

ROZSUDEK

Nejvyššího správního soudu

ze dne 31. 3. 2009

Daň z příjmů: úprava základu daně při sjednání cen odlišných od cen na trhu obvyklých

sp. zn./č. j.:

8 Afs 80/2007-105

Související legislativa ČR:

§ 23 zákona č. 586/1992 Sb.

Právní věta:

Cenu sjednanou nezávislími osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, NELZE obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen.

Věc: Oldřich V. proti Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích o daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce.

Žalobce (nájemce) uzavřel se svým otcem (pronajímatel) dne 31. 12. 2001 dvě nájemní smlouvy. Předmětem první ze smluv byl pronájem části nemovitosti v k. ú. Milevsko a druhou smlouvou pronajímatel žalobci přenechal k užívání přístavbu k této nemovitosti – disko kavárnu. Nájemné z těchto nebytových prostor žalobce zaúčtoval do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Vkladem do katastru nemovitostí dne 9. 9. 2002 se žalobce na základě darovací smlouvy stal spoluvlastníkem ideální poloviny této nemovitosti. S ohledem na tuto skutečnost si smluvní strany v dodatcích k uvedeným smlouvám téhož dne ujednaly snížení celkového ročního nájemného. Finanční úřad v Milevsku žalobci dne 10. 5. 2005 podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 69 364 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že výše nájemného za 1 m²/rok sjednaná v uvedených smlouvách neodpovídá ceně obvyklé. Tato cena činila v případě první smlouvy 2 090 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 2 727 Kč za 1 m²/rok; průměrná cena nájemného tedy činila 1 466 Kč za 1 m²/rok.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný dne 14. 2. 2007 zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Ten ji rozsudkem ze dne 18. 7. 2007 zamítl s tím, že žalobce uspokojivě nevysvětlil rozdíl mezi cenou nájmu sjednanou v uvedených smlouvách a cenou nájmu sjednávanou mezi osobami v běžných obchodních vztazích. Uvedl, 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 o daních z příjmů. Skutečnost, že správce daně aplikoval citované ustanovení, není dokladem toho, že by neprováděl ve věci dokazování.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nesouhlasil s tím, že nájemné, které hradil svému otci, není ve výši obvyklé, a odmítal způsob výpočtu ceny obvyklé, kterou správce daně určil podle aritmetického průměru jím vybraných nájemních smluv. Tento postup považoval za nezákonný vzhledem k tomu, že k němu daňové subjekty nemají možnost získat vstupní informace. Tvrdil, že 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 nesouhlasil s tím, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním, neboť daňový základ byl upraven na základě speciální právní úpravy dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jelikož důkazy omezil pouze na ty, které podporovaly jeho názor, a se stěžovatelem předloženými důkazními návrhy se nikterak nevypořádal.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

(...) 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 § 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 a o změně některých zákonů (zákon 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 nepřilíš 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, nejpříhodnější 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 na povinnost zjistit skutkový stav co nejpřesněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou 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 dlouhé období, 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 cenu sjednávanou 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** anebo **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 osobami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je **logické**, aby **cenu obvyklou stanovil šířeji**, 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 výší 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 Uzení 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 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 pronajímal sousední nemovitost stěžovatelův otec. Na základě těchto skutečností správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 11. 2005 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 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, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru. "Nejvyšší správní soud dodává, že v tomto případě, jež 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.