

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **P. S.,** zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové), o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 2. 2012, č. j. 31 Af 68/2011 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 9. 2010, č. j. 220293/10/228913607594, doměřil Finanční úřad v Hradci Králové žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 728 049 Kč a současně žalobkyni sdělil, že jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 145 609 Kč. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. 4. 2011, č. j. 2318/11-1100-602177, zamítnuto, a odvoláním napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

Žalobkyně podala proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 16. 2. 2012, č. j. 31 Af 68/2011 - 46, zamítl.

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) 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 (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle tvrzení správce daně se lišily ceny sjednané mezi stěžovatelkou a jejím manželem, 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 stěžovatelka společně s manželem a společností Long Wave osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Rozhodnutí krajského soudu, který názor finančního ředitelství akceptoval, považuje stěžovatelka za nezákonné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a zčásti za nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka přitom uvádí, že dlouhodobé vysoké pracovní zatížení jejího manžela, pana N. S., mu 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“). Tuto skutečnost dokládala stěžovatelka lékařskou zprávou MUDr. J. Z., specialisty v oboru sexuologie a psychiatrie, ze které vyplývá, že pan S. byl v letech 2004 až 2006 léčen pro depresivní a anxiosní stavy, jejichž hlavní příčinnou byl stres z nadměrného pracovního zatížení.

Nepříznivý zdravotní stav pana S. se pak manželé S. rozhodli vyřešit tím, že přenechají starost o provoz a údržbu obou budov jiné osobě. Za tím účelem byly dne 1. 11. 2005 uzavřeny stěžovatelkou společně s manželem, jako pronajímateli, a společností Long Wave, jako nájemcem, nájemní smlouvy na pronájem obou uvedených nemovitostí za nájemné ve výši 120 000 Kč ročně (budova SUDOP) a 240 000 ročně (budova Bavlna). Stěžovatelka zdůrazňuje, že ona ani její manžel 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 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 podnajímání 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.

Stěžovatelka 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 stěžovatelky, pojmem 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) bod 5. zákona o daních z příjmů naplněno nebylo, když nedošlo k nezákonnému snížení základu daně u žádné ze zúčastněných osob. Jak již stěžovatelka uváděla 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 stěžovatelka rovněž poukázala na skutečnost, že společně s manželem 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 stěžovatelky a jejího manžela 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 (výslechy svědků, účetnictví společnosti Long Wave), které přímo popírají možnost takového spojení v době uzavření smluvního vztahu.

Pokud jde o stanovení obvyklých cen finančními orgány, konstatoval krajský soud, že se finanční ředitelství s danou otázkou zákonným způsobem vypořádalo. Dle 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 stěžovatelce. S tímto hodnocením se však stěžovatelka neztotožňuje, neboť finanční orgány 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 stěžovatelky (obdobný obchodní řetězec, tvořený třemi subjekty – v případě stěžovatelky se od 1. 11. 2005 jednalo o čtyři subjekty).

Dle stěžovatelky nebyly podmínky stanovené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, splněny a postup správce daně, kterým stanovil cenu obvyklou, vykazuje hrubé nedostatky. Jedná se např. o velký rozdíl ve výměře pronajímaných nebytových prostor mezi budovami stěžovatelky a srovnávanou nemovitostí v Hradecké ul., nepřezkoumatelná úvaha o provozování činnosti třiceti

společnostmi v budově v Hradecké ul.; pronájem prostor v budově Hradecká ul. 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 stěžovatelky (nedošlo tedy k výběru budov jiného subjektu, respektive pouze budova v Hradecké ul. 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 stěžovatelky stanovená v období před 1. 11. 2005.

Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu, že správce daně neporušil její práva garantovaná § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní"). Stěžovatelka totiž výslovně žádala správce daně, aby jí sdělil své argumenty ve prospěch závěru, že ona a Long Wave byly v okamžiku uzavření nájemních smluv osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. To však správce daně neučinil. V protokolu ze dne 7. 9. 2010 sice správce daně doplnil popis nemovitosti v Hradecké ul., vyhodnocení zjištěných údajů o předmětné nemovitosti však z předmětného protokolu zřejmé není. Stěžovatelka tak byla zkrácena na svém právu, neboť veškeré závěry správce daně musí být seznatelné ze zprávy o daňové kontrole (viz nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2011, sp. zn. IV. ÚS 121/01).

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

Původní žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázal na napadený rozsudek a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V replice stěžovatelka setrvala na svých stížních námitkách, které doplnila o další argumenty.

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 stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále 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.

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, všechny dostupné na www.nssoud.cz). 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 prvé 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 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 umožňuje 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 mnohokráte judikoval, posledně např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, dostupném na www.nssoud.cz, musí být v první řadě 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 vytvořila stěžovatelka právní vztah za účelem snížení základu daně,

hodnotí Nejvyšší správní soud za zodpovězenou. Je nepochybné, že stěžovatelka byla společně s manželem, vlastníkem nemovitostí na adresách G. 504, H. K. (SUDOP) a V. 1343 a 1631, H. K. (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.

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 Bavlna). 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 Bavlna 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 stěžovatelky (a jejího manžela) 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 stěžovatelka řádně nezdůvodnila. Snížení příjmů v tak podstatné výši nebylo kompenzováno žádnou změnou v povinnostech stěžovatelky 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 nenesla stěžovatelka břímě správy a údržby nemovitostí, pronajímala 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 stěžovatelce.

Uvedená disproporce v rozložení zisku je více než zjevná a svědčí o tom, že ceny účtované stěžovatelkou 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, stěžovatelka snížila svou daňovou povinnost vytvořením umělé skutečnosti, tj. nechala vstoupit do obchodních vztahů se společností Medinvest další mezičlánek, a to společnost Long Wave, s níž

ujednala 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, dostupný na www.nssoud.cz). 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 stěžovatelka, jako jeden z vlastníků nemovitostí, se uzavřením nájemní smlouvy s Long Wave vzdala značné části zisků z nich plynoucích, a to podstatným podhodnocením ceny nájmu za předmětné nemovitosti, aniž by k takovému jednání existovaly relevantní okolnosti.

Jakkoli stěžovatelka odůvodňovala snížení příjmů zdravotním stavem manžela, nelze považovat lékařskou zprávu o jeho zdravotním stavu za relevantní důkaz vysvětlující tak extrémní snížení cen nájemného. Jak vyplývá ze správního spisu, mohlo dojít k dočasnému *„snížení pracovních povinností manžela“* stěžovatelky, 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 manžel stěžovatelky své povinnosti spíše navýšil; vstoupil totiž do Long Wave jako jednatel a zaujal totéž postavení, které zaujímal ve společnosti Medinvest. V případě stěžovatelky k žádné úlevě povinností plynoucích z nájmu nemovitostí prakticky nedošlo a nelze dojít k závěru, že jde o důvod pro uzavření smluv s takto markantně nízkými cenami.

Též je třeba odmítnout námitky stěžovatelky, dle nichž společně s manželem nebyli osobami nijak kapitálově ani personálně propojenými se společností Long Wave a nedošlo k čerpání užitků na straně stěžovatelky a jejího manžela 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 nějž stěžovatelka rovněž odkazuje, je cílem zmíněného 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. 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 provedeného dokazování vyplynulo, že se Long Wave 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, přenechala stěžovatelka spolu s manželem 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 Wave, získala stěžovatelka spolu s manželem 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 stěžovatelka čerpala prostřednictvím Long Wave, činila 0 Kč. V případě společnosti Medinvest (právnická 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 stěžovatelky (i jejího manžela) o částku více jak 1 800 000 Kč. Sjednané nájemné fakturované společnosti Medinvest, které zvýšilo její roční náklady o více jak 7 000 000 Kč, a tedy snížilo její základ daně, bylo u Long Wave sice součástí příjmů, avšak základ daně byl pokryt odečtením daňové ztráty. Podstatné snížení cen nájemného a převzetí společnosti disponující daňově relevantní ztrátou tedy bylo naopak pro stěžovatelku více než výhodné (i přes odkup společnosti Line Management manželem stěžovatelky za cenu 2 miliony Kč), znamenalo pro stěžovatelku snížení základu daně, a tím i úsporu na vynaložených prostředcích na její daňovou povinnost, jakož i snížení daňové povinnosti u stěžovatelčiny 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 stěžovatelky 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 stěžovatelka odkazuje. Ze svědecké výpovědi Ing. H. (původní jednatel Long Wave) ze dne 4. 5. 2010 naopak plyne, že se s manželem stěžovatelky znal přibližně 20 let. Stěžovatelka (spolu s manželem) tudíž mohla 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, měla stěžovatelka (spolu s manželem) v úmyslu vstoupit a také tak i učinila.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daném případě došlo u stěžovatelky nově uzavřeným nájemním vztahem ke značnému poklesu příjmů z pronájmu tím, že společně s manželem sjednala nájemné extrémně se vymykající cenám v běžných obchodních vztazích, kdy toto nájemné bylo značně podhodnoceno. Majoritní užitky plynoucí z pronájmu společnosti Long Wave účtované stěžovatelčině společnosti Medinvest, které by jinak byly předmětem zdanění, byly „rozpuštěny“ ve ztrátách za minulá období, a tyto užitky následně s odstupem tří měsíců získala stěžovatelka společně s manželem 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 popsanému je Nejvyšší správní soud názoru, že správce daně při hodnocení důkazů postupoval v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní, hodnotil je zejména v jejich vzájemné souvislosti a oprávněně dospěl k závěru o aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 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.

Je přitom 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, pan N. S. 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 pan N. S. a stěžovatelka). Dne 20. 2. 2006 vstoupil pan S. 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 stěžovatelka a její manžel (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 dostály a přezkoumatelným způsobem se s otázkou cen obvyklých vypořádaly.

Nejvyšší správní soud zde připomíná, že volba kriterií 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 přihlížet, 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 nájmů 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 podnajímání, 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 nájmů 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 stěžovatelka nesouhlasí se zařazením jejích budov SUDOP a Bavlna mezi prověřované objekty, pak této argumentaci soud nepřisvědčil. Zvolený postup správce daně považuje naopak zdejší soud za správný. Jak vyplývá ze správního spisu, porovnával správce daně 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 m^2/rok. V dalších třech případech se jednalo o nemovitosti, které se pronajímaly nájemcům, kteří dané prostory dále pronajímali, a to v rozmezí od 960 Kč do 1600 Kč za 1 m^2/rok. Správce daně považoval za cenu obvyklou nejnižší zjištěnou cenu, tj. 960 Kč za 1 m^2/rok a mj. respektoval ceny sjednané samotnou stěžovatelkou 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 stěžovatelky, 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 m^2, ale část nemovitosti byla užívána jako škola. Zbývající část byla prostřednictvím nájemce podnajímána 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 m^2/rok, jako ceny obvyklé, uspokojivě odůvodněna a pouhý opačný názor stěžovatelky 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.

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 něm 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.

Stěžovatelka byla v daném případě se zjištěným rozdílem sjednaných cen seznámena a současně vyzvána k vysvětlení, resp. spolehlivému doložení tohoto rozdílu (výzva ze dne 27. 2. 2009, č. j. 21645/09/228933601143). Na pochybnosti správce daně ohledně nízké ceny nájmu reagovala předložením výše zmíněné lékařské zprávy, resp. návrhem svědeckých výpovědí shora uvedených osob. Tyto důkazní prostředky však rozdíl v cenách neprokazují (k jejich hodnocení viz výše) a jiné relevantní důkazní prostředky stěžovatelka v důkazním řízení nenabídla. Nejvyšší správní soud proto v tomto bodě uzavírá, že důvodnost rozdílu cen, zjištěných správcem daně, se stěžovatelce nepodařilo uspokojivě doložit.

Za nedůvodnou je konečně nutno považovat i stížní námitku, že stěžovatelka byla zkrácena na svých procesních právech při projednání výsledků daňové kontroly dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní. Jak je uvedeno v rozsudku krajského soudu, z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 9. 2010 nevyplývá, že by správce daně nereagoval na stěžovatelčiny námitky a dotazy, resp. že jí nevysvětlil, z jakého důvodu přistoupil k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S uvedeným názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dodává, že se správce daně námitkami stěžovatelky podrobně zabýval, jednotlivá vyjádření i námitky v něm zaznamenal. Svá stanoviska k nim, jakož i k nově vzneseným názorům stěžovatelce rovněž sdělil. Sama skutečnost, že se stěžovatelka se sdělenými závěry neztotožnila, nemůže znamenat dotčení na jejích právech; z uvedeného postupu při ukončení daňové kontroly nelze dovodit ani stěžovatelkou namítané porušení příslušných ustanovení zákona o správě daní či nezákonnost rozhodnutí správce daně.

Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správce daně ani finančního ředitelství žádná zásadní pochybení. Na dostatečně zjištěný skutkový stav správní orgány správně aplikovaly § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů, neboť bylo v daňovém řízení prokázáno, že stěžovatelka byla 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 podhodnocovala přijatá plnění, když sjednala ceny nájemného mimo rámec cen obvyklých. Obdobné závěry platí o té části zdaňovacího období roku 2006, v němž bylo třeba považovat stěžovatelku 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 nepřezkoumatelným. 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 stěžovatelce bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jejího tvrzení. Je taktéž zřejmé, které důkazy byly hodnoceny.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. března 2013

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu