



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně Z., s. r. o., zastoupené JUDr. Igorem Nitrianským, advokátem v Prachaticích, Kostelní náměstí 16, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Mánesova 3, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 3. 2005, zn. 6275/130/2004, ze dne 9. 3. 2005, čj. 1115/120/2005, čj. 1123/120/2005, čj. 1124/120/2005, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 9. 2005, čj. 10 Ca 73/2005 - 30, 10 Ca 83/2005 - 28, 10 Ca 84/2005, 10 Ca 94/2005 - 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti se zamítají.**
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.**
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 1. 3. 2005 žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2000 ve výši 510.671 Kč (ze dne 28. 6. 2004, čj. 12256/04/107970/3555), za IV. čtvrtletí 2001 ve výši 566.128 Kč (ze dne 28. 6. 2004 čj. 12257/04/107970/3555) a IV. čtvrtletí 2002 ve výši 500.244 Kč (ze dne 28. 6. 2004, čj. 12258/04/107970/3555).

Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2005, čj. 1115/120/2005, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 5. 2004, čj. 10474/04/107970/3555, o dodatečném zrušení daňové ztráty za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 ve výši 1 271 728 Kč a dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 ve výši 970 920 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2005, čj. 1123/120/2005, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 5. 2004, čj. 10475/04/107970/3555, o dodatečném

zrušení daňové ztráty za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 1 138 271 Kč a dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 444.850 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2005, čj. 1124/120/2005, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 5. 2004, čj. 10476/04/107970/3555, o dodatečném zrušení daňové ztráty ve výši 1 411 838 Kč a dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 267 220 Kč.

Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhala zrušení všech shora uvedených rozhodnutí žalovaného. Předmětem sporu učinila nezahrnutí nájemného za pronájem strojů a zařízení do daňových výnosů dle § 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Poukázala na nájemní a podnájemní smlouvy na nebytové prostory, stroje a zařízení se společnostmi B. p., s. r. o., a M. – T., s. r. o., jimiž se smluvní strany dohodly, že po určitou dobu – v době zkušebního provozu – budou předměty nájemních smluv užívány bezplatně. Výše nájemného ve výši 0 Kč je v době zkušebního provozu v rámci hospodářských vztahů obvyklá. S ohledem na propojenost subjektů odkázala na směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky, k níž Ministerstvo financí vydalo pokyn D-258 ze dne 13. 1. 2004, čj. 491/1554/2004, konkrétně na převodní ceny - princip tržního odstupu. Polemizovala s použitím převodních cen v souladu s principem tržního odstupu a s otázkou platební morálky nájemce. Argumentovala ekonomickými aspekty – možností dosažení reálného zisku v delším časovém období. Finanční úřad měl v daném případě zkoumat možnost získání celkového zisku daňového subjektu během pětiletého období a ne pouze aplikovat „nejideálnější průběh tržní ekonomiky (tj., že obchodní partneři jsou vždy solventní a situace na trhu je optimální)“. Žalobu taktéž doplnila prognózou zisku, z níž činí závěr, že „z dlouhodobého hlediska rentability se tudíž vyplatilo propojené osoby v přechodném období podpořit“.

Krajský soud nejprve usnesením ze dne 13. 5. 2005, čj. 10 Ca 73/2005 - 15, vyloučil žaloby k samostatnému projednání, a dne 9. 9. 2005 o těchto žalobách meritorně rozhodl.

K otázce dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí let 2000, 2001 a 2002 uvedl, že rozhodující okolností bylo nezahrnutí nájemného za pronájem nebytových prostor a podnájem strojů a zařízení do zdanitelných plnění. Odkázal na § 7 odst. 1 a 2 a § 2 odst. 2 (v otázce vymezení služeb) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Poskytnutí nájmu a podnájem je službou ve smyslu zákona; tato služba je předmětem daně i v případě, je-li poskytnuta bezúplatně. Základem daně byla cena za zdanitelné plnění. V případě bezúplatného plnění byla v souladu s § 14 odst. 3 písm. a) zákona základem cena zjištěná podle zvláštního předpisu, tj. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Byla-li navíc bezúplatná služba poskytnuta mezi osobami majícími zvláštní vztah k plátcí, je nutno přihlídnout k § 14 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na cenu zjištěnou dle zvláštního předpisu. Z ustanovení § 663 a § 666 občanského zákoníku se podává, že přenechání věci do nájmu či podnájem je úplatným právním vztahem, obdobně i dle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájem nebytových prostor. Žalobce a nájemci, jakož i podnájemci, jsou osoby ekonomicky a personálně propojené, tudíž jsou osobami majícími zvláštní vztah k plátcí podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Ze smluv o podnájem strojů a zařízení za

jednotlivá zdaňovací období vyplývá, že cena podnájmu byla sjednána, avšak nebyla pouze požadována.

K otázce stanovení ceny služby za rok 2000 soud dospěl k závěru, že vzhledem k zisku nájemců v tomto období výroba probíhala v běžném rozsahu a že dle rozhodnutí o povolení prozatímního užívání měla stavba pouze drobné závady; strojní zařízení, jež bylo užíváno, bylo nové a funkční už v roce 1999, což bylo doloženo. Pro léta 2001 a 2002 bylo nájemné dohodnuto, avšak nebylo vybíráno s ohledem na dohodu uzavřenou mezi žalobcem a zahraničním partnerem. Cena nájmu nebytových prostor byla mezi žalobcem a nájemci dohodnuta za období od 2. 11. do 31. 12. 2000 a z takto smluvených cen vycházel i správce daně při ocenění bezúplatně poskytnuté služby, a to v mezích § 14 odst. 7 cit. zákona. V otázce aplikace směrnice OECD a pokynu D-258 soud uvedl, že žalobce je českým daňovým subjektem založeným podle českého práva, obdobně i nájemci a podnájemci věcí ve vlastnictví žalobce. Zdanění tedy proběhlo v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. I dle bodu 1 pokynu musí být ceny mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami stanoveny ve stejné výši jako mezi nezávislými subjekty, avšak v daném případě se nejedná o nadnárodní společnosti a transfery mezi nimi či případ dvojího zdanění. Při stanovení cen bezúplatně poskytnutého nájmu a podnájmu se vyšlo z ceny nájemného tak, jak si účastníci smlouvy sjednali pro jednotlivá zdaňovací období. V případě nájmu nebytových prostor v roce 2000 finanční orgán vycházel z ceny nájemného v době, kdy nešlo o bezúplatný nájem. Nedošlo tedy k situaci, kdy by se vycházelo z cen nájmu z jiných zdaňovacích období. Pro stanovení výše nájemného zůstává bez významu dodržování lhůt splatnosti nájemného nájemcem. Pro každé zdaňovací období se vyšlo ze smluvené částky nájemného pro dané zdaňovací období dle dohody účastníků, která nebyla vyšší, než jaká by byla zjištěna podle zvláštních předpisů.

Pokud jde o dodatečné zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob a dodatečné vyměření této daně za zdaňovací období 2000, 2001 a 2002, krajský soud věc posoudil s ohledem na § 18 odst. 1 a § 22 odst. 1 písm. e) a g) bod 5 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy tak, že nájemné představuje předmět daně z příjmů právnických osob a podléhá zdanění. V daném případě nájemné požadováno nebylo, přičemž není sporu o tom, že se jedná o osoby personálně a ekonomicky propojené. Vzhledem k tomu, že nájemní i podnájemní vztah je s ohledem na ustanovení občanského zákoníku vztahem úplatným a že toto nájemné nebylo požadováno, pak se tedy liší cena nájemného od cen sjednaných mezi nezávislými osobami (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Žalobce, ač byl k tomu vyzván, nedoložil, co je důvodem přenechání věcí do nájmu či podnájmu bez úplaty, proto byl dán důvod k aplikaci § 23 odst. 7 cit. zákona.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudky krajského soudu včasnými kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a domáhala se zrušení napadených rozsudků.

Stěžovatelka se v prvé řadě domáhá aplikace směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, a směrnice OECD o převodních cenách o zapojení obchodního společenství do tohoto procesu (Finanční zpravodaj č. 10 ze dne 6. 10. 1997), včetně pokynu Ministerstva financí D-258. V doplnění kasační stížnosti pak konstatovala, že pravidla uvedené směrnice jsou všeobecně uznávána a přijímána a sám žalovaný ji ve svých interních předpisech považuje za uznávanou a přijímanou.

Dále se domnívá, že nebyl důvod pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V doplnění kasační stížnosti dále pak uvedla, že vzhledem k povaze techniky strojů a zařízení se jedná o „starou i novou techniku (50 %), která se v průběhu neopotřebuje, neboť jsou používány zejména mechanické prvky a pouze minimálně prvek elektronický. Z tohoto důvodu bylo reálné odhadnout dobu možnosti používání těchto strojů – techniky minimálně do konce roku 2010. Vychází z toho, zda byl cizí subjekt ochoten za stejných podmínek uzavřít smlouvu, a dospívá k závěru, že ano, neboť cizí subjekt má šanci dosáhnout reálný zisk za dobu ekonomické použitelnosti těchto strojů. V daném případě to znamená, že i když stěžovatelka nedostala nájemné za první tři roky, docílí obrát za 10 let v celkové výši 385.000 Kč a vzhledem k nákladům dosáhne rentability 11,59 %. Tj. za těchto podmínek by i cizí subjekt přistoupil na vzdání se nájemného za pronájem za první tři roky, protože předmět nájmu je specifický a umístění těchto strojů k jinému nájemci je organizačně i technicky náročné. „Každý cizí subjekt – podnikatel se snaží o vytvoření podnikatelského plánu, záměru, jehož součástí musí být nutně i prognóza zisku za předvídatelnou dobu. V daném případě proto není vidět zvláštní vliv, který by byl motivován tím, že subjekty jsou personálně a ekonomicky propojeny.“

Správce daně zkoumal tento případ podle stížního tvrzení jen v neprospěch stěžovatelky, neboť měl přihlídnout k nákladům, jež činily 34 500 Kč včetně DPH a představovaly náklady spojené s dalším pronájemem prostor, strojů a zařízení, tzv. podnájmem vůči společnosti M.-T., s. r. o., resp. B. p., s. r. o. Ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správce daně činí úkony potřebné ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daně, což však neznamená, že nepřihlédne k daňově uznatelným výdajům a nákladům. Podle § 2 odst. 2 cit. zákona má správce daně volit takové prostředky, které daňové subjekty co nejméně zatěžují a umožňují přitom dosáhnout cíle řízení. Správce daně porušil tuto povinnost, neboť postupoval pouze v neprospěch daňového subjektu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem ze dne 21. 11. 2005 odkázal na § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že stěžovatelka na základě uskutečněných smluv byla povinna uplatnit daň na výstupu a to i navzdory smluvnímu ujednání o bezúplatnosti. Směrnice OECD není obecně závazným předpisem a není součástí našeho právního řádu. Představuje pouze doplňkové zásady a standardy chování nemající charakter zákona; týká se zejména mezinárodních operací uvedených podniků. Správce daně postupoval v souladu se zásadou zákonnosti. Při stanovení ceny obvyklé vycházel z tuzemské právní úpravy. Dle textu pokynu D-258, jenž mj. stanovuje, že základní postupy obsažené v citované směrnici jsou využitelné rovněž v případě transakcí mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami v rámci České republiky, lze směrnici užívat pro daňové účely, stejně, jako je využívána ostatními členskými státy OECD coby výkladové pravidlo k článku 9 dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Správce daně nebyl povinen stanovit cenu obvyklou podle některé z metod uvedených ve směrnici. Zdůrazňuje, že navíc ani nepostupoval v rozporu s tímto pokynem, neboť v bodu 1 se uvádí, že ceny u transakcí uskutečňovaných mezi daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými musí být stanoveny na základě principu tržního odstupu – tj. v našem prostředí ceny obvyklé pro účely stanovení daně, jak jsou uvedeny v našich daňových předpisech. Správce daně byl tedy oprávněn určit způsob stanovení ceny obvyklé ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) cit. zákona.

K námitce, že nepřihlédl k vynaloženým nákladům uvedl, že pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty je zcela irelevantní, neboť zákon o dani z přidané hodnoty pojmy

daňové náklady či výdaje nezná. V případě daně z příjmů správcem určená cena odpovídá ceně nájemného stanoveného ve smlouvách o nájmu nebytových prostor uzavřených stěžovatelkou se společnostmi B. p., s. r. o., a M. – T., s. r. o., tudíž námitky o vlastnostech pronajímaných strojů a úvahy o rentabilitě nájmu jsou nepřijatelné. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno ze stěžovatelkou předložených výkazů, že si zaúčtovala náklady spojené s předmětem své podnikatelské činnosti a tyto i uplatnila v daňových příznacích. Správce daně výši nákladů nezpochybňoval a zůstala tak ve stěžovatelkou uplatněné výši. Tato námitka byla navíc poprvé uplatněna až v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 11. 8. 2006, čj. 8 Afs 152/2005 - 54, jednotlivé kasační stížnosti spojil ke společnému řízení s tím, že nadále jsou vedeny pod sp. zn. 8 Afs 152/2005.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázáno rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. a. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou aplikace směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy a směrnice OECD o převodních cenách o zapojení obchodního společenství do tohoto procesu (Finanční zpravodaj č. 10 ze dne 6. 10. 1997) včetně pokynu Ministerstva financí D-258. Stěžovatelka tuto námitku uvedla pouze v obecné rovině, proto je třeba nejprve konstatovat, že soudy ve správním soudnictví nepřezkoumávají žalobami napadená rozhodnutí v neomezeném rozsahu, ale činí tak toliko v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné [§ 71 odst. 1 písm.d) s. ř. s.]. Obdobně je tomu v případě přezkumu rozhodnutí krajských soudů Nejvyšším správním soudem. Podle ustanovení § 109 odst. 3 věta první s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti. To znamená, že rozsudek krajského soudu přezkoumá se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (ustanovení § 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se vztahují právě k napadenému rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud již v minulosti konstatoval (rozsudek ze dne 31. 5. 2004 čj. 3 Azs 43/2003 - 48, publikovaný na www.nssoud.cz), že v kasační stížnosti musí stěžovatel uvést, v čem spatřuje nezákonnost rozhodnutí soudu. Pokud jakkoli nezpochybní rozhodnutí soudu, je jeho kasační stížnost nedůvodná, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí krajského soudu.

Stěžovatelka však takto v kasační stížnosti nepostupovala. Lze konstatovat, že tento stížní bod není reakcí na právní argumentaci, obsaženou v kasační stížnosti napadeném rozsudku, ale je rekapitulací postoje, který již stěžovatelka v průběhu řízení o žalobě před krajským soudem prezentovala. Bylo však třeba uvádět konkrétní argumenty, proč považuje napadený rozsudek za nezákonný, a nikoli pouze obecně opakovaně uvádět, že směrnice OECD měla být aplikována. Měla tedy např. argumentovat tím, proč by měla být případně považována za nadnárodní podnik či v čem se správním orgánem použité ocenění odlišuje od cen stanovených na základě tržního odstupu, případně argumentovat k právní závaznosti uvedené směrnice apod.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že uvedené směrnice (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) jsou součástí deklarace OECD ze dne 21. 6. 1976, o mezinárodních

investicích a nadnárodních podnicích (dostupné např. na www.oecd.org), která má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společností; není tedy právním předpisem (tzv. *soft law*).

K námitce aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je třeba konstatovat, že stěžovatelka nepochybně, že nájemné je v souladu s § 18 odst. 1 a § 22 odst. 1 písm. e) a g) bod 5 zákona o daních z příjmů předmětem této daně, a nepochybně ani závěr soudu o tom, že smluvní strany byly osobami personálně a ekonomicky propojenými, ani pojmový znak úplatnosti u nájemních a podnájemních smluv. Jinak řečeno, stěžovatelka nevyvrací právní závěry soudu a správce daně, jež byly základem pro aplikaci § 23 odst. 7 cit. zákona. Pojmovými znaky stěžovatelkou uzavřených smluv je právě zmíněná úplatnost. Proto polemika o tom, zda by „cizí“ subjekt byl ochoten uzavřít smlouvu za stejných podmínek, včetně argumentace ekonomickými aspekty, je nepřijatelná. Hypotetické okolnosti (vztahující se nadto ke třetím osobám) a nemající žádnou přímou souvislost s důvody, o které krajský soud své rozhodnutí opřel, nemohou vést k závěru o důvodnosti kasační stížnosti.

Námitka týkající se nutnosti přihlídnout k nákladům žalobkyně s dalším pronájmem prostor, strojů a zařízení daně není ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno; netvrdí ani, že by tak učinit nemohla. Proto se soud touto námitkou zabývat nemohl.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.). Protože bylo rozhodnuto ve věci samé, nerozhodoval Nejvyšší správní soud samostatným rozhodnutím o žádosti žalobkyně o přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. června 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu