že v Long Wave figurovali pánové Š. a H., ale v rámci kontinuity nájemci občas komunikovali se samotným stěžovatelem. Stěžovatel sice z počátku v této společnosti nebyl, ale dle svědka, aby nájemci neutíkali, tak s nimi stěžovatel nějakým způsobem komunikoval, což obnášelo nové nájemní smlouvy.

Též je třeba odmítnout námitky, dle nichž stěžovatel společně s manželkou nebyli osobami nijak kapitálově ani personálně propojenými se společností Long Wave a nedošlo k čerpání užitků na straně stěžovatele a jeho manželky prostřednictvím druhé smluvní strany. Jak je totiž uvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, na který stěžovatel rovněž odkazuje, cílem zmíněného ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Taková situace dle názoru zdejšího soudu v posuzovaném případě nastala. Je nutno vzít v úvahu skutečnost, že u společnosti Long Wave nedošlo ke zdanění inkasovaných příjmů. Byla to právě tato společnost, která použila pro odečtení od základu daně za hospodářský rok od 1. 1. 2005 do 30. 9. 2006 vyměřené daňové ztráty za předchozí zdaňovací období, přičemž toto období bylo poslední možností, kdy mohlo dojít k odečtení vyměřených ztrát za roky 1998 až 2000 dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že Long Wave se v dřívějších obdobích zabývala činnostmi výhradně souvisejícími s telemarketingem a v době bezprostředně předcházející datu uzavření smluv (1. 11. 2005) nevykazovala žádnou činnost. Po uzavření nájemních smluv došlo k navýšení aktiv vykázaných v rozvaze, což nepochybně souvisí právě s inkasovanými příjmy z nájemních smluv. Po zahrnutí osobních nákladů, ostatních provozních výnosů a provozních nákladů dosáhla jmenovaná společnost výsledku hospodaření, který není nikterak vzdálený výši ztráty, která se odečítala od základu daně za hospodářský rok od 1. 1. 2005 do 30. 9. 2006. Lze tedy naopak konstatovat, že odečet ztráty za rok 1998 od základu daně u společnosti Long Wave by bez existence uvedeného obchodního vztahu nebyl možný.

Uzavřením nájemních smluv se společností Long Wave, v nichž bylo sjednáno extrémně nízké nájemné, přenechal stěžovatel spolu s manželkou bez racionálního důvodu téměř veškeré užitky plynoucí z titulu vlastnictví nemovitosti. V okamžiku odkupu obchodního podílu ve společnosti Line Management, což fakticky znamenalo odkup Long

pokračování

Wave, získal stěžovatel spolu s manželkou tyto užitky zpět s tím rozdílem, že předmětné užitky (tj. příjmy plynoucí od konečných nájemců snížené o odměnu pro Medinvest a snížené o náklady na pořízení služeb) byly započteny s daňovou ztrátou u Long Wave za minulá období. Daňová povinnost z těchto užitků, které stěžovatel čerpal prostřednictvím Long Wave, činila 0 Kč. V případě společnosti Medinvest (právnícká osoba se 100 % majetkovou účastí manželů S.) došlo také k výraznému navýšení nákladů, neboť před uzavřením smlouvy s Long Wave vynakládala Medinvest na služby 1 546 000 Kč a na nájemné 6 156 000 Kč (celkem 7 702 000 Kč), po vstupu Long Wave pak vynakládala na nájemné a služby celkem částku 13 200 000 Kč.

Nejvyšší správní soud se tak se závěrem o existenci případu jinak spojených osob (jak k němu dospěly správní orgány i krajský soud) ztotožňuje, neboť je nepochybné, že uzavřením smluv s Long Wave a ukončením vztahu s Medinvest došlo ke snížení základu daně z příjmů stěžovatele (i jeho manželky) o částku více jak 1 800 000 Kč. Sjednané nájemné fakturované společnosti Medinvest, které výrazně zvýšilo její roční náklady, a tedy snížilo její základ daně, bylo u Long Wave sice součástí příjmů, avšak základ daně byl pokryt odečtením daňové ztráty. Rozdíl mezi částkami, které Medinvest vynakládal na nájemné a služby před a po vstupu Long Wave do smluvních vztahů s touto společností a manželi S., je značný. Vysoký je též propad příjmů z nájemného, které manželé S. inkasovali za pronájem svých nemovitostí. Poukaz na snížení příjmů z nájemného u stěžovatele a jeho manželky v souvislosti se snížením pracovních povinností stěžovatele byl přitom rozptýlen. Stejně tak neobstál ani argument, že ke zjištěné částce 1 546 000 Kč, kterou Medinvest vynakládala na služby, je třeba připočíst některé další výdaje (na správu a provoz budov, provoz vrátnice, úklid, správu a údržbu sítí apod.). V prvé řadě toto tvrzení nepodpořil stěžovatel žádnými důkazy. Navíc i s ohledem na částky nepřesahující 3 miliony Kč, které následně vynakládala Long Wave na související služby (elektrická energie, plyn, voda, teplo, stočné, opravy, udržování, servisní práce, vlastní mzdové náklady pro výkony ve své režii), jak vyplynulo z podkladů od Long Wave získaných dožádaným správcem daně, je zřejmé, že tímto způsobem není možné vysvětlit tak razantní změny v celkově požadovaných částkách, k jakým v nynější věci došlo.

Naopak finančními orgány a krajským soudem bylo dostatečně objasněno, že podstatné snížení cen nájemného a převzetí společnosti disponující daňově relevantní ztrátou tedy bylo naopak pro stěžovatele a jeho manželku více než výhodné (i přes odkup společnosti Line Management za cenu 2 miliony Kč), znamenalo pro ně snížení základu daně, a tím i úsporu na vynaložených prostředcích na daňovou povinnost, jakož i snížení daňové povinnosti u jejich společnosti Medinvest.

Zdejší soud dodává, že samotný odkup společnosti disponující ztrátou z minulých let by mohl být za určitých okolností považován za legální [srov. k tomu rozsudek Soudního dvora ES ze dne 13. 12. 2005 ve věci C-446/03 *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* týkající se svobody usazování upravené zejména v čl. 43 a 48 Smlouvy o založení ES (nyní čl. 49 a 54 SFEU)]. V daňové oblasti totiž v obecné rovině platí, že neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňové subjekty si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost. Na druhé straně však taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních

možností stanovených režimem zákona o daních z příjmů. Za předpokladu, že by u stěžovatele nedošlo k tak razantnímu snížení cen nájemného, daleko za hranici obvyklosti, by tedy mohl být odkup společnosti disponující ztrátou z minulých let za určitých podmínek považován za legitimní. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Ze zjištěných skutkových okolností naopak vyplývá, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. Tyto závěry nemohou být vyvráceny ani svědeckými výpověďmi p. Š., Ing. H. a Ing. P., na něž stěžovatel odkazuje. Ze svědecké výpovědi Ing. H. (původní jednatel Long Wave) ze dne 4. 5. 2010 naopak plyne, že se se stěžovatelem znal přibližně 20 let. Stěžovatel tudíž mohl mít povědomost o výsledcích hospodaření (ztrátách) společnosti Long Wave v uplynulých letech i v době uzavření smluvního vztahu. Tím spíše lze z daného právního vztahu usuzovat o „jinak spojených osobách“, pokud do Long Wave jako jediný společník, prostřednictvím společnosti Line Management, měl stěžovatel (spolu s manželkou) v úmyslu vstoupit a také tak i učinil.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daném případě došlo u stěžovatele nově uzavřeným nájemním vztahem ke značnému poklesu příjmů z pronájmu tím, že společně s manželkou sjednal nájemné extrémně se vymykající cenám v běžných obchodních vztazích, kdy toto nájemné bylo značně podhodnoceno. Majoritní užítky plynoucí z pronájmu společnosti Long Wave účtované stěžovatelově společnosti Medinvest, které by jinak byly předmětem zdanění, byly „rozpuštěny“ ve ztrátách za minulá období, a tyto užítky následně s odstupem tří měsíců získal stěžovatel společně s manželkou zpět, a to odkupem obchodního podílu ve společnosti Long Wave. Takové chování je nutno označit za odporující běžným obchodním vztahům uzavíraným v rámci podnikání. Vzhledem k popsání Nejvyšší správní soud je názoru, že správce daně při hodnocení důkazů postupoval v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, hodnotil je zejména v jejich vzájemné souvislosti a oprávněně dospěl k závěru o aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. O obvyklosti sjednaného nájemného existovaly natolik vážné a důvodné pochyby, že ho nebylo možné považovat za ekonomicky racionální a v běžných obchodních vztazích by ekonomickými subjekty nebylo vůbec sjednáno.

Současně je třeba dodat, že aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se týkala období do 26. 1. 2006. Od tohoto data, jak již bylo uvedeno, stěžovatel vstoupil jako jednatel do společnosti Line Management (mateřská společnost společnosti Long Wave) a odkoupil obchodní podíly obou původních společníků (ode dne 26. 4. 2006 pak byli jako společníci Line Management, každý s obchodním podílem 50 %, zapsáni do obchodního rejstříku stěžovatel a jeho manželka). Dne 20. 2. 2006 vstoupil stěžovatel jako jednatel do společnosti Long Wave. Je tak zřejmé a je třeba považovat za prokázané, jak ostatně uvedlo ve svém rozhodnutí rovněž finanční ředitelství, že se stěžovatel a jeho manželka (jakožto vlastníci nemovitostí) a společnost Long Wave stali osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů.

Jak je výše uvedeno, v případě, že bylo prokázáno, že se jednalo o spojené osoby, bylo dále na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. I této povinnosti správní orgány dostaly a přezkoumatelným způsobem se s otázkou cen obvyklých vypořádaly.

pokračování

Nejvyšší správní soud zde připomíná, že volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou. Lze zde odkázat např. na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53, publikované pod č. 576/2005 Sb. NSS, jehož právní závěry jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ; zdejší soud tak mj. konstatoval, že *„není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...]“* Nevymyká-li se tedy správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.

V daném případě byla použita objektivní kritéria a ceny obvyklé byly zjišťovány vhodnou srovnávací metodou, tj. byla srovnávána podlahová plocha pronajímaných nemovitostí, lokalita v rámci území Hradce Králové, dopravní dostupnost a vnitřní vybavení nemovitosti (výtah, úroveň vybavení vnitřních prostor), včetně skutečnosti, zda se jedná o nájem za účelem dalšího pronájmu či pronájem konečným nájemcům. Rovněž byly splněny podmínky zkoumání ceny obvyklé ve stejném či obdobném čase, tedy byly zjišťovány ceny nájmu v letech 2005 a 2006, včetně jejich případných změn a skladby ceny (např. zahrnutí služeb a energie do ceny nájmu), typ pronájmu (pronájem konečnému nájemci nebo nájem za účelem podnajímaní, a to z důvodu, že ceny nájemného byly zpravidla vyšší v případech pronájmu nebytových prostor vlastníky přímo konečným nájemcům). Na podkladě uvedených hledisek byly prověřovány i nemovitosti Bavlna a SUDOP do 31. 10. 2005, když správce daně vycházel ve své úvaze ze skutečnosti, že zjištěné ceny nájmu nebytových prostor, byť byly sjednány mezi osobami kapitálově spřízněnými (manželé S. – Medinvest), se svojí výší řadily k cenám sjednaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

Ačkoliv stěžovatel nesouhlasí se zařazením jeho budov SUDOP a Bavlna mezi prověřované objekty, soud této argumentaci nepřisvědčil. Zvolený postup správce daně považuje naopak zdejší soud za správný. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně porovnával celkem šest budov a zjistil, že ve třech případech se jednalo o nemovitosti pronajímané konečným nájemcům. Ceny se pohybovaly v rozmezí od 1600 Kč do 2200 Kč za 1 m²/rok. V dalších třech případech se jednalo o nemovitosti, které se pronajímalý nájemcům, kteří dané prostory dále pronajímalí, a to v rozmezí od 960 Kč do 1600 Kč za 1 m²/rok. Správce daně považoval za cenu obvyklou nejnižší zjištěnou cenu, tj. 960 Kč za 1 m²/rok, a mj. respektoval ceny sjednané stěžovatelem se společností Medinvest (rozmezí cen od 960 Kč do 1525 Kč), přičemž ve výsledku zjištěných cen stanovil nejnižší cenu obvyklou. Uvedený postup je logický a srovnávací metody použité správními orgány se nikterak nevymykají logickému rámci správní úvahy.

Nelze přisvědčit ani námitce, že nebyly splněny podmínky při zjišťování ceny obvyklé uvedené v již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105. V něm bylo konstatováno, že ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, ale je třeba stanovit je alespoň

intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Z citovaného rozsudku tedy plyne, že správce daně musí vymezit určitý rámec cen obvyklých a z něj poté při stanovení ceny obvyklé vycházet. V daném případě správce daně cenové rozpětí nájemného řádně vymezil, tj. ze zvoleného vzorku stanovil interval cen, které byly sjednány s nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za existence obdobných podmínek, vyčíslil rozdíl mezi cenami sjednanými mezi osobami spojenými a ostatními nezávislými obchodníky na relevantním trhu. Pokud jde o namítanou nevhodnost objektu na ul. Hradecká z důvodu rozdílné velikosti objektu, absence hodnocení počtu nájemců a účelu pronájmu, je nutno i tuto námitku odmítnout. Ze správního spisu vyplývá, že výměra nebytových prostor na zmíněné adrese sice činila 7000 m², ale část nemovitosti byla užívána jako škola. Zbývající část byla prostřednictvím nájemce podnájímána 30 konečným nájemcům jako kanceláře se společnými nebytovými prostorami. Způsob i účel nájmu se v daném případě tedy shodoval s podmínkami u nemovitostí SUDOP a Bavlna. Dle názoru Nejvyššího správního soudu byla správní úvaha ohledně stanovení částky 960 Kč za 1 m²/rok, jako ceny obvyklé, uspokojivě odůvodněna a pouhý opačný názor stěžovatele na uvedeném závěru nemůže nic změnit. Nadto je třeba ve shodě s krajským soudem uvést, že v postupu správce daně, který zvolil nejnižší zjištěnou částku a nepřihlédl ani k tomu, že ve zkoumaných obdobích (2005 a 2006) ceny nájemného spíše mírně rostly, je nutno spatřovat velmi šetrný přístup.

Na tomto místě lze vyvrátit též námitku, že nebyly splněny nároky popsané v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2011 - 81, na zkoumání shodných nebo obdobných podmínek, za nichž byly porovnávány ceny zjištěny. Finanční orgány v daném směru postupovaly náležitě, přičemž lze poukázat na popsanou shodu v účelu a způsobu nájmu u porovnávaných nemovitostí, společně s tím, že byla náležitě porovnávána podlahová plocha pronajímaných nemovitostí, lokalita v rámci území Hradce Králové, dopravní dostupnost a vnitřní vybavení nemovitosti (výťah, úroveň vybavení vnitřních prostor), včetně skutečnosti, zda se jedná o nájem za účelem dalšího pronájmu či pronájem konečným nájemcům. Byla též zkoumána cena obvyklá ve stejném či obdobném čase, včetně případných změn a skladby ceny (např. zahrnutí služeb a energie do ceny nájmu), typu pronájmu (pronájem konečnému nájemci nebo nájem za účelem podnájímání). Ve vztahu k rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2011 - 81, stěžovatel pouze obecně a zcela nekonkrétně poznamenal, že finanční orgány nepostupovaly řádně, aniž by specifikoval, jaká úvaha jej k takové námitce vedla. Ve vztahu k právě vyřčenému je zřejmé, že stěžovatelova pouze obecně formulovaná námitka nemůže obstát, krajský soud i finanční orgány přitom ve svých rozhodnutích řádně rozvedly a odůvodnily, z jakých skutečností vycházely a jak je hodnotily.

Vady v postupu správce daně při stanovení ceny obvyklé neshledává zdejší soud ani z pohledu podmínek, jak je definoval např. ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89, v němž konstatoval, že ze správního spisu musí být jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou sám zjistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak daňovému subjektu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a doložil jej.

pokračování

Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal ani pochybení správce daně, který stěžovatele vyzval k prokazování skutečností, které se týkaly příjmů jeho manželky. Vypořádání této námitky je vhodné začít u rozložení důkazního břemene.

V nynější věci byl aplikován § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, již výše bylo poukázáno na to, že ve vztahu k tomuto ustanovení je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno ohledně toho, že jde o spojené osoby, a toho, že ceny sjednané spojenými osobami dle daného ustanovení se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Toto důkazní břemeno správce daně unesl. V takovém případě ten, jemuž má být základ daně upraven, musí dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit, toto břemeno tvrzení a břemeno důkazní na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nese daňový subjekt (srov. např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2011 - 81).

V souladu s § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů si stěžovatel s jeho manželkou zvolili, že se jejich příjmy z pronájmu ve smyslu § 9 odst. 1 daného zákona zdaní u manželky stěžovatele. S ní proběhlo daňové řízení, ve kterém správce daně shodně jako u stěžovatele ve vztahu k příjmům z pronájmu předmětných nemovitostí aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, unesl přitom své břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k danému ustanovení, nicméně stěžovatelova manželka nebyla schopna řádně vysvětlit rozdíl mezi zjištěnými cenami (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65, který se týkal stěžovatelovy manželky). Při využití společného zdanění manželů dle § 13a zákona o daních z příjmů tak do společného základu daně manželů vstupovaly příjmy z pronájmu předmětných nemovitostí z dílčího základu daně stěžovatelovy manželky, po níž bylo nejdříve žádáno uspokojivé vysvětlení rozdílu mezi cenami, které však nebylo z její stany podáno.

Stěžovatel nemohl doznat žádné újmy na právech, když jej za dané situace správce daně v jeho daňovém řízení vyzval k vysvětlení rozdílu zjištěných cen. Stěžovateli tak byl dán široký prostor pro to, aby ovlivnil výsledek svého daňového řízení ve svůj prospěch, když vývoj daňového řízení se stěžovatelovou manželkou takový výsledek pro stěžovatele nepřinesl. Byl to přitom stěžovatel, který měl v dané věci dobré předpoklady pro vysvětlení rozdílů v cenách. Pronájem se totiž týkal nemovitostí, které měl ve vlastnictví společně s manželkou. Byl jednatelem společností Medinvest a posléze i Long Wave, které se účastnily zkoumaných právních vztahů. V souvislosti s pronájmem předmětných nemovitostí vyvíjel aktivitu – namátkou lze zmínit, že např. před rokem 2005 jako jednatel společnosti Medinvest uzavíral některé podnájemní smlouvy s konečnými podnájemci, dne 1. 11. 2005 jako jednatel společnosti Medinvest podnájemní smlouvu s Long Wave. Skutečností, kterou se neúspěšně manželka stěžovatele snažila vysvětlit vstup společnosti Long Wave do zkoumaných právních vztahů a na to navazující správcem daně zjištěný rozdíl v cenách, bylo stěžovatelovo zdraví. Byl to pak logicky stěžovatel sám, který musel mít o svém zdravotním stavu a jeho návaznosti na pracovní aktivity nejlepší informace a který měl tak nejlepší pozici k předložení důkazů ohledně svého zdraví a svých aktivit.

Za popsané situace, kdy správce daně nejdříve bezúspěšně žádal uspokojivé vysvětlení od manželky stěžovatele, z jejíhož dílčího základu vstoupily příjmy z pronájmu do společného základu daně manželů, nelze správci daně vytýkat, že následně stěžovateli přdestřel všechna podstatná zjištění, která značila, že správce daně unesl své břemeno tvrzení i důkazní z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a žádal vysvětlení též po stěžovateli, který měl předpoklady pro jeho poskytnutí.

Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správce daně ani finančního ředitelství žádná pochybení. Na dostatečně zjištěný skutkový stav správní orgány správně aplikovaly § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, neboť v daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatel byl s osobou, které poskytla plnění ve formě nájmu, jinak spojenou osobou, tj. ve snaze převážně za účelem snížení základu daně v dohodě se svým obchodním partnerem podhodnocoval přijatá plnění, když sjednal ceny nájemného mimo rámec cen obvyklých. Obdobné závěry platí o té části zdaňovacího období roku 2006, v němž bylo třeba považovat stěžovatele za osobu kapitálově spojenou se společností Long Wave ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů.

Zdejší soud kasační stížností napadený rozsudek neshledal s ohledem na žalobní námitky vztahující se k postupu finančních orgánů při hodnocení důkazů ani nepřekoumatelným. Krajský soud se se všemi žalobními námitkami řádně vypořádal, z odůvodnění rozsudku (i z rozhodnutí finančního ředitelství) je zřejmé, jaké skutečnosti byly zjištěny, které důkazní prostředky byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, stejně jako jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté. Rovněž tak je z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i z rozsudku zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jeho tvrzení. Je taktéž zřejmé, které důkazy byly hodnoceny.

IV. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

pokračování

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

V Brně dne 26. března 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu