



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **J. Z.**, zastoupen JUDr. Markem Dvořákem, advokátem, se sídlem nám. T. G. M. 142, 261 01 Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 12. 2013, č. j. 30389/13/5000-14103-709175, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 6. 2014, č. j. 10 Af 4/2014 - 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Blatné (dále též „orgán I. stupně“), zjistil, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 uzavřel jako spoluvlastník a pronajímatel smlouvu o pronájmu pozemků na stavbu fotovoltaické elektrárny se společností ENERGYSEZZ, spol. s r. o., jejímž je žalobce 50% společníkem. Nájemné bylo smlouveno v symbolické výši 1,- Kč, přičemž orgán I. stupně zároveň zjistil, že cena sjednaná v běžných obchodních vztazích v případě pronájmu pozemku pro výstavbu fotovoltaické elektrárny v Blatné představuje částku v rozmezí 5 Kč až 6,10 Kč za 1 m². S ohledem na ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“), podle něhož *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě*

doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl, vyzval orgán I. stupně žalobce opakovaně k podání dodatečného daňového přiznání ohledně příjmu z uvedeného nájemního vztahu. Následně byla u žalobce dne 26. 11. 2012 zahájena daňová kontrola daně z příjmu za zdaňovací období roku 2009 a orgán I. stupně dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 5. 2013 žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1245 Kč a vyměřil penále ve výši 249 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 12. 2013 zamítl odvolání žalobce a výše uvedený platební výměr potvrdil. Žalovaný uvedl, že žalobce a společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o., jsou osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) i písm. b) zákona o daních z příjmu. Zároveň bylo jednoznačně prokázáno (což ostatně nerozporuje ani žalobce), že cena pronájmu sjednaná mezi žalobcem a touto společností se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Jestliže se v řešeném případě jedná o osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu a nájemné bylo sjednáno v částce nižší, než je na trhu obvyklé, je správce daně oprávněn zvýšit o tento rozdíl v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu základ daně, pokud není rozdíl uspokojivě doložen. Přitom vzhledem k dikci uvedeného zákonného ustanovení není podstatné, zda skutečně došlo na straně pronajímatele k peněžnímu příjmu ani skutečnost, že ekonomický prospěch z transakce měla společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. Za uspokojivé doložení rozdílu mezi sjednaným a tržním nájemným žalovaný nepovažoval tvrzení žalobce, že tržní nájemné by vedlo k ekonomickým problémům společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o. a nájemné bude v okamžiku lepších hospodářských výsledků společnosti v budoucnu zvýšeno. Žalovaný nevzal v úvahu ani skutečnost, že žalobce sjednáním nájemného v dané symbolické výši sledoval legitimní cíl maximalizace součtu svých příjmů.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) žalobou ze dne 17. 2. 2014. Žalobce uvádí, že předmět podnikání společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o., (provoz fotovoltaické elektrárny) je zatížen vysokými vstupními investičními náklady. Je zcela v ekonomickém zájmu společníků ulehčit společnosti v počátku situaci např. netržně nízkým nájemným, když společníci berou ohled nejen na okamžitý finanční příjem, ale též na dlouhodobé budoucí zisky společnosti. Žalobce vidí v postupu žalovaného rozpor se základními zásadami důkazního řízení tam, kde žalovaný požadoval po žalobci opětovné navržení důkazních prostředků, přičemž s navrženými důkazy se žalovaný nevyrovnal. Žalovaný odmítá celostní ekonomický pohled na věc. Je zcela v duchu ekonomické logiky, že po zlepšení finanční a hospodářské situace bude společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. hradit nájemné přibližně v tržní úrovni a spojené osoby k tomu nepotřebují mezi sebou uzavírat písemné smlouvy. Není přitom v možnostech žalobce přesněji predikovat, kdy k takové situaci dojde. Žalobce trvá na tom, že u osob, které nevedou účetnictví, je základem daně skutečně dosažený příjem. Nebyl-li takový příjem skutečně realizovaný, nelze jej zdanit. Žalobce dále namítá, že ekonomický prospěch z posuzovaného smluvního vztahu měla společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. Na základě analogie s ust. § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmu (předmětem daně ze závislé činnosti zaměstnance je situace, kdy obdrží zaměstnanec od zaměstnavatele plnění za cenu nižší než je cena obvyklá) by měla takto získaný nepeněžní příjem zdanit tato společnost jako nájemce, nikoliv žalobce. Závěrem žalobce uvádí, že uspokojivě doložil rozdíl mezi sjednaným a tržním nájemným, jednal v duchu ekonomické logiky a není možné mu prisuzovat snahu o daňový únik nebo o získání nelegální či nemorální daňové výhody.

[4] Krajský soud napadeným rozhodnutím žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud uvedl, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu dopadá na případy, kdy si spojené osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší nebo vyšší než by odpovídalo cenám mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a výsledkem takových obchodních

pokračování

operací je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb. Daňové právo jako právo veřejné je založeno na striktním výkladu zákona a není prostor pro jeho extenzivní výklad. Z toho důvodu je důsledkem rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou běžnou sankce v podobě úpravy základu daně o zjištěný rozdíl. Žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že v případě žalobce a společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o. jde o osoby spojené a že sjednaná cena pronájmu neodpovídá ceně běžné. V případě takto zjištěného rozdílu je pak na žalobci, aby rozdíl uspokojivě doložil a vyhnul se tím úpravě základu daně. Krajský soud má ve shodě s žalovaným za to, že žalobcem předkládané důvody jako uspokojivé doložení neobstojí. Žalobce pronajal pozemky, vzdal se veškerých užitků plynoucích mu z titulu vlastnictví a neměl tedy z nájemního vztahu žádné výhody. Jako uspokojivý důvod nelze uznat ani motivaci žalobce předpokládanými budoucími zisky z účasti ve společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o., ani ohledy na hospodářské problémy společnosti, jelikož jde o vztahy mezi spojenými osobami. Krajský soud odmítl jako nedůvodnou také námitku, že se žalovaný nevypořádal se všemi důkazy. K další námitce krajský soud aproboval úvahy žalovaného v tom směru, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nespojuje úpravu základu daně s rozdíly mezi příjmy a výdaji, ale s dílčím základem daně dle § 9 zákona o daních z příjmů. Proto není podstatná skutečnost, zda k peněžnímu plnění skutečně došlo. Konečně k úvaze žalobce, že zdanit nepeněžní příjem by měla dle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o., krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že dané ustanovení dopadá na nepeněžní příjem vlastníka (pronajímatele), jímž jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku. Společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. však vlastníkem pozemků není.

II.

Kasační stížnost

[5] Žalobce / stěžovatel / napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. V kasační stížnosti opětovně namítá nezákonnost zahájení správního řízení. Krajskému soudu nejprve obecně vytýká povrchnost při vypořádání s žalobními argumenty a snahu o navození dojmu, že cílem stěžovatele je daňová optimalizace. Zásadní právní otázkou pak dle stěžovatele je otázka, zda stěžovatel uspokojivě doložil, proč nebyla mezi spojenými osobami při sjednání výše nájemného použita cena obvyklá.

[6] Stěžovatel je toho názoru, že zdůvodnění neobvyklé ceny bude mít zpravidla ekonomické důvody a legitimním důvodem je snaha o záchranu závodu a snaha o záchranu budoucích zisků. Stěžovatel uvádí, že on a jeho manželka, oba zároveň jako pronajímatelé, poskytl pro záchranu společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o. veškerou podporu v podobě vysokých půjček, vlastní práce a zároveň též v podobě zvýhodněného nájemného za symbolickou cenu. Je i v zájmu státu, aby byla společnost zachráněna a v budoucnu mohla produkovat zisk a odvádět daně. Stěžovatel tedy odmítá, že by při sjednání nájemného rezignoval na svůj zisk.

[7] Dále stěžovatel v jednotlivých bodech shrnuje svou stěžejní argumentaci. Stěžovatel jednal ekonomicky racionálně, když chránil svůj majetek ve formě podílu ve společnosti, neprováděl daňovou optimalizaci. Společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. nemá finanční prostředky na úhradu nájemného v tržní výši. Pokud by stěžovatel sjednal nájemné v tržní výši, žádné příjmy by od společnosti nezískal a jen by společnost přiblížil bankrotu. Dle stěžovatele vychází § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu z možnosti daňového subjektu jakkoliv logicky a ekonomicky zdůvodnit užití neobvyklé ceny.

[8] Závěrem stěžovatel shodně s žalobními body namítá, že u osob, které nevedou účetnictví, je základem daně skutečně dosažený příjem. Nebyl-li takový příjem skutečně realizovaný, nelze jej zdanit. Ekonomický prospěch z posuzovaného smluvního vztahu měla

společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. a dle § 23 odst. 6 by měl být nepeněžní příjem zdaněn touto společností. Argumentace krajského soudu i žalovaného, že toto ustanovení dopadá na nepeněžní příjem vlastníka (pronajímatele) je chybná, jelikož první věta daného ustanovení hovoří obecně o tom, co zákon považuje za nepeněžní příjem.

[9] Žalovaný se dle repliky ze dne 6. 8. 2014 s právním názorem stěžovatele neztotožňuje. Při své činnosti je veden veřejným zájmem na řádném výběru daní a zásadou legitimacy a nelze po něm požadovat, aby komplexně hodnotil jednání daňového subjektu v oblasti soukromého práva a přezkoumával úspěšnost, popř. neúspěšnost podnikatelských aktivit jednotlivých subjektů. Žalovaný má za to, že stěžovatel rezignoval na maximalizaci příjmů z pronájmu, když pozemky pronajímal za symbolickou cenu. Žalovaný dále upozorňuje, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu normuje úpravu základu daně o rozdíl mezi cenou sjednanou a obvyklou a to bez ohledu na to, zda sjednaná úplata byla skutečně vyplacena. Žalovaný je dále přesvědčen, že smyslem a účelem ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu je definovat nepeněžní příjem z pohledu vlastníka pronajímaného majetku. Jiná interpretace by byla účelovým tvrzením v rozporu s teleologickou metodou výkladu a je zcela nelogické, aby rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou byl považován za nepeněžní příjem nájemce.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Z obsahu kasační stížnosti se podává, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.* Aplikace tohoto ustanovení probíhá tak, že správce daně nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení ohledně skutečnosti, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami a že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny. Pokud správce daně výše uvedené řádně prokáže, daňový subjekt musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit a též doložit. (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 - 52, ze dne 8. 7. 2014, č. j. 7 Afs 93/2012 - 52, nebo ze dne 27. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 - 85).

[14] V posuzovaném případě není mezi stranami sporu o tom, že žalobce a společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. jsou osobami spojenými dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmu a sjednaná cena za pronájem pozemků v posuzovaném případě neodpovídá tržní ceně. To ostatně výslovně zmiňuje i stěžovatel v kasační stížnosti. Žalobce též dostal

pokračování

dostatečný prostor k doložení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní. Ze správního spisu vyplývá, že se v průběhu řízení mohl opakovaně písemně vyjadřovat, předkládat důkazy a prezentovat svá tvrzení při ústním jednání. Sporným mezi účastníky řízení je zejména otázka, zda žalobce uvedený rozdíl uspokojivě doložil.

[15] Aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody, které by bylo lze uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu.

[16] Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v případě v rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52, když posuzoval situaci, v níž součástí kalkulace prodejní ceny sjednané mezi spojenými osobami byl podíl kupujícího na ztrátě prodávajícího. Soud podotkl, že „*z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude kryt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. [...] [O]bchodním vztahům mezi nezávislými osobami [...] rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. [...] [Z]apočtení podílu na ztrátě [spojené osoby] do ceny surovin je projevem solidarity stěžovatelky jakožto dceřiné společnosti. Solidarita kupujícího s nepříznivou hospodářskou situací prodávajícího by ovšem neměla při sjednávání kupní ceny surovin mezi nezávislými osobami žádně místo.“*

[17] Stěžovatel neuvedl žádný objektivní důvod, který by mohl vést k závěru, že by stejnou cenu za pronájem pozemků sjednal s osobou, se kterou není spojen ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Sjednanou cenu naopak vysvětloval výhradně důvody spojenými s jeho účastí ve společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o., zejména solidaritou s nelehkou ekonomickou situací společnosti a ohledy na možné budoucí zisky plynoucí z účasti ve společnosti. Žalovaný i krajský soud tak správně dospěly k závěru, že žalobce rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou ve smyslu citovaného ustanovení uspokojivě nedoložil. Žalobcem uváděné důvody jsou z pohledu soukromého práva důvody legitimními a pochopitelnými, daňové předpisy však spojují s právním jednáním žalobce důsledky v podobě úpravy základu daně z příjmu.

[18] Jako nedůvodnou je nutné odmítnout i námitku žalobce, že nebyl-li příjem v podobě nájemného skutečně realizovaný, nelze jej zdanit. Z povahy věci totiž vyplývá, že vždy, když je sjednaná cena dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu nižší, než je v obchodních vztazích obvyklé, upraví se základ daně o tu část, která smluvena, resp. zaplacená nebyla. Uvedené ustanovení se uplatní bez ohledu na skutečně realizované příjmy a výdaje.

[19] Stěžovatel závěrem namítá, že prospěch z posuzovaného smluvního vztahu měla společnost ENERGYSEZZ, spol. s r. o. a tudíž by měl být dle § 23 odst. 6 zdaněn nepeněžní příjem této společnosti a nikoliv upraven základ daně stěžovatele. Nejvyšší správní soud uvádí,

že žalovaný i krajský soud se mýlí, pokud shodně dochází k závěru, že ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmu lze aplikovat pouze na případ nepeněžitého příjmu pronajímatele nemovitosti, který je jejím vlastníkem. Ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, obsahuje dvě samostatné právní normy. Zařazením druhé věty s účinností od 1. 1. 1997 nedošlo k omezení možnosti zahrnout do předmětu daně nepeněžní příjmy. Druhá věta navazuje na větu první, aniž by zužovala rozsah její působnosti pouze na nepeněžní příjmy pronajímatele nemovitosti. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 66/2013 - 49).

[20] Dané ustanovení se však přesto na případ stěžovatele neuplatní. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu je speciálním ustanovením, které dopadá na případy právního jednání, uskutečněného mezi spojenými osobami za nestandardních podmínek. Pokud správce daně takové jednání zjistí, má povinnost dané ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně. Výsledkem provedené úpravy základu daně je dosažení takové situace z hlediska daňového, ke které by došlo v případě jednání mezi osobami nezávislými. Z pohledu daně z příjmu bylo úpravou základu daně stěžovateli docíleno stavu, kdy žádný nepeněžní příjem ve smyslu § 23 odst. 6 nebyl společností ENERGYSEZZ, spol. s r. o. dosažen, jelikož stěžovateli byl zdaněn příjem z nájmu, který je v obdobných vztazích obvyklý. Přitom je třeba zdůraznit, že pokud je stěžovatelem namítán ekonomický prospěch společnosti ENERGYSEZZ, spol. s r. o. důsledkem neobvyklé ceny sjednané mezi spojenými osobami, aplikuje se ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu přednostně.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. března 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu