



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **LURA - K, s. r. o.**, se sídlem Zelenky - Hajského 1163/15, Praha 3 - Žižkov, zastoupená JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Palackého 359, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 6. 2013, č. j. 31 Af 119/2012 - 53,

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 :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 13. 6. 2013, č. j. 31 Af 119/2012 - 53, zamítl žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2012, č. j. 5402/12-1200-601251, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 22. 12. 2008, č. j. 66516/08/253922608123 tak, že za zdaňovací období roku 2006 byla stěžovatelce zvýšena dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob z částky 95.040 Kč na 112.080 Kč a předepsané penále z částky 19.008 Kč na 22.416 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že nebyly uznány náklady, které stěžovatelka vynaložila na opravu opěrné zídky ve výši 250.000 Kč, a také část nájemného za pronájem domu čp. 19 s přilehlými budovami a pozemky p. č. 19 a 12 v k. ú. Černíkovice jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle názoru krajského soudu bylo prokázáno, že smluvními stranami smlouvy o nájmu byly spojené osoby a že cena nájmu sjednaná mezi těmito osobami se lišila od ceny, která by

byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Protože vyčíslený rozdíl ve výši 435.636 Kč stěžovatelka uspokojivě nedoložila, byl jí o tento rozdíl upraven základ daně. Použití ceny stanovené podle zvláštního předpisu posoudil krajský soud jako adekvátní podmínkám, jež v průběhu daňového řízení nastaly, protože podmínky předmětné nájemní smlouvy byly specifické a nebylo možné zjistit srovnatelné případy. Jako nedůvodnou označil krajský soud námitku, že došlo k prekluzi práva doměřit stěžovatelce daň.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnila důvody podřaditelné pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že správce daně pochybil, když odmítl návrh na zjištění skutečně dosahovaných cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Znalecký posudek, který nechal vypracovat, se opírá pouze o určitý segment trhu, v němž na straně pronajímatele stojí vždy obecní úřad. Takto zjištěná cena nájmu je deformována specifiky právě této části trhu a nemůže být podkladem pro stanovení referenční ceny. Finanční ředitelství ani nevysvětlilo, proč akceptovalo tento znalecký posudek, resp. pouze ty ceny nájmu, které jsou ve znaleckém posudku uvedené. Stěžovatelka navrhovala provést důkaz výši nájmu objektů, které jsou na relevantním trhu pronajímány, kde nájemcem jsou podnikatelské subjekty pronajímající objekty k ubytování zaměstnanců Škoda Auto. Stěžovatelčiny námitky vůči znaleckému posudku finanční ředitelství odmítlo a přitom mělo k dispozici relevantní údaje o výši dosahovaných nájmu, které získalo na základě výzvy ze dne 5. 3. 2012 a 6. 3. 2012 od podnikatelských subjektů v okolí Rychnova nad Kněžnou. Na základě této výzvy obdržel správce daně kopie šesti nájemních smluv sjednaných mezi nezávislými osobami v katastru obcí Černíkovice a Lipovka. Podle finančního ředitelství se ceny za 1 m² pohybovaly v rozmezí od 120 Kč do 340 Kč. Finanční ředitelství tyto důkazy nehodnotilo a neumožnilo stěžovatelce se k nim vyjádřit. Dokonce kopie těchto smluv nepředalo znalci, který je nemohl zohlednit ve svém posudku. Finanční ředitelství nerespektovalo ani časové souvislosti, které jsou zřejmé z posuzované nájemní smlouvy. Náklady vynaložené stěžovatelkou na vybudování opěrné zdi ve výši 250.000 Kč byly nákladem, který souvisí s nájemní smlouvou uzavřenou na období deseti let. Proto je nutné při zjištění ceny nájemného sjednaného pro každý jeden rok trvání nájemní smlouvy vycházet ze součtu ceny nájmu sjednaného v nájemní smlouvě a podílu ve výši 1/10 z nákladů vynaložených na stavbu opěrné zídky. Pro rok 2006 by zjištěná výše nájmu měla být součtem částek 286.800 Kč (nájemné sjednané ve smlouvě) a 25.000 Kč (podíl celkových nákladů na vybudování opěrné zídky). Dále stěžovatelka namítala, že jí nebyla dána možnost odvolání proti zjištěním správce daně, neboť o jejích námitkách a návrzích rozhodlo finanční ředitelství, které také nově stanovilo základ daně z příjmu právnických osob a doměřilo daň za toto období. Postupem finančního ředitelství se daňové řízení stalo jednoinstančním, a to za situace, kdy bylo v odvolacím řízení prováděno nové dokazování ohledně referenční ceny nájmu. Tím bylo porušeno stěžovatelčino právo zaručené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud právům stěžovatelky neposkytl ochranu a navíc pochybil, když přijal jako jediný důkaz určující referenční cenu nájmu dosahovanou mezi nezávislými osobami znalecký posudek, který se opírá pouze o úzký segment trhu. Nehodnotil jako důkaz kopie nájemních smluv, které mělo finanční ředitelství k dispozici, a ze kterých bylo možno dovodit výši nájemného až 340 Kč za m². Krajský soud se sice ztotožnil se závěrem, že specifika předmětné nájemní smlouvy neumožňují získat smlouvy s obdobnými parametry, ale nevysvětlil, na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl. Přitom je otázkou, zda

pokračování

skutečně finanční ředitelství nebylo schopno unést důkazní břemeno předložením těchto šesti smluv a bylo nuceno ponechat určení referenční ceny na závěrech znalce. V tomto směru je podle stěžovatelky rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí finančního ředitelství.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že finanční ředitelství se pokusilo obstarat srovnatelné nájemní smlouvy, ale žádná smlouva neodpovídala situaci stěžovatelky. Proto pověřilo znalce vypracováním znaleckého posudku. Znalec postupoval v souladu se zákonem a ze znaleckého posudku je zřejmé, že vycházel rovněž z předložených nájemních smluv, které měl k dispozici. Finanční ředitelství doplnilo dokazování v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů a se závěry vyslovenými v předchozím zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu, stěžovatelku s výsledky dokazování seznámilo a v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně zdůvodnilo, jakým způsobem byla výše nájmu určena. Proto odvolací finanční ředitelství navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

K námitce stěžovatelky, že jí nebyla dána možnost odvolání proti zjištění správce daně, Nejvyšší správní soud uvádí, že se ve své rozhodovací praxi k zásadě dvojinstančnosti v kontextu specifík daňového řízení se již opakovaně vyjadřoval, a to i z hlediska možnosti doplňování skutkových zjištění v odvolacím řízení. Doplnění řízení, resp. dokazování provedené v odvolacím řízení, nepovažuje za nepřijatelné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Uvedená zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních a řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu. Uvedená zásada však neznamená, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž představuje nejen dvojí posouzení věci, ale především cestu k nápravě a odstranění vad, které se mohly vyskytnout v řízení v prvním stupni (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a dostupné na www.nssoud.cz). Rozporované postupy finančního ředitelství včetně doplnění hodnocení dokazování tak nelze považovat za porušení zásady dvojinstančnosti. Popsaný závěr není zpochybněn povinností odvolacího orgánu seznámit se svým hodnocením řádně a včas daňový subjekt, dospěl-li po doplnění dokazování k odlišnému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, dostupný na www.nssoud.cz). Stěžovatelce byla dána možnost vyjádřit se k hodnocení předložených důkazních prostředků, a proto tato stížní námitka není důvodná, stejně jako námitka, že jí krajský soud neposkytl v tomto směru dostatečnou ochranu.

Podle obsahu správního spisu stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně na základě přijaté faktury od zhotovitele ze dne 22. 12. 2006 s provedenými pracemi vymezenými jako „oprava teras po povodni č. p. 19 Černíkovice – cena dob“. Podle

předávacího protokolu č. 19/2006 ze dne 14. 12. 2006 byly opravy opěrné zídky zahájeny dne 24. 4. 2006 a dokončeny dne 8. 12. 2006. Stěžovatelka předložila správci daně smlouvu o nájmu nebytových prostor, kterou dne 20. 12. 2005 uzavřela s MUDr. L. K. jako pronajímatelem, který je zároveň jednatelem stěžovatelky, a tudíž zastupoval při uzavření nájemní smlouvy obě smluvní strany. Předmětem této smlouvy byl pronájem domu č. p. 19 s přílehlými budovami a pozemky p. č. 12 a 19 v k. ú. Černíkovice. Uvedené nemovitosti byly pronajaty stěžovatelce od 1. 1. 2006 na dobu neurčitou za účelem zřízení skladů a jednacích místností. Stěžovatelka se zavázala udržovat pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu na vlastní náklady. Nájemné bylo sjednáno ve výši 23.900 Kč měsíčně. Dne 3. 1. 2005 byl mezi stejnými osobami uzavřen dodatek č. 1 k nájemní smlouvě, podle kterého vzaly smluvní strany na vědomí a souhlasí s tím, že „z odstavce I. nájemní smlouvy vyplývá i povinnost nájemce dokončit opravy teras po „Velké povodni“ podle schválené stavební dokumentace, které jsou nutné k zajištění stability a statiky pronajatých pozemků a budov“.

Ve zrušujícím rozsudku ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69, dospěl Nejvyšší správní soud ohledně skutkového stavu k závěru, že bylo v průběhu správního řízení prokázáno, že předmětné výdaje byly vynaloženy na stavbu opěrné zídky, ale zůstalo sporné, zda náklady uplatněné stěžovatelkou v souvislosti s její stavbou lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky a zda cenou nájemného je nutno rozumět hodnotu komplexu peněžitých i nepeněžitých plnění poskytovaných stěžovatelkou MUDr. L. K., tedy hodnotu nájemného i stavebních prací na zídce.

Z těchto závěrů finanční ředitelství v dalším řízení vycházelo. Protože bylo prokázáno, že pronajímatel a nájemce jsou spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, byla dále zjišťována referenční cena nájemného. Tato byla určena jako součet sjednaného nájemného a poskytnutých služeb včetně nákladů vynaložených na opravu opěrné zídky. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že náklady vynaložené na opravu opěrné zídky měly být rozpočítány do jednotlivých let podle délky trvání nájemní smlouvy. Pokud provedením oprav byla obnova teras po povodni dokončena, nemusela již stěžovatelka po zbylou část nájemního vztahu vynakládat další výdaje za stejným účelem. To však bez dalšího neznamená, že by měly být veškeré výdaje za podobné služby rozpočítávány jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nájemce. Vždy se totiž jedná o výdaje vynaložené v konkrétním zdaňovacím období, které vyplývají z nájemního vztahu a jejichž účelem je tento vztah nadále udržet. Perspektivou ekonomické logiky nájemce i pronajímatele se celková hodnota nájemného včetně těchto služeb v průběhu trvání nájemního vztahu „zprůměruje“, a tomu nějakým způsobem odpovídá i smluvená výše nájemného. Není úkolem správce daně, aby místo pronajímatele a nájemce prováděl tuto úvahu a náklady za všechny provedené služby automaticky rozpočítával. Tento postup by navíc musel být prováděn zpětně i do budoucna, tj. na celou dobu nájemního vztahu a ve svém důsledku by ztížil, nebo dokonce znemožnil, účastníkům nájemního vztahu uplatnění vynaložených nákladů a správci daně řádný výkon daňové správy. Ani z žádných skutečností prokázaných v průběhu daňového řízení nevyplývá, že by měly být náklady vynaložené na dokončení oprav podle ujednání stěžovatelky a pronajímatele jakýmkoliv způsobem rozpočítávány k fixní části nájemného na jednotlivé roky trvání

pokračování

nájmu. Předmětná nájemní smlouva byla sjednána výslovně na dobu neurčitou a ani z jejího dodatku č. 1 nic jiného nevyplývá. Stěžovatelka vedle toho sama náklady na opravu zídky zahrnula do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2006. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru stěžovatelka uvedla, že provedené opravy vyplývají z potřeb vzniklých v roce 2006. Finanční ředitelství proto správně započítalo do celkové výše nájemného v tomto zdaňovacím období veškeré vynaložené náklady na opravu předmětné zídky.

Ani postup finančního ředitelství při zjišťování ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neshledal Nejvyšší správní soud závadným. Finanční ředitelství zaslalo dne 5. 3. a 6. 3. 2012 výzvy třetím osobám k poskytnutí údajů a k vydání nebo zapůjčení listin týkajících se pronájmu nebytových prostor mezi nezávislými osobami v okolí Rychnova nad Kněžnou. Obdrželo kopie šesti nájemních smluv, které se týkaly skladů nebo kanceláří, ale u žádných prostor nebyla součástí nájmu i zahrada, jak tomu bylo u stěžovatelky. Navíc na stěžovatelkou pronajímané nemovitosti bylo zřízeno věčné břemeno dožití dvou osob. Míra srovnatelnosti tedy byla ve vztahu k nemovitosti pronajímané stěžovatelce nízká, což je podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů důvodem k použití ceny stanovené podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“). Služba se podle citovaného zákona oceňuje vždy cenou obvyklou, kterou se podle ust. § 2 odst. 1 citovaného zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného, majetku nebo při poskytnutí stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.

Při stanovení konkrétní výše finančního ředitelství vycházelo ze znaleckého posudku č. 1835/09/2012, ve kterém znalec Karel Dunajčík uvedl, že jeho závěr spočívá v návrhu tržní hodnoty nájemného vzhledem k tomu, že pro stanovení obvyklé ceny nejsou v místě ani v blízkém okolí k dispozici uzavřené nájemní smlouvy o nájmu stejných nebo obdobných nemovitostí ve stejném období. Znalec při stanovení nájemní ceny využil podpůrně výpočet nájemného odvozeného od zjištěné administrativní ceny staveb, zjištěné nájemné podle smluv na nebytové prostory v Rychnově nad Kněžnou a Solnici a po zhodnocení všech informací a využití svých znalostí stanovil cenu za pronájem předmětných nemovitostí pro rok 2006 ve výši 300 Kč/m² za rok v případě prostor o výměře 295 m² a ve výši 10 Kč/m² za rok v případě zastavěné plochy a nádvoří o výměře 353 m² a ve stejné výši i v případě zahrady o výměře 705 m². Celkové nájemné za rok 2006 znalec určil ve výši 99.080 Kč. Z nájemních smluv, které měl znalec k dispozici, je zřejmý velký rozptyl nájemného za nebytové prostory (171 Kč až 500 Kč za rok a m²). Ze znaleckého posudku (zejm. str. 13 a 14) je zřejmé, že znalec vycházel rovněž z předložených nájemních smluv, které měl k dispozici. Nejedná se o smlouvy, které mělo k dispozici finanční ředitelství, ale tato skutečnost nezakládá nezákonnost závěrů obsažených v posudku. Finanční ředitelství nemělo povinnost získané smlouvy znalci poskytnout, zvláště když usoudilo, že se nejedná o smlouvy uzavřené za srovnatelných podmínek. Mohlo sice ze získaných smluv určit rámec, ve kterém se pohybují částky sjednávané za nájem skladů, kanceláří a ostatních prostor v okolí předmětné nemovitosti,

ale s ohledem na obsah předmětného nájemního vztahu by se nejednalo o vymezení ceny obvyklé. Znalec oproti finančnímu ředitelství na základě své odbornosti mohl zohlednit, a také zohlednil, specifika předmětné pronajímané nemovitosti a ocenit i věcné břemeno, kterým byla nemovitost zatížena. Vycházel sice pouze z několika smluv s omezenou vypovídací hodnotou, neboť v nich byla v pozici pronajímatele vždy obec, ale za dané situace, kdy nebyl zjištěn žádný plně srovnatelný předmět nájmu, je především nutné, aby se znalec pohyboval svými úvahami v rozumném rozmezí v úvahu připadajících cen nájemného za předmětnou nemovitost a logicky zdůvodnil své závěry. Tomuto požadavku znalecký posudek plně dostal. Finanční ředitelství dostatečně a srozumitelně zdůvodnilo, proč nestanovilo cenu obvyklou na základě šesti získaných nájemních smluv, když zejména uvedlo, že tyto smlouvy neodpovídají specifické povaze nájemního vztahu mezi stěžovatelkou a pronajímatelem předmětné nemovitosti. Nejvyšší správní soud považuje tento závěr za správný, přičemž stěžovatelka jej nijak konkrétně nerozporuje. I když namítala, že znalecký posudek vychází z deformované části relevantního trhu, neuvedla, jakým způsobem se tato skutečnost projevuje na závěrech znaleckého posudku, respektive jak zpochybňuje zohlednění specifik předmětného nájmu provedené znalcem. Ze stejného důvodu není nepřezkoumatelný ani napadený rozsudek krajského soudu, který se se závěry finančního ředitelství ztotožnil.

Ve vztahu k závěrům znaleckého posudku stěžovatelka poukazovala na to, že srovnatelné jsou nájemní smlouvy uzavřené se společností Škoda Auto. Tento stěžovatelčin návrh ohledně prokazování obvyklé výše nájmu směřoval výhradně k provedení šetření u obchodních společností a fyzických osob, které jako pronajímatele poskytovaly ubytování pracovníkům automobilky Škoda. S tímto návrhem se finanční ředitelství dostatečně a správně vypořádalo, když ve svém rozhodnutí uvedlo, že se jedná o návrh irelevantní, neboť stěžovatelka si pronajala prostory za účelem skladování, a ne za účelem ubytování osob. Tato námitka spíše hypoteticky poukazuje na to, že pronajímatel mohl dosáhnout vyšších příjmů, pokud by pronajímal předmětnou nemovitost k ubytování zaměstnancům automobilky. Také Nejvyšší správní soud neposoudil návrh na provedení tohoto důkazního prostředku stěžovatelky jako způsobilý prokázat výši obvyklého nájemného mezi nezávislými subjekty. K tomu lze dodat, že nájemné ve smlouvách zajištěných finančním ředitelstvím se pohybovalo ve výši od 120 do 340 Kč za m² a jeden rok (120 Kč, 126 Kč, 193 Kč, 235 Kč, 300 Kč, 340 Kč). Přestože nebylo sjednáno v plně srovnatelných nájemních vztazích, je patrné, že závěry znaleckého posudku z jejich rámce nevybočují a drží se při jeho horní hranici. Nepředstavují tudíž žádný očividný exces a stěžovatelka neposkytuje žádné konkrétní argumenty, aby je zpochybnila.

Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

pokračování

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacími finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu