

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: **1. Českolipská, a. s.,** se sídlem Jindřicha z Lipé 108, Česká Lípa, zastoupena Mgr. Radkem Jilgem, advokátem se sídlem Karolíny Světlé 1013/14, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 28. 7. 2010, č. j. 59 Ca 104/2009 - 47,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 28. 7. 2010, č. j. 59 Ca 104/2009 – 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 28. 7. 2010, č. j. 59 Ca 104/2009 – 47, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále též „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 10. 2009, č. j. 6638/09-1200-505957, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě ze dne 16. 6. 2004, č. j. 43724/04/172910/5143, o doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2000 v částce 156 240 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že správce daně postupem podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31.12.2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) upravil základ daně stěžovatelky v důsledku toho, že uspokojivě nedoložila, z jakých důvodů jako pronajímatelka stanovila nájemci nebytových prostor v domech na ulici Jindřicha z Lipé č. p. 92 a 93 nájemné ve výši 406 Kč/m²/rok, když obvyklé nájemné činí 1800 Kč/m²/rok, a nájemné ve výši 0 Kč K. K. s manželkou za nájem bytu v domě č. p. 92, když obvyklé nájemné činí 3500 Kč měsíčně. Spornou otázkou v dané věci bylo správné zjištění

skutkového stavu věci, na základě něhož dospěli správce daně a finanční ředitelství k závěru, že stěžovatelka uspokojivě nedoložila rozdíl mezi nájemným, za které pronajímala nebytové a bytové prostory, a nájemným, které správce daně zjistil jako obvyklé nájemné. V případě použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je na správci daně, aby prokázal splnění zákonných podmínek, které mu umožňují toto ustanovení aplikovat a upravit následně základ daně daňového subjektu. V daném případě tak bylo povinností správce daně prokázat skutečnosti vyvracející správnost výše stanoveného nájemného za pronájem nebytových a bytových prostor. Za účelem zjištění obvyklého nájemného nebytových prostor finanční ředitelství doplnilo dokazování nájemními smlouvami na nebytové prostory, které uzavřelo Město Česká Lípa se subjekty na pronájem nebytových prostor na ulici Jindřicha z Lipé pro rok 2000. Tyto důkazy jednotlivě i ve svém souhrnu vyhodnotilo tak, že cena obvyklá stanovená správcem daně ve výši 1800 Kč/m²/rok, odpovídá ceně obvyklého nájemného. Finanční ředitelství hodnotilo, kterých konkrétních nebytových prostor se nájemní smlouvy uzavřené městem Česká Lípa týkají, jaký byl účel, k němuž měly být prostory pronajaty, za jaké období bylo nájemné ve výši obvyklé vybíráno a že se jedná o stejnou historickou část města. Protože stěžovatelka v průběhu daňového řízení vznesla námitku týkající se technického stavu nemovitostí pronajímaných Městem Česká Lípa, finanční ředitelství si v souladu s § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) obstaralo další důkazy. Krajský soud dospěl k závěru, že ve správním spise je založen dostatek podkladů pro závěr, že se jedná o nemovitosti srovnatelné. Pokud finanční ředitelství zjistilo, že u určité nemovitosti došlo ke kompletní rekonstrukci, pak takové prostory nevzalo v úvahu pro zjištění ceny obvyklé. To se týká nemovitosti č. p. 113 ve vlastnictví Města Česká Lípa. Také se podrobně zabývalo zjištěním technického stavu nebytových prostor, které stěžovatelka pronajímala za stanovenou cenu podle nájemní smlouvy ze dne 27. 5. 2000. Ke zjištění technického stavu nemovitostí, kterým se snažila vysvětlit nižší než obvyklé nájemné, provedl správce daně veškeré důkazy, které stěžovatelka předložila či navrhovala. Krajský soud se ztotožnil se skutkovým závěrem finančního ředitelství, že z provedených důkazů (výpovědi svědků a posudek znalce včetně jeho výpovědi) nelze učinit závěr, že nebytové prostory byly v takovém technickém stavu, který by odůvodnil stanovení nízkého nájemného. Pokud se stěžovatelka odvolávala na pořízené fotografie a CD disk s fotografiemi, ani tyto důkazy fotografie neprokazují její tvrzení, že se jednalo o nevyhovující prostory, které musela pronajímat za takto nízkou cenu, protože zachycují až stav z roku 2001, tedy poté, co byla činnost stěžovatelky v těchto prostorách ukončena. Tvrzení stěžovatelky, že činnost musela být z hygienických důvodů ukončena a prostory byly nevyhovující nebylo žádnými důkazy prokázáno. Pronajímala-li stěžovatelka v domě č. p. 92 za nájemné ve výši 0 Kč, finanční ředitelství podle krajského soudu provedenými důkazy prokázalo, že byty v dané lokalitě v nemovitostech ve vlastnictví města Česká Lípa byly v roce 2000 pronajímány za nájemné vyšší. Finančním ředitelstvím obvyklé nájemné stanovené ve výši 3500 Kč měsíčně odpovídá tomu, že město Česká Lípa přenechalo do užívání jeden byt za 7000 Kč druhý za 5000 Kč měsíčně. Proto stanovené nájemné odpovídá provedeným důkazům, když finanční ředitelství přihlédlo ke stavu nemovitosti žalobkyně, jak uvedlo v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Při zjišťování nájemného obvyklého finanční ředitelství hodnotilo nájemní smlouvu ze dne 25. 2. 1999 uzavřenou mezi T. P. a J. P. a logicky nepřihlédlo k nájemnému uvedenému v této smlouvě, protože se týká jiné lokality (dvanáctipodlažní panelový dům na okraji města). Finanční ředitelství dohodami o užívání bytu včetně

evidenčních listů týkajících se bytů, které Město Česká Lípa uzavřelo s nájemci na byty v nemovitostech č. p. 197 a 198 v ulici Jindřicha z Lipé v letech 1963, 1964, 1986 a 1987, prokázalo, že zde stanovené nájemné, jehož se žalobkyně dovolávala, nelze hodnotit při zjištění nájemného obvyklého, neboť se opět nejedná o srovnatelné byty, a to z toho důvodu, že jde o nájemné regulované. Krajský soud uzavřel, že finanční ředitelství postupovalo v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když na základě provedených důkazů dospěl k závěru, že se ceny nájemného za pronájem nebytových prostor a bytu liší od cen obvyklých, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami, a stěžovatelka uspokojivě zjištěný rozdíl nedoložila.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatelka namítala, že finanční ředitelství nesprávně zhodnotilo provedené důkazy, a to způsobem, který měl za následek rozhodnutí nepříznivé pro stěžovatelku, a krajský soud následně toto pochybení v neshledal. Skutečnost, že stěžovatelka sjednala s třetí osobou sjednala nájemné odpovídající vyhlášce města Česká Lípa, a nikoli v tržní výši, nemůže být vykládána v její neprospěch. Stav předmětných objektů byl prokazován v daňovém i soudním řízení celou řadou důkazů – fotografiemi i svědeckými výpověďmi. Podle stěžovatelky je zřejmé, ze kterého období jsou fotografie domu, a výpovědi svědků byly neoprávněně bagatelizovány jejich údajnou neodborností v oblasti posuzování stavební způsobilosti objektů. Jakkoli rozsáhlé je rozhodnutí finančního ředitelství, nelze se spokojit s kvantitativní převahou textové části rozhodnutí nad třebas stručnější, nicméně argumentačně přesnější, kvalitou úvah, které správní orgán přivedly k určitému závěru. Napadené rozhodnutí je jakýmsi souhrnem provedených důkazů s jejich stručným popisem bez toho, že by bylo náležitě rozvedeno, jaké závěry z provedeného důkazu, ať již samostatně či v souhrnu s dalšími důkazy, vyplývají. Stěžovatelka vytýká finančnímu ředitelství, i správci daně, že nebyla respektována zásada volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a že došlo k jednostrannému výkladu všech provedených důkazů toliko v její neprospěch. Stěžovatelkou navržené důkazy byly sice formálně provedeny, ale žádné rozhodnutí z nich nevycházelo. Stěžovatelka je přesvědčena, že se finančnímu ředitelství ani krajskému soudu nepodařilo vyvrátit její tvrzení, že předmětné prostory byly přenechány do užívání za adekvátní částku nájemného. Správní orgány neprokázaly jakoukoli osobní spojitost mezi stěžovatelkou a nájemcem, která by měla za následek nepřiměřeně nízké nájemné. Stěžovatelka rovněž poukázala na nepřiměřené průtahy v řízení, neboť se jedná o kontrolu za rok 2000. Postup krajského soudu označila za formální a vytkla mu, že nepřihlédl dostatečně k argumentům a důkazům, které předložila. Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na svá předešlá vyjádření a plně se ztotožnilo s právním názorem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností stížních námitek. Jestliže stěžovatelka až v kasační stížnosti namítala, že správní orgány neprokázaly jakoukoli osobní spojitost mezi ní a nájemcem, jedná se o námitku podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou, neboť ji neuplatnila v řízení před krajským soudem, jehož rozsudek je přezkoumáván, ač tak učinit mohla. Skutečnost, že je v její věci aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které může být aplikováno jen tehdy, jde-li o vztah spojených osob, byla stěžovatelce známa již ze zprávy o daňové kontrole, která byla s její zástupkyní projednána dne 24. 10. 2003.

Podle ustanovení § 23 odst. 7 vět prvá zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami 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, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

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. Touto problematikou se již Nejvyšší správní soud komplexně zabýval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. 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 ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup.

V první řadě tedy 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 ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by

spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů, nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu.

Finanční ředitelství sice provedlo řadu důkazů, avšak zjištění z nich vyplývající ještě nejsou dostatečným podkladem pro závěr, zda a v jaké konkrétní výši je u stěžovatelky na místě provést úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Některá zjištění, zejména sjednání nájemného za přenechání bytu do užívání ve výši 0 Kč, mohou vést k závěru, že úprava základu daně je na místě. Skutkový podklad pro takový závěr je však zatím nedostatečný, neboť finanční ředitelství neuneslo důkazní břemeno ve všech pro věc podstatných ohledech, byť z větší části se mu to podařilo.

Akceptovat především nelze závěry finančního ředitelství ohledně stavu nebytových prostor stěžovatelky. Správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána. V případě stěžovatelky musí být schopen prokázat mimo jiné stav předmětných nebytových prostor v době, kdy byly pronajímány, neboť ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů. Čím je lepší, tím vyšší jednotkový nájem (nájem v Kč/m²/rok) lze zpravidla za prostory získat. Správce daně tedy musí mít prokázáno, jaký byl stav prostor v době jejich pronajímání, anebo přinejmenším, že nebyl horší než určitá zjištěná úroveň, a z této úrovně pak vyjít při určení referenční ceny. Pokud tedy stěžovatelka tvrdí, že technický stav prostor byl takový, že o něj potencionální nájemci neměli zájem, musí mít správce

daně důkazy vyvracející toto tvrzení stěžovatelky. Nestačí pouhé zpochybnění stěžovatelčina tvrzení, neboť důkazní břemeno nese správce daně. Finanční ředitelství však takové důkazy nepředložilo a ve svém rozhodnutí se soustředilo na otázku, zda stěžovatelka prokázala, že předmětné nemovitosti byly vskutku ve špatném stavu, a dovodilo, že nikoli, neboť stav prostor, navíc velmi nedostatečně, dokumentovala až k roku 2001, tedy k okamžiku, kdy již mohly být výrazně znehodnoceny předchozím užíváním. Tato otázka však pro postup podle § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů není relevantní. Správce daně měl zjistit, jaký byl stav prostor v roce 2000 a z toho vyjít. Pokud by nebyl schopen vyvrátit tvrzení stěžovatelky, že již v 2000 byl stav prostor špatný, musel by vycházet z tohoto jejího tvrzení, případně korigovaného jinými důkazy, např. výpovědí znalce P. D., a s ohledem na takto zjištěný stav prostor konstruovat referenční cenu. Úvaha správce daně, že poznatky o stavu prostor v roce 2001 ještě samy o sobě nic neříkají o tom, jaký byl jejich stav v roce 2000, je jistě správná, avšak za daných podmínek nastavení důkazního břemene správci daně nijak nepomáhá. Je to on, kdo je povinen prokázat, jaký byl stav předmětných prostor, a nestačí mu pouze věrohodně zpochybnit tvrzení stěžovatelky. Zjištění znalce P. D. (viz jeho výpověď zachycená v protokole č. j. 73142/04/172932/6747, sepsaném dne 10.12.2007) mohou být podkladem majícím zásadní pro závěr, že stav objektu nebyl zcela havarijní a že byl způsobilý ke komerčnímu využití. Na finančním ředitelství však je, aby vyvrátilo tvrzení stěžovatelky o špatném, avšak nikoli havarijním, stavu objektu, který podle jejího tvrzení vedl ke snížení dosažitelného jednotkového nájmu. Stěžovatelka nemá důkazní břemeno, a proto finančnímu ředitelství nestačí úvaha, že tvrzení stěžovatelky není dostatečně prokázáno. Okolností, která naznačuje, ale ještě nedokazuje, že prostory mohly být standardně využitelné k podnikání, je, že K. K. byly přenechány do užívání nebytové prostory v přízemí domu na ulici Jindřicha z Lipé č. p. 92 a 93 pouze za 406 Kč/m²/rok a přitom on část těchto prostor podnajal firmě SOLITER, a. s. za mnohem vyšší částku, a to 2400 Kč/m²/rok. Z výpovědi svědkyně M. K. vyplynulo, že provoz zlatnictví i řeznictví byl ukončen ze zdravotních a osobních důvodů. Finanční ředitelství, a stejně i krajský soud, z toho usoudilo, že tato svědecká výpověď proto neprokázala tvrzený špatný technický stav nebytových prostor. Tato úvaha opět vychází z nesprávného náhledu na rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně při aplikaci § 23 odst. 1 věta prvá zákona o daních z příjmů.

Naopak zcela správně zjišťovalo finanční ředitelství referenční cenu nájmu nebytových prostor tak, že srovnalo skutečně dosažené nájmy za prostory v údajně obdobném technickém stavu v téže ulici u jiných pronajímatelů, resp. nájemců, a v rámci zjištěného rozpětí (1800 až 2200 Kč/m²/rok) vzalo za rozhodnou cenu, která je pro stěžovatelku v konkrétní situaci nejvýhodnější (1800 Kč/m²/rok). Pokud se v dalším řízení potvrdí zatímní, dostatečně neprokázaný, závěr finančního ředitelství, že nebytové prostory stěžovatelky byly v rozhodné době ve standardním technickém stavu, lze tuto metodiku použít jako vhodnou. Dílčí nedostatek, který by však bylo v případě jejího užití možné napravit, je chybějící vypořádání se se skutečností, že v jednom případě (u prodejny tabáku, novin a časopisů) byl zjištěn ještě nižší nájem, a sice 1500 Kč/m²/rok. Bude proto třeba zjistit, zda uvedené prostory jsou vskutku srovnatelné s prostorami stěžovatelky. Pokud ano, bylo by nutno interval hodnot referenčního nájemného upravit na 1500 až 2200 Kč/m²/rok, případně zpřesnit (zúžit) rozpětí na základě posouzení srovnávaných nebytových prostor a nájemného za ně placeného. V případě zúžení rozpětí je třeba

odůvodnit, v čem (v jakých relevantních vlastnostech) se uvedené prostory pronajímané např. za 1500 Kč/m²/rok liší od ostatních prostor, a proč tedy není možné je zohlednit. Pokud by provedené důkazy vedly finanční ředitelství k úplné či alespoň částečné akceptaci tvrzení stěžovatelky o špatném technickém stavu nebytových prostor v rozhodné době, bylo by třeba doplnit dokazování pro stanovení referenční ceny, tj. údaje o cenách pronájmu nemovitostí v rozhodné době na srovnatelném místě nacházejících se v obdobně špatném technickém stavu, protože dosud zjištěné referenční ceny by tak nebyly použitelné.

Nedůvodná je námitka stěžovatelky, že skutečnost, že v případě nájmu bytu s třetí osobou sjednala nájemné odpovídající vyhlášce města Česká Lípa, a nikoli v tržní výši, nemůže být vykládána v její neprospěch. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka přenechala do užívání K. K. a jeho manželce byt v domě č. p. 92, aniž si účtovala jakékoli nájemné. Již tato samotná okolnost, nebude-li stěžovatelkou uspokojivě vysvětlena, nutně vede k závěru, že stěžovatelka spojeným osobám pronajímala byt za cenu nižší než referenční, neboť referenční cena za obyvatelný byt v centru menšího města jistě není za běžných podmínek nulová. I kdyby si však stěžovatelka účtovala nájemné odpovídající vyhlášce města Česká Lípa, tj. takzvané regulované nájemné, i tak by se zásadně jednalo o nižší než referenční cenu. Ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů vychází z ekonomické logiky, že pokud někdo rezignuje na maximalizaci svého zisku tím, že určitou komoditu poskytuje za nižší než na trhu rozumně dosažitelnou cenu, má k tomu zpravidla nějaké důvody, z nichž některé mohou být legitimní a jiné nikoli. Právě takové nelegitimní důvody opravňují správce daně k úpravě základu daně. Regulované nájemné se v rozhodné době vyznačovalo tím, že až na výjimky bylo nižší než tržní nájemné za srovnatelný byt v téže lokalitě. Zásadně tedy odporovalo ekonomicky racionálnímu uvažování, aby pronajímatel byt přenechal do užívání za regulované nájemné. V dané věci není patrné, že by tak stěžovatelka činila z legitimních důvodů, např. kvůli směně bytu s jiným nájemcem s regulovaným nájemným, proto, že by si nízkým nájemným zajistila např. personální stabilitu některého svého zaměstnance, či z jiného podobného důvodu.

Z výše uvedeného vyplývá, že závěry, které finanční ředitelství učinilo a které aproboval i krajský soud, jsou zčásti nesprávné, neboť vycházelo z jiného rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, než jaké je zakotveno v § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Z této nesprávné úvahy pak pramenila i nedostatečná skutková zjištění ohledně stavu nebytových prostor stěžovatelky, které přenechala do užívání K. K. Krajský soud tedy nesprávně posoudil právní otázku rozložení důkazního břemene při aplikaci citovaného ustanovení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a v některých ohledech nesprávně aproboval skutkovou podstatu, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, ač tato neměla oporu ve spisech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Zruší tedy rozhodnutí finančního ředitelství a vrátí mu věc k dalšímu řízení. Finanční ředitelství bude v dalším řízení vycházet z právního názoru Nejvyššího správního soudu ohledně rozložení důkazního břemene při postupu podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu