



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **O. V.**, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2007, čj. 766/07-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2007, čj. 10 Ca 69/2007 – 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2007, čj. 10 Ca 69/2007 – 54, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 14. 2. 2007, čj. 766/07-1100, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Milevsku (správce daně) ze dne 10. 5. 2005, čj. 14436/06/098970, kterým mu byla na základě § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 69 364 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 18. 7. 2007, čj. 10 Ca 69/2007 - 54, jako nedůvodnou zamítl, neboť stejně jako žalovaný dospěl k závěru, že žalobce uspokojivě nevysvětlil rozdíl mezi cenou nájmu sjednanou mezi ním a jeho otcem a cenou nájmu sjednávanou mezi osobami v běžných obchodních vztazích. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyhodnotil všechny žalobcem předložené důkazy a řádně zdůvodnil, proč je nebylo možné osvědčit jako důkaz. Žalobce byl seznámen s cenami nájmu za m²/rok a s postupem při stanovení ceny obvyklé dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Toto ustanovení lze aplikovat jen na ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými

osobami, a proto není případná stěžovatelova argumentace, že by správce daně musel „dodaňovat“ všechny subjekty, které jsou pod nebo nad aritmetickým průměrem stanovené obvyklé výše nájemného. Skutečnost, že správce daně aplikoval citované ustanovení, není dokladem toho, že by neprováděl ve věci dokazování. Krajský soud se dále neztotožnil s námitkou, že předmětem smlouvy darovací byl pouze obytný dům v R. ulici 149 v M., včetně stavební parcely č. 32, nikoliv však přístavba, která v době daňové kontroly nebyla zapsána v katastru nemovitostí. Nelze též souhlasit s tím, že darovaná nemovitost není dar přijatý v souvislosti s podnikáním.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností. Neidentifikoval v ní důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), nicméně z obsahu Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem správce daně, že nájemné, které hradil svému otci, není ve výši obvyklé. Na podporu tohoto tvrzení předložil důkazy (Zprávu č. 10/2003 o zjištěních z provedeného auditu Kontrolního výboru Zastupitelstva Milevska, nabídky a výslech potencionálních nájemců předmětné nemovitosti z výběrového řízení – R. K. a M. D., další nájemní smlouvy sjednané stěžovatelovým otcem). V souvislosti s uzavřením darovací smlouvy se stěžovatel stal současně osobou povinnou i oprávněnou z rozsáhlého věcného břemene k nemovitosti na parc. č. 31/1 a spoluvlastníkem pozemku pod pronajatou budovou, což bylo doloženo listinnými důkazy, které však správce daně opomenul a nehodnotil. Přitom to jsou rozhodné skutečnosti, které mají v běžných obchodních vztazích podstatný vliv na výši nájmu. Stěžovatel dále odmítá způsob výpočtu ceny obvyklé, kterou správce daně určil podle aritmetického průměru jím vybraných nájemních smluv. Tento postup považuje za nezákonný, protože k němu daňový subjekt nemá možnost získat vstupní informace. Cenu obvyklou je možné určit jako cenu danou určitým cenovým rozpětím, ve kterém se výše nájmu v daném místě pohybuje a které je stanoveno hranicí nájmu nejvyššího a nejnižšího. Dále stěžovatel nesouhlasí, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním, neboť daňový základ byl upraven na základě speciální právní úpravy dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Správce daně postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu, jelikož důkazy omezil pouze na ty, které podporovaly jeho názor a naopak, se stěžovatelem předloženými důkazními návrhy se nikterak nevypořádal. Jednal taktéž v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu, jelikož porušil zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů.

Druhý okruh kasačních námitek směřoval k darovací smlouvě, kterou stěžovatelův otec daroval stěžovateli ideální polovinu obytného domu na stavební parcele č. 32, včetně této parcely. Předmětem daru však nemohla být přístavba, poněvadž v době daňové kontroly nebyla zapsána v katastru nemovitostí a o jejím darování účastníci darovací smlouvy nikdy nejednali. Navíc je tato přístavba součástí společného jmění manželů rodičů stěžovatele a není tudíž možné, aby s ní nakládal výhradně jen jeho otec. Správce daně není oprávněn rozhodovat o obsahu smluv a vůli smluvních stran, pokud její účastníci její obsah shodně interpretují. V případě, že se správci daně obsah smlouvy jevil jako nesrozumitelný, měl v souladu s § 35 odst. 3 občanského zákoníku povinnost přihlížet k výkladu obsahu vůle účastníků smlouvy. Otec stěžovatele navíc neměl předmět darování v obchodním majetku, a proto stěžovatel nesouhlasí s tím, že toto darování podléhá dani z příjmů. Do obchodního majetku vložil pouze přístavbu, nikoliv darovanou původní nemovitost. Tato skutečnost svědčí také o tom, že otec přístavbu nadále pokládá za svůj majetek.

Během daňové kontroly byly předloženy důkazy prokazující, že stěžovatelem dohodnuté ceny jsou cenami na trhu obvyklými, správce daně se s nimi však nevypořádal; neprokázal

existenci skutečností vyvracejících opodstatněnost zvýšení daňového základu. Krajský soud tyto opomenuté důkazy také nehodnotil, pouze citoval důkazy předložené a realizované. Daňové orgány nedostály své povinnosti sdělit výši ceny, kterou považují za obvyklou a umožnit daňovému subjektu uspokojivě doložit rozdíl. Až poté mohl správce daně posoudit, zda daňový subjekt unesl či neunesl své důkazní břemeno. Stěžovatel nakonec poukázal na závěry vyslovené v rozhodnutích Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 549/2002 a III. ÚS 61/94, dle kterých opomenuté důkazy zakládají nepřezkoumatelnost i protiústavnost vydaného rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti a zákonnosti svého rozhodnutí. Ze správního spisu lze ověřit, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu, hodnotil jak listinné důkazy předložené stěžovatelem, výpovědi svědků D. a K., tak i ty, které si sám opatřil. Z provedených důkazů taktéž vyplývá, že předmětem darovací smlouvy byla celá nemovitost včetně přístavby a v souladu s § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů její darování podléhalo dani.

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

Kasační stížnost je důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Správce daně zahájil u stěžovatele dne 24. 5. 2004 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, kterou bylo zjištěno, že stěžovatel zaúčtoval do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nájemné z nebytových prostor. Stěžovatel uzavřel se svým otcem (pronajímatel) dne 31. 12. 2001 nájemní smlouvu, ve které pronajímatel prohlásil, že je výlučným vlastníkem domu č. p. 149 v R. ulici v M. na stavební parcele č. 32 v k. ú. Milevsko, přičemž stěžovatelovi se pronajímá část přízemních prostor [WC (2 x 11 m²), sklady (8 m²), chodby (20 m²)], kancelář v 1. nadzemním podlaží (11 m²), sklepní sklady (28 m²), část kanceláře ve 2. nadzemním podlaží (8 m²) za celkovou roční cenu nájmu 420 000 Kč. Smluvní strany téhož dne smlouvu upřesnily s tím, že v ní nebyla uvedena výměra průchozí místnosti k diskotéce (23 m²), kanceláře v 2. nadzemním podlaží (10 m²), vstupní chodby a schodiště (20 m²), nové herny (70 m²) a salonek (26 m²), přičemž cena nájmu zůstala nezměněná. V druhé nájemní smlouvě, taktéž ze dne 31. 12. 2001, pronajímatel stěžovateli pronajmul disko kavárnu (přístavba k domu č. p. 149) o celkové výměře 80 m² za celkovou roční cenu nájmu 240 000 Kč. Smlouvu smluvní strany upřesnily téhož dne s tím, že v ní nebyla uvedena výměra herny disko kavárny (46 m²), přičemž cena nájmu zůstala nezměněná. Vkladem do katastru nemovitostí dne 9. 9. 2002 se stěžovatel na základě darovací smlouvy stal spoluvlastníkem ideální poloviny výše specifikované nemovitosti. S ohledem na tuto skutečnost smluvní strany v dodatcích k uvedeným nájemním smlouvám dne 9. 9. 2002 ujednaly, že v případě první smlouvy dochází ke snížení celkového ročního nájemného na 360 000 Kč (280 000 Kč a 80 000 Kč) a v případě druhé smlouvy na 200 000 Kč (160 000 Kč a 40 000 Kč). Správci daně vznikly pochybnosti o skutečně pronajaté ploše, neboť rozdíl mezi výměrou pozemku dle výpisu z katastru nemovitostí a stěžovatelem vykázanou plochou činil 108 m². Dne 12. 12. 2005 provedl místní šetření a v protokolu čj. 23863/05/098930 upravil rozměry pronajatých prostorů v rámci první smlouvy na 201 m² (představující 125 m² v sousední budově č. p. 159 a 76 m² v budově č. p. 149) a v rámci druhé smlouvy na 160 m². Cena nájmu za 1 m²/rok činila v případě první smlouvy 2090 Kč a v případě druhé smlouvy 1 500 Kč. Správce daně provedl sedm místních šetření u jiných daňových subjektů, u kterých zjistil výše nájemného v rozpětí od 747 Kč do 2727 Kč za 1 m²/rok; průměrná cena nájemného činila 1 466 Kč za 1 m²/rok a cena obvyklou stanovil na 1500 Kč za 1 m²/rok. Na základě všech zjištěných skutečností správce daně dodatečně stanovil základ daně ve výši 250 090 Kč a daňovou povinnost stanovil částkou 69 364 Kč.

Zdejší soud předně upozorňuje, že právní zástupkyně stěžovatele jej nesprávně označila např. v rámci doplnění kasační stížnosti i v rámci podané žaloby proti rozhodnutí žalovaného, jelikož jeho jméno uváděla s akademickým titulem Ing., čímž by za určitých okolností mohlo dojít k záměně s jeho otcem Ing. O. V. Téhož pochybení se, nejspíše v návaznosti na označení stěžovatele v žalobě, v průběhu řízení dopouštěl i krajský soud a taktéž i žalovaný ve vyjádření k žalobě. V rozsudku krajského soudu je stěžovatel označen již správně. Krajský soud měl na tuto skutečnost reagovat výzvou k opravě vady žaloby s odkazem na § 37 odst. 5 s. ř. s. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, neboť O. V. jakožto oprávněný účastník řízení byl identifikován jinými prvky, a to adresou, označením relevantních dokumentů daňových orgánů a jejich samotným obsahem.

Podstatná část námitek obsažených v kasační stížnosti se vztahovala k oprávněnosti doměření daňové povinnosti poté, co správce daně dospěl k závěru, že nájemné nebylo mezi stěžovatelem a jeho otcem sjednáno ve výši obvyklé.

Obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je 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. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny než je tomu u osob nezávislých.

Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *expressis verbis* nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů, pojmů obou. V praxi se však užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z důvodu, že samotné citované ustanovení odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který již pojem „ceny obvyklé“ pro účely tohoto zákona legálně definuje.

Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřiliš přesně vymezuje. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 určit, se použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce mu poskytl značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné.

Ke zjištění ceny obvyklé je, dle názoru zdejšího soudu, nejvhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona

o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení, např. na zásadu přiměřenosti, a povinnost zjistit skutkový stav co nejpřesněji, volit takové prostředky, které pomohou stanovit takovou částku, které bude co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhých obdobích, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.

Teprve poté, co správce daně splní všechny požadavky shora vymezené a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení ceny obvyklé. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc a nebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými cenami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je logické, aby cenu obvyklou stanovil širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.

V posuzované věci správce daně, na základě zjištění z místních šetření, stanovil cenu obvyklou jako aritmetický průměr výši nájemného sedmi daňových subjektů podnikajících v podobné lokalitě jako stěžovatel. Z důvodu, že stěžovatel provozoval kavárnu a diskotéku, lze mít určité výhrady ke zvoleným subjektům. Jestliže ve stejné lokalitě podnikaly i další daňové subjekty v oblasti stravovací, kavárenské či zábavní, měl správce daně pro zajištění objektivnosti ceny obvyklé zvolit alespoň jednoho takového podnikatele. Nájemné jiných daňových subjektů náleží mezi skupinu údajů, s nimiž nesmí být daňový subjekt seznámen. Na druhou stranu by měl správce daně sdělit kritéria výběru. S výší jednotlivého nájemného, s určením geografické polohy i způsobem výpočtu stěžovatel seznámen byl.

Je-li cena obvyklá stanovena určitým cenovým rozpětím, je pak spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost poplatníka rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto cenového rozpětí. Aritmetický průměr či jemu obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možné aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí. Tímto způsobem navíc postupoval i správce daně ve zprávě o daňové kontrole, při které vycházel zejména ze zjištění z provedeného auditu města Milevska. Cenu obvyklou stanovil rozmezím 500 – 800 Kč za m²/rok a pro doměření daňového rozdílu byla použita cena obvyklá ve výši 800 Kč za m²/rok, tedy horní hranice rozpětí.

Jak se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2005, čj. 5 Afs 48/2004 - 89, www.nssoud.cz, 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 uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“ I na tomto místě

shledává kasační soud určité pochybení správce daně, jelikož až po projednání zprávy o daňové kontrole, na základě místního šetření ze dne 12. 12. 2005, určil průměrnou cenu sjednaného nájmu. Z výzvy ze dne 11. 11. 2004, čj. 22412/04/098930 vyplývá, že správce daně vycházel z cen, za něž pronajímalo nebytové prostory město Milevsko a které však následně vyloučil a taktéž z cen, za které pronajímал sousední nemovitost stěžovatelův otec. Na základě těchto skutečností správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 11. 2005, čj. 20145/05/098930, stanovil cenu obvyklou ve výši 500 – 800 Kč za m²/rok. Nejprve tak vycházel ze sjednané ceny a ceny obvyklé jiné, a proto nebylo stěžovateli umožněno doložit důvodnost konkrétního rozdílu. Konkrétní výši ceny obvyklé, z níž doměřil daňovou povinnost, stanovil až v úředním záznamu ze dne 18. 4. 2006. Ve výsledku ale nelze učinit závěr o nesprávně vedeném řízení. Stěžovatel během správního řízení vždy věděl, kterou cenu považuje finanční orgán za cenu obvyklou. Poté, co správce daně přehodnotil svá zjištění o výši ceny obvyklé, stěžovateli tuto skutečnost oznámil. Na jeho pochybnostech, že se nejedná o cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích, to však nic nezměnilo. Stěžovatel sice v průběhu řízení neprokazoval důvodnost konkrétního rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou jím sjednanou, ale přesto mu byl poskytnut široký prostor pro to, aby doložil, že jím sjednaná cena je cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích. Jeho důkazní návrhy lze vztáhnout na dřívější obvyklou cenu i na obvyklou cenu, dle které byl stěžovateli upraven základ daně.

K otázkám určení ceny obvyklé, byť pro skutkově odlišný stav, se vyjádřil zdejší soud v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001 – 53, publikovaném na www.nssoud.cz, jehož právní závěry tam vyslovené jsou aplikovatelné i na soudem nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že *„není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a ke jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba ke 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 přiblížit, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“* Nejvyšší správní soud dodává, že v tomto případě, jenž se vztahuje k cenové kontrole a ve kterém byl aplikován zákon o cenách, byla finančním orgánem sice cena obvyklá opětovně stanovena aritmetickým průměrem cen jedinou částkou (412 Kč/osoba/rok za užívání výtahu), avšak jako cenu obvyklou akceptoval i cenu vyšší (596 Kč/osoba/rok za užívání výtahu). Právní závěry v tomto rozhodnutí jistě obstojí i ve světle argumentů vyslovených v tomto rozhodnutí.

Lze uzavřít, že dospěje-li správce daně k závěru, že cena sjednaná mezi osobami spojenými nebo blízkými není cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích, postupuje podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. upraví základ daně o zjištěný rozdíl. Zákon o daních z příjmů poskytuje správci daně široký prostor pro stanovení ceny běžné v obchodních vztazích. Jeho rozhodnutí a kritéria výběru však musí být objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná. Správce daně takto nepostupoval a kasační stížnost je tudíž v této části důvodná.

Stěžovatel byl se svou stížní námitkou úspěšný, a proto rozsudek krajského soudu potvrzující nesprávný postup finančního orgánu nemůže obstát. Přesto se Nejvyšší správní soud pro úplnost vyjádří i k dalším námitkám vztahujícím se k ceně obvyklé, zejména ke způsobu dokazování.

Již jako neoprávněnou námitku je třeba posoudit tvrzení stěžovatele, že jeho daňová povinnost nebyla stanovena dokazováním. Základním předpokladem vyměření daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je, aby správce daně dokazováním a nikoliv odhadem, zjistil

cenu na trhu obvyklou. Aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyžaduje, aby správce daně nejprve zjistil odlišnost sjednané ceny mezi osobami spojenými oproti ceně na trhu obvyklé, poté daňový subjekt s touto skutečností seznámil a posléze mu umožnil, aby uspokojivým způsobem doložil rozdíl mezi oběma cenami. Povinností správce daně je všechny, stěžovatelem, nabízené důkazy vyhodnotit v rámci důkazního řízení a přitom případně uvést, proč jejich provedení nepřichází v úvahu.

Správce daně nepochybil, jestliže své závěry neopírá o skutečnosti uvedené ve výpovědích svědků D. a K., potencialních zájemců o prostory přístavby, a to jednak z důvodu, že jejich výpovědi by nepřinesly žádné relevantní skutečnosti a jednak proto, že při stanovení ceny obvyklé je třeba jednoznačně upřednostnit realizované tržní ceny obdobného pronajímaného majetku před cenami nabídkovými. Nabízená cena obou zájemců byla založena pouze na jejich osobním odhadu a navíc si nepamatovali, zda se jednalo o „holý“ nájem a nebo v něm byly zahrnuty i služby. Svědek D. během pohovoru navíc odmítl specifikovat svůj podnikatelský záměr s přístavbou.

Určité výhrady lze mít k závěru správce daně, že nebylo možné zohlednit ceny, za které pronajímá nebytové prostory město Milevsko (viz úřední záznam ze dne 18. 4. 2006, čj. 5620/06/09830), jelikož není podnikatelským subjektem. Nebyl důvod nezahrnovat sjednané nájemní ceny pouze proto, že se jedná o město – nepodnikatelský subjekt, ale správce daně měl spíše přihlídnout ke skutečnosti, že některé nájemné bylo omezeno cenovou regulací.

Co se týče tří stěžovatelem předložených smluv, zdejší soud uvádí, že v ceně nájemného jsou prokazatelně zahrnuty služby, náklady spojené s užíváním majetku pronajímatele či vybavení a nebo výše nájemného je závislá na výši výnosů dosažených z výherních hracích automatů. Je srozumitelné, že nájemné v těchto případech bylo podstatně vyšší než nájemné hrazené stěžovatelem. Nájemní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho otcem jsou stručné a nevyplývá z nich, že by součástí nájemného byly i služby. Nájem zařízení byl předmětem jiné smlouvy. Proto správce daně nepochybil, jestliže k těmto smlouvám nepřihlédl. Dále bylo zjištěno, že otec stěžovatele vlastní i sousední nemovitost, kterou pronajímal nezávislým osobám, a to za 1 176 a 500 Kč/1 m²/rok, bez vnitřního zařízení a vybavení.

Správce daně má povinnost v souladu s § 46 odst. 7 daňového řádu vydat dodatečný platební výměr tak, aby výsledná vyměřená daň byla v souladu se zákonem, tj. aby byla mimo jiné stanovena ve správné výši. Pro správný průběh následného správního řízení bude třeba ověřit správnost vypočteného průměrného nájemného za 1 m² za rok. Na základě darovací smlouvy totiž došlo ke snížení nájmu o polovinu jen v případě přístavby, v případě nájemného za původní budovu v období měsíce září až prosinec nikoliv: je-li nájem počítán od 1. dne v měsíci, nikoliv až od 9. 9., nájemné za tyto čtyři měsíce nemělo být určeno částkou 80 000 Kč, jak je stanoveno v nájemní smlouvě, nýbrž částkou 70 000 Kč. I kdyby ke sjednání nájemného v této výši došlo omylem, správce daně musí vycházet ze skutečného stavu a stanovit průměrnou cenu nájmu za 1 m² za rok ve správné výši.

Druhý okruh stížných námitek směřoval k darovací smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a jeho otcem. Mezi účastníky řízení byl sporný předmět darování, tedy to, zda darem byl i přístavek a dále to, zda se jednalo o dar přijatý v souvislosti s podnikáním. Z darovací smlouvy ze dne 9. 9. 2002 a dodatků k nájemním smlouvám ze dne 31. 12. 2001 sepsaných dne 9. 9. 2002 vyplývá, že se stěžovatel stal spolumahajitelem ideální poloviny obytného domu v M., R. 149, včetně stavební parcely č. 32 se všemi součástmi, příslušenstvím i věcným břemenem, a to s podmínkou, že stěžovatel uhradí svým dvěma sestrám, jako kompenzaci, každé částku 600 000 Kč. Nejvyšší správní soud dává krajskému soudu za pravdu, že stěžovatelovo tvrzení, dle kterého

předmětem daru nebyla celá nemovitost a tento dar nemá souvislost s podnikáním, je v rozporu s objektivními listinnými důkazy shromážděnými v průběhu daňového řízení.

Stavební povolení pro stavbu přístavby kavárny ke stávajícímu bistra v domě č. p. 149, ul. R., M. bylo vydáno otci stěžovatele stavebním úřadem v Milevsku dne 29. 4. 1997 a kolaudačním rozhodnutím ze dne 20. 10. 1997 bylo povoleno užívání přístavby jako taneční diskotéky. Celý předmět daru byl popsán a oceněn znaleckým posudkem Ing. V. S. ze dne 16. 8. 2002 vypracovaným pro účely úvěrového řízení, a to jako patrová budova (přízemí bylo adaptováno jako bar s hernou a v patře se nachází bytová jednotka a dále kancelář s WC) s přízemní dvorní přístavbou taneční diskotéky. Předmětná přístavba tedy byla znaleckým posudkem posouzena jako součást nemovitosti č. p. 149 na parc. č. 32. Dalším, byť nepřímým, důkazem že předmětem darování byla i sporná přístavba, je skutečnost, že změnou vlastnických vztahů k nemovitosti došlo i ke snížení nájemného přístavby o polovinu. Je třeba souhlasit s krajským soudem, že předmětná přístavba je ve smyslu § 120 občanského zákoníku součástí existující stavby s tímž právním režimem a není samostatnou věcí v právním smyslu. Pokud při stavebních úpravách původní stavba nezanikla, potom logicky platí, že vše, co k ní k důsledku těchto úprav přiroste, a jinak splňuje podmínky tohoto ustanovení občanského zákoníku, se stává součástí původní stavby, a není rozhodné, v jakém rozsahu tyto úpravy kvantitativně či kvalitativně původní stavbu rozšířily resp. změnily (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 17. 10. 1996, sp. zn. 2 Cdon 755/96 nebo ze dne 28. 2. 2001, sp. zn. 20 Cdo 931/99). Stěžovatel, resp. jeho otec, neprokázal, že by učinil právní kroky směřující k (geometrickému či právnímu) oddělení přístavby od původní budovy. Bez souvislosti se shora uvedeným dlužno dodat, že samotný fakt, že v době rozhodování správního orgánu nebyla dostavěná přístavba zapsána v katastru nemovitostí, je sice zásadní, avšak není možné nepřihlídnout ke stavu faktickému. Rozhodující pro zodpovězení otázky, zda daň z příjmu daru má nebo nemá být vyměřena, není totiž pouze formální stav věci (v daném případě tedy stav určený aktuálním zápisem v katastru nemovitostí), ale zejména stav materiální, tedy to, zda k darování skutečně došlo. Základem pro zdanění není vklad přístavby do katastru nemovitostí, ale skutečnost, že došlo k převodu vlastnictví k ní, o kterém vklad v katastru nemovitostí může – byť z pozice úřední autority katastru nemovitostí – vypovídat (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. února 2006, čj. 2 Afs 27/2005 – 88, www.nssoud.cz).

K námitce, že pokud se správci daně jevil obsah darovací smlouvy nesrozumitelným, bylo jeho povinností v souladu s § 35 odst. 3 občanského zákoníku přihlídnout k výkladu obsahu vůle účastníků smlouvy, zdejší soud poznamenává, že se citované ustanovení vztahuje na případy, kdy byly právní úkony vyjádřeny jinak než slovy (např. u konkludentních smluv) a tudíž není odkaz na toto ustanovení příhodný. Obsah darovací smlouvy ze dne 9. 9. 2002 je srozumitelný a jednoznačný. Nejvyšší správní soud uznává, že doslovný výklad textu smlouvy může, ale nemusí být v souladu s vůlí jednajících stran, a proto při interpretaci smluvních ustanovení musí převážít skutečná vůle účastníků smlouvy před formálním projevem této vůle. Podle § 35 odst. 2 občanského zákoníku je třeba právní úkony vyjádřené slovy vykládat nejen podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Vůli je proto nutno dovozovat z vnějších okolností spojených s podpisem a realizací smluvního vztahu, zejména z okolností spojených s podpisem smlouvy a následným jednáním účastníků po podpisu smlouvy. Nicméně z obsahu darovací smlouvy, smlouvy o zřízení zástavního práva k nemovitosti i smlouvy úvěrové vyplývá, že předmětem darování byl i přístavek. Obsah darovací smlouvy se následně promítl i do změny vlastnických práv, jelikož se stěžovatel stal vlastníkem ideální poloviny nemovitosti, a to včetně přístavby. Z žádných okolností vyplývajících z chování smluvních stran při uzavírání smlouvy nebo jinak v souvislosti s touto smlouvou nevyplývá, že by se skutečná vůle stran odlišovala od vůle

v darovací smlouvě vyjádřené. Nesouhlasí-li s tím smluvní strany, mohou podat žalobu k soudu ve věcech občanskoprávních.

Obdobný závěr třeba vyslovit i k námitce, že předmětná přístavba je součástí společného jmění manželů rodičů a souhlas s darováním měla vyslovit též i matka stěžovatele. Jako jediný vlastník stavební parcely č. 32 byl v době stavby přístavby zapsán stěžovatelův otec, návrh na vydání stavebního i kolaudačního povolení podal také on sám, nikoliv společně s manželkou. Formálně právní i faktický stav je zde v souladu, jelikož stěžovatel během řízení neprokázal, že vlastníkem předmětné přístavby je také jeho matka, přičemž pouhé tvrzení stěžovatele učiněné během daňového řízení nemůže zvrátit zápis v katastru nemovitostí ani ostatní skutečnosti potvrzující zjištěný faktický stav. Domnívá-li se stěžovatel, resp. jeho rodiče, že zápis v katastru nemovitostí neodpovídá skutečnosti, musí se nápravy domáhat dostupnými právními prostředky.

Dar přijatý v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti nepodléhá dani darovací, avšak je předmětem daně z příjmu dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pro zdanění příjmů získaných darováním je rozhodující souvislost tohoto daru s podnikáním, tedy s činností prováděnou za účelem dosažení zisku. Výkladem pojmu „v souvislosti s podnikáním“, který není zákonem výslovně definován, se zabýval zdejší soud v rozhodnutí ze dne 28. srpna 2008 čj. 2 Afs 23/2008 – 66 (www.nssoud.cz). S odkazem na právní závěry tam vyslovené, správce daně musí při jeho interpretaci odlišovat případy, kdy hlavním motivem darování (mezi příbuznými nebo i jinými subjekty) je podnikatelská aktivita s cílem dosažení zisku od případů opačných, kdy by se značnou pravděpodobností k darovacímu úkonu došlo i bez ohledu na podnikatelské motivy. Správce daně přitom musí zvážit i individuální okolnosti případu, za nichž došlo k darování. V posuzovaném případě byl dárce předmětné nemovitosti otec stěžovatele, který měl dle šetření dožadáného správce daně přístavbu zahrnutou ve svém obchodním majetku, podstatnou část celé nemovitosti pronajímal stěžovateli již před darováním pro jeho podnikatelské aktivity. Stěžovatel tedy darované prostory využíval k podnikatelské činnosti před darovacím úkonem i po něm. Z obsahu darovací smlouvy a z dalšího jednání účastníka nevyplývalo, že by měl v úmyslu darovanou nemovitost využívat především k osobním potřebám či pro účely jiné než je podnikání. Tomuto závěru nasvědčuje i skutečnost, že otec stěžovatele jednal o pronájmu předmětných nemovitostí i s dalšími osobami, a to se svědky M. D. a R. K.

Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že předložil důkazy, se kterými se správce daně nevypořádal a taktéž i krajský soud tyto opomenuté důkazy nehodnotil, pouze citoval realizované a předložené důkazy, ale jejich hodnocení neprovedl. Touto námitkou se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat blíže pro její obecnost. Stěžovatel nespecifikoval, které důkazy měl správce daně zcela pominout a které nesprávně hodnotil. V jiné části kasační stížnosti sice uvedl, že správce daně opomíjí a nehodnotí skutečnost, že se stěžovatel v souvislosti s přechodem vlastnictví stal současně oprávněnou i povinnou osobou z rozsáhlého věcného břemene k nemovitosti na parc. č. 31/1 a spoluvlastníkem pozemku pod pronajatou budovou, avšak krajský soud se touto námitkou zabýval, jelikož odkázal na úřední záznam správce daně ze dne 17. 10. 2005 a zprávu o daňové kontrole, ze kterých je zřejmé, že správce daně tuto skutečnost zohlednil. Obecně lze říci, že se správce daně zabýval důkazy, které stěžovatel předkládal pro prokázání, že se i v jeho případě jednalo o cenu sjednanou v běžných obchodních vztazích. Taktéž se zabýval důvody, pro které je nebylo možné osvědčit. Stěžovateli se však nepodařilo prokázat, že jím placené nájemné je cenou obvyklou, a proto není možné z jím tvrzených skutečností vycházet. Po správci daně nelze požadovat, aby za stěžovatele sám vyhledával a shromažďoval důkazní prostředky svědčící jeho tvrzení. Lze tedy uzavřít, že z předloženého spisu nelze učinit závěr o porušení ustanovení § 31 odst. 2, odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. března 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu