

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **P. S.,** zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: 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 69/2011 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně (dále „žalovaný"), s nímž je v řízení pokračováno.

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále též „stěžovatelka") domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud"), kterým byla zamítnuta její žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. 4. 2011, č. j. 2317/11-1100-602177; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu

výměru, kterým jí byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 279 648 Kč.

Stěžovatelka 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; 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 přitom stěžovatelka společně s manželem a společností LONG WAVE jsou osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Rozhodnutí krajského soudu, který názor žalovaného poté 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 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). Tato situace nakonec v roce 2005 vyústila u manželů S. v rozhodnutí přenechat správu nemovitostí jiné osobě. Tuto skutečnost dokládala stěžovatelka lékařskou zprávou MUDr. J. Z., specialisty v oboru sexuologie a psychiatrie, ze které vyplývá, že pacient (manžel žalobkyně N. 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 rozhodli vyřešit tím, že přenechají starost o provoz a údržbu obou budov jiné osobě, a 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 složenými svědectvími, zejména pak svědectvím Ing. J. P. ze dne 15. 6. 2010, svědectvím Ing. A. 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 (respektive záviselo by na vůli jednotlivých podnájemců, zda by vůbec souhlasili se změnou v osobě pronajímatele) a současně obchodně by 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, který mělo uzavření 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 v žalobě uváděla, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, 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 rovněž stěžovatelka poukazovala na skutečnost, že společně s manželem nebyli osobami nijak kapitálově ani personálně propojenými se společností LONG WAVE, nelze pojmově 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. 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 na str. 10 rozsudku, že se žalovaný s touto otázkou zákonným způsobem vypořádal. 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 podmínky stanovené rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 80/2007 nebyly splněny a postup správce daně, kterým stanovil cenu obvyklou,

vykazuje hrubé nedostatky, např. 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 v Hradecké 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.

Pokud jde o závěr krajského soudu, že správce daně neporušil práva stěžovatelky garantovaná ustanovením § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s tímto závěrem krajského soudu se stěžovatelka neztotožňuje. Stěžovatelka 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 prvostupňového správního orgánu musí být seznatelné ze zprávy o daňové kontrole (nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01).

Vzhledem k výše uvedenému proto stěžovatelka navrhuje, aby byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 2. 2012, č. j. 31 Af 69/2011 - 43, zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v Hradci Králové v písemném vyjádření plně odkázalo na napadený rozsudek krajského soudu a navrhlo, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud podotýká, že předmětem sporu je posouzení správnosti aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

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 9. 2. 2004, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, rozsudku ze dne 30. 5. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, z pozdějších např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a řadě dalších, vše přís. na www.nssoud.cz). Z ustálené judikatury k této otázce se 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 ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, rozsudek ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, též např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001 - 79, rozsudek ze dne 6. 1. 2006, č. j. 29 Ca 68/2004 - 26).

Správce daně tedy může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup. Dle citovaného ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., 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 zmíněného 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 vztahy, 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 proto 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, přís. 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 logicky zodpovězenou. Je nepochybné, že stěžovatelka byla, spolu 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 nemovitosti SUDOP činilo 1 836 000 Kč ročně a u nemovitosti BAVLNA činilo 4 320 000 Kč ročně. Služby související s užíváním nemovitostí zajišťovala na své náklady společnost Medinvest. Nebytové prostory v obou nemovitostech tato společnost smluvně pronajímala konečným nájemcům za sjednané ceny, které zahrnovaly nájemné i platbu za služby. Za nakoupené služby přitom vynaložila Medinvest 1 546 000 Kč ročně.

Ke dni 31. 10. 2005 byla uvedená nájemní smlouva mezi manželi S. 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 nikterak 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 spol. 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 jako „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 spol. 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 ze dne 16. 11. 2010 č. j. 5 Afs 85/2009 - 67, příst. na www.nssoud.cz). Lze proto přisvědčit právnímu zhodnocení, které učinil žalovaný 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 zdravotním stavu manžela stěžovatelky za relevantní důkaz vysvětlující tak extrémní snížení cen nájemného. Jak vyplývá ze 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 spol. LONG WAVE. Následným odkoupením společnosti Line Management v lednu 2006, která byla jediným společníkem spol. LONG WAVE, však manžel stěžovatelky své povinnosti spíše navýšil, neboť vstoupil 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 je důvodem pro uzavření smluv s takto markantně nízkými cenami.

Pokud stěžovatelka namítá, že společně s manželem nebyli osobami nijak kapitálově ani personálně propojenými se společností LONG WAVE, a rovněž nelze, dle jejího názoru, pojmově uvažovat ani o tom, že by došlo k čerpání užitků na straně stěžovatelky a jejího manžela prostřednictvím druhé smluvní strany, je třeba její argumentaci odmítnout. Jak je 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 spol. LONG WAVE nedošlo ke zdanění inkasovaných příjmů. Byla to právě spol. LONG WAVE, 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 ust. § 34 odst. 1 zákona o

daních z příjmů. Z provedeného důkazního řízení 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 spol. LONG WAVE 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 spol. LONG WAVE by bez existence uvedeného obchodního vztahu nebyl možný.

Uzavřením nájemních smluv se spol. 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 spol. 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 spol. Medinvest (jde o právnickou osobu se 100 % majetkovou účastí manželů S.) došlo také k výraznému navýšení nákladů, neboť před uzavřerním 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 vynakládala Medinvest celkem na nájemné a služby částku 13 200 000 Kč.

Nejvyšší správní soud se závěrem o existenci případu jinak spojených osob tak, jak k němu dospěly správní orgány i krajský soud, ztotožňuje, neboť je nepochybné, že uzavřením smluv s LONG WAFE a ukončením vztahu s Medinvest, došlo ke snížení základu daně a 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 WAFE 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 spol. Line Management manželem stěžovatelky za cenu 2 mil. 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.

Nejvyšší správní soud dodává, že samotný odkup společnosti disponující ztrátou z minulých let by mohl být za určitých okolností považován za legální (srov. k tomu rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-446/03 – Marks & Spencer plc v. David Halsey [Her Majesty's Inspector of Taxes] ze dne 13. 12. 2005 týkající se svobody usazování upravené zejm. v článcích 43 a 48 Smlouvy ES). 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 než 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 závěr 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 spolu s manželem sjednala cenu nájemného, která se extrémně vymyká cenám v běžných obchodních vztazích, kdy uvedené ceny nájemného byly značně podhodnoceny. Majoritní užitky plynoucí z pronájmu společnosti LONG WAVE účtované stěžovatelčině spol. Medinvest, které by jinak byly předmětem zdanění, byly „rozpuštěny“ ztrátami za minulá období, a předmětné užitky následně s odstupem tří měsíců získala stěžovatelka spolu s manželem zpět, a to odkupem obchodního podílu ve společnosti LONG WAVE. Takové chování je pak nutno označit za odporující běžným obchodním vztahům uzavíraným v rámci podnikání. Vzhledem k uvedenému je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně při hodnocení provedených důkazů postupoval zcela v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, hodnotil je zejména v jejich vzájemné souvislosti a oprávněně dospěl k aplikaci ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. O obvyklosti sjednaných cen nájemného existovaly natolik vážné a důvodné pochyby, že je nebylo možné považovat za racionální, a v běžných obchodních vztazích by ekonomickými subjekty vůbec nebyly sjednány.

Jak je výše uvedeno, v případě, že bylo prokázáno, že se jednalo o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, 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 na tomto místě 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 na www.nssoud.cz, jehož právní závěry tam vyslovené jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ, v němž se mimo jiné konstatuje: „*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 soud za nesprávný. Jak vyplývá ze správního spisu, porovnával správce daně celkem šest budov a zjistil, že ve třech případech se jednalo o nemovitosti, které jsou pronajímány 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 pronajímaly, 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 a mj. respektoval ceny sjednané samotnou stěžovatelkou se spol. 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 ani přisvědčit námitce stěžovatelky, že nebyly splněny podmínky při zjišťování ceny obvyklé uvedené v již zmíněném rozsudku sp. zn. 8 Afs 80/2007. V cit. rozhodnutí bylo konstatováno, že ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, ale je je třeba stanovit 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 vyplývá, že správce daně musí vymezit určitý rámec cen obvyklých a z něj poté při stanovení ceny obvyklé vycházet. V daném případě, jak je výše uvedeno, 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 v ulici 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 s příslušnými 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 za 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. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89, když 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 stěžovatelka předložením výše zmíněné lékařské zprávy, resp. návrhem svědeckých výpovědí výše 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. 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 ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. 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 ust. § 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 žalovaného finančního ředitelství žádná zásadní pochybení. Na dostatečně zjištěný skutkový stav správní orgány zcela správně aplikovaly ust. § 23 odst. 7 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 stěžovatelka podhodnocovala přijatá plnění, když sjednala ceny nájemného mimo rámec cen obvyklých.

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 krajského soudu (i z rozhodnutí žalovaného) je zřejmé, jaké skutečnosti byly zjištěny, které důkazní prostředky byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, 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. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly hodnoceny.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky uplatněné stěžovatelkou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. důvodnými, a proto dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. března 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu