



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**, se sídlem Knínice 330, zast. Mgr. Čestmírem Sekaninou, advokátem se sídlem Hybešova 2378/17, Boskovice, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2018, čj. 6549/18/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2020, čj. 30 Af 42/2018-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) rozhodnutím ze dne 21. 3. 2017 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob, dodatečně zrušil daňovou ztrátu a uložil jí penále. Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, na základě kterého žalovaný rozhodnutí částečně změnil ve prospěch žalobkyně (nepatrně snížil doměřenou daň a uložené penále). Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl.

[2] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka stejně jako v žalobě před krajským soudem tvrdí, že daňové orgány nesprávně stanovily obvyklé ceny nájemného; ty byly stanoveny v pevných částkách, přestože obvyklé nájemné musí být dle judikatury stanoveno intervalem cen. Z úředních záznamů vydaných daňovými orgány také nebylo možné poznat, zda tyto ceny byly stanoveny s ohledem na ceny nájmu prostor stejných parametrů. Dále stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že nesprávně nevyhověl návrhu na provedení svědeckých výpovědí a že nesprávně posoudil nutnost uznání tzv. esenciálních výdajů.

[3] Žalovaný souhlasí s rozhodnutím krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[4] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] Ze správního spisu plyne, že správce daně během daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 prověřoval stěžovatelkou uplatněné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Mezi těmito výdaji bylo nájemné za pronájem nebytového prostoru (skladu a zpevněné plochy) v obci Knínice od společnosti Stomatologie AGLAIA s.r.o., byly tam také náklady na pořízení stavebního materiálu od společnosti SIBA Consulting, s.r.o. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka a Stomatologie AGLAIA byly tzv. spojené osoby, správce daně přistoupil dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ke stanovení obvyklé ceny nájemného, která byla podstatně nižší než cena sjednaná. Stěžovatelka následně neprokázala oprávněnost výdajů v rozdílu mezi sjednanou a touto obvyklou cenou. V případě pořízení materiálu od SIBA Consulting naopak stěžovatelka neprokázala, že byl materiál skutečně nakoupen v jí deklarovaném rozsahu a od uvedeného dodavatele. Tyto skutečnosti následně správce daně promítl do rozhodnutí a výše uvedené náklady neuznal jako daňově účinné.

Nájemné za pronájem nebytového prostoru od společnosti Stomatologie AGLAIA

[7] NSS předně upozorňuje, že stěžovatelka nově, byť poněkud nejasně, zpochybňuje též to, zda správce daně a žalovaný měli „dostatečné podklady“ pro závěr, že nájemní smlouva byla uzavřena mezi osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nic takového ovšem v žalobě stěžovatelka neříkala. Ostatně krajský soud správně uvedl, „že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že v daném případě se jednalo o spojené osoby“ (bod 14 rozsudku). Proto je taková kasační námitka nepřijatelná, neboť ani náznak takové námitky stěžovatelka v žalobě neuplatnila (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[8] Stejně jako krajský soud má i NSS za to, že správce daně stanovil obvyklé ceny nájemného spolehlivě a přesvědčivě. Ze správního spisu (zejména z úředního záznamu o stanovení těchto cen) plyne přehledně, jakým způsobem stanovil intervaly cen nájemného a proč tyto intervaly následně upřesnil tím, že určité hodnoty vyloučil. Správce daně správně usoudil, že některé z pronajímaných nemovitostí, které byly ke srovnání využity, nebyly s prostory využívanými stěžovatelkou srovnatelné např. z hlediska stavu nemovitosti, kvality vybavení nebo rozlohy pronajaté plochy (blíže viz také body 14 a 15 rozsudku krajského soudu).

[9] Stěžovatelka se mýlí, tvrdí-li, že správce daně neměl obvyklé ceny nájemného stanovit konkrétními hodnotami namísto jejich určení intervalem. Správce daně, jak je uvedeno výše, intervaly cen nájemného skutečně sestavil, a teprve z nich pak vybral ceny nájemného ve výši 100 Kč/m² za rok (sklad), resp. 30 Kč/m² za rok (zpevněné plochy). Takový postup je v souladu s judikaturou, na kterou odkazuje stěžovatelka. Při zohlednění kompletního správního spisu nelze přehlédnout, že z cen, které zůstaly zahrnuty v intervalech po jejich zpřesnění (viz předchozí bod), vybral správce daně jako ceny obvyklé právě ty, které byly pro stěžovatelku nejvýhodnější (srov. obecně k metodologii určení ceny rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, věc 1. Českolipská).

pokračování

[10] Správce daně tak unesl důkazní břemeno ohledně prokázání rozdílu mezi nájmem sjednaným mezi stěžovatelkou a společností Stomatologie AGLAIA a nájmem obvyklým. Nijak nepochybil, pokud s ohledem na povinnost mlčenlivosti dle § 52 odst. 1 daňového řádu neposkytl stěžovatelce údaje o identitě třetích osob, od kterých získal informace ke stanovení obvyklých cen nájmeného, případně pokud jí nezpřístupnil anonymizovaná znění nájmních smluv [srov. přiměřeně v souvisejícím kontextu náleze ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (N 74/40 SbNU 743), který zdůrazňuje potřebu ústavně konformní interpretace obdobných zákonných omezení]. NSS plně souhlasí s argumentací krajského soudu, že stěžovatelce (vzhledem k podrobnému zdůvodnění postupu správce daně ke stanovení ceny obvyklé a vzhledem k tomu, že správce sdělil obecné informace o výběru dat, na jehož základě určil obvyklou cenu nájmeného) nic nebránilo, aby prokázaný rozdíl cen doložila (třeba informacemi o běžném nájmeném dostupném z realitních serverů). Stěžovatelka pohříchu zůstala jen u obecných prohlášení, že jí měl být umožněn přístup k údajům srovnávaných subjektů.

Pořízení materiálu od SIBA Consulting

[11] Krajský soud nepochybil, pokud nevyhověl návrhům stěžovatelky na provedení svědeckých výslechů. Dle § 52 odst. 1 s. ř. s. je na soudu, které z navržených důkazů provede. Krajský soud přesvědčivě zdůvodnil, proč tak učinil. Ze správního spisu plyne, že správci daně vznikly pochybnosti o objednavce stavebního materiálu od SIBA Consulting, protože tato společnost se dodávkami tohoto materiálu vůbec nezabývá. Člověk, se kterým stěžovatelka údajně jednala ve věci dodávek materiálu, dle správního spisu neměl žádné oprávnění za SIBA Consulting jednat. Jednatel této společnosti jakékoliv spojení SIBA Consulting s tímto člověkem kategoricky odmítl. Krajský soud tak posoudil návrhy na výslech jednatele SIBA Consulting, případně dalších osob, které měly objasnit vztah mezi tímto jednatelem a osobou, se kterou jednala stěžovatelka, jako nadbytečné. Nemohly by totiž nijak přispět k závěru o daňové uznatelnosti nákladů na pořízení materiálu. Rovněž NSS má za zcela bezvýznamné spekulace stěžovatelky o motivaci jednatele SIBA Consulting, případně o tom, že „možná pověřil“ stěžovatelkou uvedenou osobu k jednání za společnost.

[12] Na závěru o nadbytečnosti navrhovaných svědeckých výpovědí nemůže nic změnit ani tvrzení, že SIBA Consulting přijala od stěžovatelky platbu za dodávku materiálu. Stěžovatelka na podporu této námítky odkazuje na zprávu o daňové kontrole a tvrdí, že výpisy z bankovních účtů, které její platby potvrzují, předložila v elektronické formě. Ve zprávě o daňové kontrole bylo skutečně obecně uvedeno, že stěžovatelka předložila mj. data v „elektronické podobě“. Z této zprávy ani z jiné části správního spisu však neplyne, že by skutečně předložila bankovní výpisy k této transakci. To podotkl i krajský soud (bod 21 rozsudku). V seznamu dokladů, které stěžovatelka předložila během daňové kontroly právě k prokázání uznatelnosti výdajů na pořízení stavebního materiálu, tyto výpisy rovněž nefigurují. I proto jsou také nepřiléhavé odkazy stěžovatelky na judikaturu, neboť přijetí plnění ze strany SIBA Consulting prokázáno nebylo.

[13] Stěžovatelka též uvádí, že správce daně měl vypočítat a uznat tzv. esenciální náklady, které stěžovatelka musela zcela logicky vynaložit na dosažení zdanitelných příjmů, resp. že těmito výdaji měly být právě výdaje na pořízení stavebního materiálu od SIBA Consulting. Odkazuje mj. na rozsudek ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38. Podle NSS však k takovému postupu nebyly dány podmínky. NSS opakuje, že nebylo prokázáno plnění ze strany SIBA Consulting. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka je stavební společnost, která pracuje na celé řadě zakázek. Vyloučené výdaje za údajný nákup od SIBA Consulting se patrně týkají dvou různých zakázek a v obou případech se nakupoval v podstatě jen doplňkový materiál.

V posuzované věci daňové orgány stěžovatelce nevyloučily veškeré náklady na pořízení stavebního materiálu, bez kterého by nemohla uskutečňovat své podnikání. Ze správního spisu též nevyplývá, že by v důsledku vyloučení těchto nákladů došlo k obdobné situaci jako ve stěžovatelkou citované věci (2 Afs 160/2016, bod 31), tj. že by bylo fakticky prokázáno provedení určité zakázky, ale vyloučeny by byly v podstatě veškeré náklady na pořízení materiálu nezbytného k jejímu splnění. V této věci nebyl dán ani důvod pro stanovení daně podle pomůcek dle § 89 daňového řádu, vyloučené výdaje nebylo možné označit jako tzv. esenciální (srov. k tomu nedávno např. rozsudek ze dne 12. 7. 2020 čj. 10 Afs 26/2018-46, body 19 a 20).

[14] NSS proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[15] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 17. září 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu