



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **S. S. a. s.**, IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Pavlem Čvančarou,
se sídlem Vrázova 7, Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, čj. 27460/16/5200-11431-706481,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 1. 2015, čj. 19349/15/4200-12776-108960 (dále jen „platební výměr“). Tímto platebním

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

výměrem byla žalobkyni snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a stanoveno penále.

2. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně si neoprávněně do daňově uznatelných nákladů zaúčtovala náklad ve výši 41 mil. Kč, který vynaložila vůči jinému subjektu za to, že ji nahradil jakožto nájemce v nájemním vztahu, jehož předmětem jsou nemovité věci tvořící provozovnu (dále jen „provozovna“). Proto rozhodl o snížení daňové ztráty z příjmů právnických osob o 41 132 937 Kč podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“) ve spojení s § 24 odst. 1 z. d. p. K tomu mimo jiné uvedl, že nebylo ekonomicky racionální uzavírat dohodu o záměně v osobě nájemce, a neúměrně tak jednorázově zvyšovat náklady společnosti. Žalobkyně neprokázala, že uvedený náklad byl uskutečněn za účelem dosažení, zajištění a udržení výnosů, ani hlavní smysl tohoto nákladu.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně úvodem uvedla, že dne 15. 10. 2007 uzavřela (ještě pod obchodní firmou W. spol. s r. o.) se společností E. r. a. s. (dříve B. R. a. s.) nájemní smlouvu k provozovně na dobu určitou do 31. 12. 2017. Roční nájemné pro rok 2009 a roky následující činilo 7 219 173 Kč. Fúzí sloučením ke dni 22. 6. 2010 přešlo na žalobkyni jakožto nástupnickou společnost jmění společnosti S.-G. B. D. C., a. s., v důsledku čehož měla žalobkyně nedaleko od sebe dvě provozovny, jednu v nájmu od společnosti E. r. a. s. (dále jen „E. r.“) s dobou nájmu do roku 2017 a druhou ve svém vlastnictví. Žalobkyně se z ekonomických důvodů rozhodla ukončit nájem provozovny. Dne 29. 6. 2010 uzavřela s J. H. dohodu o záměně v osobě nájemce v nájemní smlouvě k provozovně (dále také jen „dohoda“) a následně mu předmět nájmu předala. Tím se žalobkyně zbavila zbytečného nákladu přesahujícího částku 50 mil. Kč za odstupné ve výši 41 mil. Kč. Správce daně při daňové kontrole dospěl k závěru, že tento postup byl v rozporu s právními předpisy, a následně bylo vydáno napadené rozhodnutí.
4. Žalobkyně odmítla závěry žalovaného a namítla, že její hlavní činností není prodej sanitárního a obkladového materiálu a vybavení koupelen. Nájemní smlouvu k provozovně nemohla ukončit podle § 9 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu“), jak navrhl žalovaný, neboť pro to nebyly splněny podmínky. O skutečnosti, že provozovnu pronajímatel pronajímá dalším subjektům, nebyla žalobkyně informována. Nájemní vztah mezi ní či panem H. a pronajímatelem bránil uzavření dalšího nájemního vztahu k provozovně a každá další nájemní smlouva by byla neplatná. Dále žalobkyně poznamenala, že daňové orgány nejsou povolány k výkladu soukromoprávních smluv ani nejsou účastníky předmětných smluv. Zdůraznila, že nevěděla o zájmu společnosti P., a. s. (dále jen „P.“) o pronájem a nemůže být odpovědná za jednání pronajímatele. Pokud by žalobkyně přestala plnit nájemní smlouvu, jak ji nabádal žalovaný, stihla by ji sankce v podobě úroku z prodlení. Žalobkyně dále namítla, že záměna účastníka v nájemní smlouvě je v praxi zcela běžná a v souladu s občanským zákoníkem. Nemá na daňových orgánech, aby vykládaly občanskoprávní vztahy.
5. Žalobkyně dále nesouhlasila s tím, že k podpisu předávacího protokolu ze dne 2. 7. 2010 byly povolány jen statutární orgány účastníků. Potvrzení předávacího protokolu není právním úkonem a představuje jen realizaci již dohodnutého.

6. Pokud žalobkyně při uzavírání dohody vycházela ze záznamu v obchodním rejstříku, podle nějž byl pan E. veden ke dni 29. 6. 2010 jako člen představenstva pronajímatele, je její dobrá víra chráněna. Pan E. jakožto statutární orgán pronajímatele měl zmocnění dohodu uzavřít, neboť tato dohoda nikdy vůči žalobkyni pronajímatelem zpochybněna nebyla.
7. Žalobkyně dále konstatovala, že pan B. byl jednatelem žalobkyně od 4. 6. 1995 do 31. 12. 2009. Dne 29. 6. 2010 byla uzavřena dohoda, v níž figuroval jako zapsaný statutární orgán pronajímatele pan E. a jako nastupující nájemce pan H.. Po žalobkyni nelze spravedlivě požadovat, aby u smluvních partnerů zjišťovala soulad zápisu ve veřejném rejstříku se skutečností v případě pronajímatele či rodinné vazby pana H.. Žalobkyni dále nelze klást za vinu skutečnosti, které nemohla vědět a které vyšly najevo až po pěti letech. Žalovaný tím nepřímou dovedl povinnosti, které nemají oporu v platné právní úpravě.
8. Žalobkyně se ohradila proti závěru žalovaného, že pan H. je vůči ní osobou blízkou. Pan H. je tchánem pana B., což je vztah, který není jmenován v rámci rodinných vazeb. V průběhu řízení nebylo vůbec prokázáno, že by subjekt pocítoval újmu druhého jako vlastní. Kromě toho si žalovaný protiřečí, protože ke dni 29. 6. 2010 již pan B. nebyl členem statutárního orgánu žalobkyně, a nebyl tedy dán žádný vztah k panu H.. Žalovaný vykládal občanskoprávní normu nepřipustným způsobem a není k tomu ani povolán.
9. Žalobkyně má za to, že sama skutečnost, že nájemné v období let 2011-2017 by činilo více než 50 mil. Kč, dostatečně svědčí o smysluplnosti postoupení nájmu jiné osobě. Tato částka by dále vzrostla o hodnotu inflace, náklady na služby spojené s nájmem, mzdové a ostatní náklady související s fungováním provozovny. Tuto skutečnost žalovaný zcela ignoroval. Z toho je zřejmé, že postoupení nájmu bylo racionálním krokem k úspoře nákladů žalobkyně.
10. Žalobkyně souhlasila s tím, že by bylo vhodné, aby ji pan B. jako statutární orgán pronajímatele informoval o zájemcích o nájem provozovny. Skutečnost, že tak neučinil, však nemůže vést k doměření sankce žalobkyni ve výši 411 239 Kč. Došlo tak k excesu v rámci úvahy správních orgánů.
11. Žalobkyně doplnila, že opodstatněnost uzavření dohody spočívala v úspoře 9,5 mil. Kč, jež činí rozdíl mezi náklady na nájem (50,5 mil. Kč) a výší odstupného (41 mil. Kč). Jednorázově vynaložená částka byla pro žalobkyni výhodnější než vyšší náklady rozdělené v čase.
12. Žalobkyně se domnívá, že unesla důkazní břemeno, neboť v rámci řízení podala dostatečné důkazy, jež vedou k závěru, že zaplacení částky 41 mil. Kč bylo odůvodněno úsporou nákladů ve výši 9 mil. Kč. Náklad 41 mil. Kč tak jednoznačně sloužil k udržení zdanitelných příjmů, je daňově uznatelným nákladem, a proto nedošlo k porušení § 24 odst. 1 z. d. p.
13. Žalobkyně uzavřela, že rozhodnutí daňových orgánů je založeno na nepravdivých tvrzeních, nesprávném výkladu občanskoprávních norem a smluv, nesprávném úředním postupu, výkladu důkazů a nesprávné aplikaci norem finančního práva. Žalobkyně má za to, že pokud v souladu s právními předpisy uzavřela dohodu ze dne 29. 6. 2010, a tím docílila snížení nákladů o více jak 9 mil. Kč, je jednorázový náklad ve výši 41 mil. Kč nutno chápat jako náklad sloužící k udržení zdanitelných výnosů, aniž by došlo k porušení zákona o daních z příjmů.

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě podotkl, že žalobkyně vytrhla z kontextu napadeného rozhodnutí jednotlivé pasáže, z nichž vyvozuje nesprávné závěry. Ačkoliv měla žalobkyně v obchodním rejstříku zapsanu řadu činností, daňovou kontrolou bylo zjištěno, že se převážně zabývá tím, co uvedl žalovaný. Žalovaný nenabádal žalobkyni, jak postupovat při ukončení nájemní smlouvy, ani nedovožoval odpovědnost žalobkyně za jednání pronajímatele. Jen konstatoval, že nemohlo dojít k předání nemovitých věcí k užívání panu H., neboť byly již od 1. 7. 2010 pronajaty společnosti P. a N. L., a. s. (dále jen N. L.). Jednalo se o jednu ze skutečností, které jej vedly k závěru, že se v daném případě nejednalo o daňově uznatelný náklad. K smluvním podkladům žalovaný jen konstatoval, že se jednalo o nestandardní ujednání, na možnost podnájmu jen odkázal, aniž by to označil za povinnost žalobkyně. Žalovaný dále nesouhlasil s argumentací týkající se předávacího protokolu. K námitce žalobkyně ve vztahu k její povědomosti o vzájemných vztazích mezi účastníky nájemních vztahů žalovaný odkázal na stranu 24 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 1. 2015 a strany 13-16 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že trvá na tom, že mezi subjekty transakcí existovaly vazby ať už z důvodu osob blízkých, ekonomického či personálního propojení, přičemž spojujícím článkem byl především P. B.. Žalovaný také trvá na svých závěrech ohledně ekonomické racionálnosti uzavření dohody, neboť nemovité věci mohly být za výhodnějších podmínek nabídnuty k podnájmu třetí osobě. Žalovaný konečně setrval na svém názoru, že žalobkyně neprokázala, že náklad ve výši 41 mil. Kč byl uskutečněn za účelem dosažení, zajištění a udržení výnosů.
15. Žalobkyně v replice uvedla, že žalobu podala společnost S. S. R. s. r. o., která zanikla bez likvidace fúzí sloučením se společností S. S. a. s., jež vstoupila do všech práv a povinností původní žalobkyně. Proto navrhla záměnu účastníka řízení. Žalobkyně dále namítla, že žalovanému by mělo být známo, že původní žalobkyně provozovala jako svou hlavní činnost velkoobchod a maloobchod se stavebním materiálem pod označením R. K. jako významný dodavatel stavebního materiálu na území České republiky. Žalobkyně setrvala na svých dosavadních procesních stanoviscích.
16. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem soudu výslovně souhlasili.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
18. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

19. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí věci: Správce daně zahájil dne 17. 1. 2013 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Žalobkyně v jejím rámci předložila doklad ze dne 30. 6. 2010, na jehož základě zaúčtovala a uplatnila v daňové

účinných nákladech za rok 2010 částku ve výši 41 mil. Kč, kterou označila jako odstupné nájemného u nájmu nebytových prostor.

20. Dne 26. 4. 2013 žalobkyně na žádost správce daně mj. předložila nájemní smlouvu ze dne 15. 10. 2007 mezi společností B. R. a. s. (dále jen „B. R.“) jakožto pronajímatelem, za niž jednal JUDr. P. E., člen představenstva, a společností W. spol. s r. o. (obchodní firma žalobkyně před fúzí, dále jen „žalobkyně“) jakožto nájemcem, za niž jednali P. B. a Ing. M. V., a její dodatek ze dne 7. 6. 2009 (dále jen „nájemní smlouva“). Předmětem nájmu byla provozovna, kde měla žalobkyně v úmyslu pokračovat v podnikání v oblasti prodeje obkladových materiálů, dlažeb, sanitární techniky a souvisejících produktů. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 15. 10. 2007 do 31. 12. 2017 a roční nájemné činilo 6 656 000 Kč, přičemž uvedeným dodatkem došlo k jeho zvýšení na částku 7 219 173 Kč s další valorizací v závislosti na míru inflace.
21. Dne 24. 10. 2013 předložila žalobkyně dohodu o změně práv a povinností k nájemní smlouvě, jež byla uzavřena mezi stranami nájemní smlouvy a J. H. jakožto nastupujícím nájemcem. Podle ní si strany ujednaly, že na místo žalobkyně nastoupí jako nájemce J. H.. Žalobkyně zde uvedla, že z ekonomických důvodů přenechala nájem provozovny panu H., za což mu poskytla úplatu za převzetí všech práv a povinností podle nájemní smlouvy ve výši 41 mil. Kč. Dále žalobkyně předložila předávací protokoly ze dne 2. 7. 2010 a 10. 12. 2010. Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 1. 2014 plyne, že správce daně vyzval žalobkyni k doložení dalších skutečností v souvislosti s nájemní smlouvou a uplatněným nákladem.
22. Ve vyjádření ze dne 13. 2. 2014 žalobkyně v souvislosti s nájemním vztahem mj. uvedla, že k rozhodnutí uzavřít provozovnu ji vedlo zjištění, že výdaje na ni trvale převyšují její příjmy. V důsledku fúze k 22. 6. 2010 měla žalobkyně ve stejné lokalitě dvě stejné provozovny, jejichž současný provoz by byl neracionální. Proto žalobkyně v roce 2010 převedla své aktivity jen do jedné provozovny. Pan H. není spřízněnou osobou. Z předávacího protokolu ze dne 2. 7. 2010 žalobkyně zjistila, že nastupující nájemce si movitý majetek zanechaný žalobkyní v provozovně nepřevzal, a proto jej z části využila v druhé provozovně a z části prodala. Žalobkyně postoupila nájem provozovny, neboť byla vázána nájemní smlouvou, již mohla vypovědět jen ze zákonem stanovených důvodů, které v daném případě nenastaly. Byla tedy povinna hradit nájemné až do roku 2017, které by činilo nejméně 60 mil. Kč. Jelikož žalobkyně pro provozovnu neměla žádné využití, uzavřela dohodu s panem H. a postoupila mu nájem provozovny za 41 mil. Kč. Tím žalobkyně uspořila nejméně 19 mil. Kč. Žalobkyně dne 22. 8. 2014 při ústním jednání sdělila, že platbu 41 mil. Kč provedla na jiný účet, než byl uveden v dohodě, neboť pan H. o to požádal.
23. Z protokolu o místním šetření ze dne 9. 10. 2014 plyne, že účet, kam byla převedena částka 41 mil. Kč, patří společnosti A. investiční společnost, a. s. (dále jen „A.“), které tuto pohledávku postoupil pan H.. Správce daně dále zjistil, že společnost B. R. (nyní E. r.) uzavřela nájemní smlouvy k provozovně se společnostmi P. a N. L. s dobou nájmu od 1. 7. 2010. Společnost E. r. obdržela od těchto nájemců platby nájemného v dohodnuté výši a všechny skutečnosti týkající se těchto nájemních smluv včetně úhrad nájemného vyúčtovala v letech 2010-2011. V roce 2010 společnost E. r. provedla v provozovně opravy a rekonstrukce majetku. Správce daně dále zrekapituloval svá zjištění ohledně záměny nájemce v nájemní smlouvě a úhrady částky 41 mil. Kč (viz stranu 11 a násl.). Správce daně dále prověřil vztahy mezi subjekty zainteresovanými na transakci a zjistil, že P. B. byl do

31. 12. 2009 téměř patnáct let jednatelem žalobkyně, přičemž od 11. 10. 2009 byl vlastníkem 50 % kmenových akcií pronajímatele a od 14. 4. 2010 jeho jednatelem. J. H. zastával asi dva roky funkci obchodního ředitele žalobkyně a ihned po odvolání pana B. jej nahradil na pozici jednatele žalobkyně. J. H., který žalobkyni nahradil jako nájemce provozovny podle nájemní smlouvy, je tchánem pana B..
24. Správce daně dále poukázal jak na rozpory v předávacích protokolech nemovitých věcí tvořících součást provozovny, tak na rozpory mezi protokoly a skutečnostmi. Plyne z nich mimo jiné to, že žalobkyně panu H. předávala movité a nemovité věci, které již byly předány k užívání společnosti P.. V době údajného předávání majetku podle předávacích protokolů ze dne 2. 7. 2010 a 10. 12. 2010 tedy měli mít předmětný majetek v nájmu již noví nájemci. Správce daně uzavřel, že pan H. nemohl převzít majetek na základě dohody, čímž nevznikl ani důvod k vyplacení 41 mil. Kč. Na straně 13 protokolu správce daně znázornil diagram ilustrující vztahy mezi zainteresovanými subjekty. Kromě výše uvedených skutečností z něj plyne, že pan B. byl také členem představenstva N. L. a P. a vlastníkem 50 % akcií těchto společností, přičemž společnost N. L. vlastnila po určitou dobu 100 % akcií společnosti P.. Pan B. byl od 14. 4. 2010 členem představenstva E. r. (B. R.) a od 23. 4. 2007 vlastníkem 50 % akcií této společnosti. Podle správce daně vzájemné vazby subjektů měly vliv na plnění, neboť pan H. ve skutečnosti žalobkyni nenahradil v pozici nájemce podle nájemní smlouvy. Od 1. 7. 2010 využívaly prostory provozovny jakožto nájemci jiné subjekty, o čemž žalobkyně musela vědět. Dohoda uzavřená mezi žalobkyní a panem H. proto postrádala opodstatnění stejně jako platba částky 41 mil. Kč vykázané jako náklad podle § 24 odst. 1 z. d. p.
25. Ve vyjádření k výsledku kontroly ze dne 10. 11. 2014 žalobkyně zopakovala své stanovisko k odůvodněnosti nákladu ve výši 41 mil. Kč. Dále uvedla, že dne 1. 1. 2010 vyměnila vedení společnosti a nové vedení žalobkyně nemělo personální ani jiné vazby na vedení před rokem 2010. Žalobkyně nevěděla a ani nemohla vědět, že pronajímatel, noví nájemci, bývalý jednatel žalobkyně a pan H. jsou spojenými osobami. Žalobkyně od 1. 1. 2010 nebyla spojenou osobou žádného ze zainteresovaných subjektů. Společnosti N. L. a P. byly spojenými osobami pana H.. Žalobkyně neměla jiný lepší způsob jak snížit své náklady související s nájmem provozovny.
26. Dne 12. 1. 2015 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. V protokolu o něm mimo jiné uvedl, že na základě dožádání zjistil, že společnost A. poté, co na svůj účet obdržela částku 41 mil. Kč, zaslala dne 15. 7. 2010 dvě částky na účet pana H., dne 20. 7. 2010 částku na účet, jehož vlastníkem byl v roce 2010 P. B., který byl v době jejího přijetí členem představenstva pronajímatele a zároveň jeho 50 % vlastníkem a do 31. 12. 2009 jednatelem žalobkyně. Dne 20. 7. 2010 poslala společnost A. částku na bankovní účet, jehož vlastníkem byl v roce 2010 M. K., jenž byl v té době zároveň 50 % vlastníkem pronajímatele (společnost B. R.). Správce daně dále dožádáním zjistil, že pan H. poté, co obdržel částky od společnosti A., převedl tři čtvrtiny jejich výše na bankovní účet P. B..
27. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 1. 2015 v souvislosti s převody peněz uvedla, že tyto skutečnosti jí nebyly ani nemohly být známy, neboť neexistovala možnost, jak je zjistit. Žalobkyně neměla ani podezření na nekorrektní jednání kteréhokoliv účastníka transakce. Zopakovala, že transakcí ušetřila 19 mil. Kč na nájmem a další náklady spojené s provozovnou.

28. Správce daně dne 21. 1. 2015 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. V protokolu mimo jiné reagoval na podání žalobkyně ze dne 10. 11. 2014 a uvedl důvody, proč nemohlo dojít k realizaci dohody a proč zainteresované subjekty musely vědět o skutečnostech, na něž správce daně v průběhu řízení poukázal. Pokud v dřívějších vyjádřeních správce daně popisoval vzájemné vazby mezi zainteresovanými subjekty, neargumentoval tím, že se jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 z. d. p., ale jen konstatoval, že určité vzájemné vazby mezi nimi existovaly. To, že v důsledku fúze vedle sebe budou existovat dvě provozovny, muselo být žalobkyni jasné ještě před její realizací, tedy v době, kdy byl P. B. jednatelem žalobkyně a jednatelem subjektu, který provozovnu pronajímal.
29. Dne 21. 1. 2015 projednal správce daně se žalobkyní zprávu o daňové kontrole (dále jen „zpráva“). Otázkou úplaty za záměnu v osobě nájemce provozovny ve výši 41 mil. Kč se správce daně podrobně zabýval na stranách 18-31 zprávy, kde zrekapituloval svá výše popsání zjištění a jejich hodnocení.
30. Dne 26. 1. 2015 vydal správce daně platební výměr, za jehož odůvodnění se podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, považuje zpráva. Žalobkyně proti platebnímu výměru podala odvolání ze dne 2. 3. 2015, které svým obsahem odpovídá námitkám vzneseným v průběhu daňového řízení.
31. Dne 27. 7. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

32. Podle § 24 odst. 1 z. d. p. se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 23 odst. 1 z. d. p. je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

Podle § 23 odst. 2 písm. a) z. d. p. se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 z. d. p. se zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

33. Základem žalobní argumentace žalobkyně je tvrzení předestřené již v rámci daňového řízení, podle něž byl náklad ve výši 41 mil. Kč vynaložený vůči náhradnímu nájemci racionálním ekonomickým krokem, který v souvislosti s podnikatelskou činností ušetřil žalobkyni v dlouhodobějším horizontu náklady na budoucím nájemném přesahující 9 mil. Kč. Jednalo se tedy o náklad splňující podmínky § 24 odst. 1 z. d. p. Této

argumentaci soud nepřisvědčil.

34. Podle judikatury je účelem právní úpravy § 24 a § 25 z. d. p. vymezit, které náklady si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Od základu daně si tedy nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného nákladu jsou stanoveny v § 24 odst. 1 větě první takto: 1. musí se jednat o náklady, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení výnosů, 2. tyto výnosy musí být zdanitelné, 3. vynaložení nákladů musí být prokázáno, 4. náklady musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, 5. tytéž náklady nelze uplatnit opakovaně. Rozdíl mezi § 24 odst. 1 a odst. 2 z. d. p. spočívá v tom, že v případě nákladů podle odst. 2 není stanovena pro náklady nutná věcná souvislost s výnosy, ale pouze s činností poplatníka (viz rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 Afs 40/2011 – 69).
35. Při posuzování, zda lze určité náklady považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů podle § 24 odst. 1 z. d. p., je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané náklady souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006 – 75, uvedl: *„K ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů judikoval Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání. Správce daně ovšem musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně, tuto zásadu formuloval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000. Ústavní soud uvádí, že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši. (...) K interpretaci citovaného ustanovení NSS již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 – 73 judikoval, že z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“*
36. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 – 82, konstatoval, že prokázat uskutečnění daňového výdaje, jakož i splnění jeho „poslání“ je povinností daňového subjektu a naopak povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o „fiktivní obchod“, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami

formální logiky. Nejvyšší správní soud v něm dále dospěl k závěru, že „[z]ákonným požadavkem, jež musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy a nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných. Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.“

37. Výše uvedené závěry judikatury jsou aplikovatelné i v projednávané věci, neboť přes dílčí změny právní úpravy zůstaly základní principy rozhodných ustanovení zachovány.
38. Předně je třeba uvést, že náklad spočívající v úplatě za zbavení se nájmu provozovny nesměruje k tomu, aby byly dosaženy, zajištěny a udrženy zdanitelné výnosy, neboť obchodní rozhodnutí opustit provozovnu v P. není zaměřeno na generování jakýchkoliv výnosů. Jeho motivem je snížit náklady, nikoliv udržet stávající výnosy či získat výnosy nové. Přestože tedy daný náklad nesplňuje podmínky § 24 odst. 1 z. d. p. v jeho doslovném znění, je třeba dle soudu toto ustanovení vykládat systémově. Jak plyne z § 23 odst. 1 z. d. p., je základem daně rozdíl mezi výnosy a náklady, což potvrzuje § 23 odst. 2 písm. a) z. d. p., podle něž se při určení základu daně vychází z hospodářského výsledku. Redukce nákladů, byť není motivována snahou dosáhnout, zajistit či udržet výnosy, jistě může sledovat cíl v podobě ovlivnění hospodářského výsledku. Tím se tyto náklady, jejichž účelem je snížení budoucích nákladů, promítají do hospodářského výsledku. Je v souladu se smyslem § 24 odst. 1 z. d. p., aby tyto náklady byly daňově uznatelné, neboť přestože nesměřují k ovlivnění výnosů, sledují příznivé ovlivnění hospodářského výsledku, a tedy též základu daně.
39. Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že za určitých okolností by tedy bylo možné přijmout tvrzení žalobkyně, že náklad ve výši 41 mil. Kč na vyvázání se z nájmu, který přinese úsporu v řádech milionů, je rozumným podnikatelským rozhodnutím a nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 z. d. p. To ovšem není případ projednávané věci. V daném případě se jednalo o soubor nemovitých věcí tvořící provozovnu vybavenou pro prodej určitého druhu zboží. Najít osobu, jež by žalobkyni nahradila v pozici nájemce rozsáhlých prostor zařízených daným způsobem s ročním nájemným ve výši cca 7 mil. Kč, je jistě výrazně složitější než najít náhradního nájemce při nájmu bytu. Je nicméně třeba přisvědčit žalovanému, že oprávnění užívat provozovnu, byť je s ním spojena povinnost placení nájemného a dalších souvisejících výdajů, je majetkové aktivum, které má jistou hodnotu. Postoupení práva užívat provozovnu (majetkového aktiva) by mělo být doprovázeno protiplněním poskytnutým nabyvatelem tohoto práva. O výši tohoto protiplnění je zbytečné spekulovat, ani není na místě pokoušet se jej jakkoliv kvantifikovat. Jistě si lze představit jako běžnou též tu situaci, kdy je právo užívat provozovnu postoupeno prakticky bezúplatně. Toto východisko, které je klíčové pro právní posouzení věci provedené žalovaným, žalobkyně v žalobě nezpochybnila, byť jinak se vymezila vůči

kdejaké dílčí podružné úvaze žalovaného. V posuzovaném případě ovšem nastala zcela opačná situace, a sice že držitel práva užívat provozovnu ho postoupil bez jakéhokoliv protiplnění a ještě sám nabyvateli tohoto práva zaplatil částku 41 mil. Kč. Úplata nastupujícímu nájemci by měla opodstatnění, kdyby např. musel vynaložit investici do úpravy předmětu nájmu k jiné podnikatelské činnosti, než ke které byl původně určen, jako pobídka k tomu, aby upřednostnil nabídku žalobkyně (např. jako kompenzaci zvýšených vstupních nákladů užívání provozovny), nebo jako kompenzace nájemného, pokud by jeho výše přesahovala v daném místě a čase obvyklou výši nájemného. Žádné takové okolnosti z obsahu spisu neplynou. Nájemní smlouvy, které pronajímatel uzavřel s účinností od 1. 7. 2010 se společnostmi P. a N. L., obsahují totožné podmínky, včetně výše nájemného, jako nájemní smlouva uzavřená s žalobkyní. Z čl. II bodu 3 písm. a) dohody (viz stranu 3) plyne jen to, že se žalobkyně zavázala uhradit nastupujícímu nájemci panu H. odměnu za převzetí všech práv a povinností z nájemní smlouvy ve výši 41 mil. Kč.

40. Lze předpokládat, že pokud se kdokoli rozhodne nastoupit za žalobkyni jakožto nájemce provozovny, činí tak v rámci nějakého podnikatelského záměru, nikoliv jen proto, že za to dostane zaplacen (přebírá totiž závazek platit nájemné za užívání provozovny, které dle tvrzení žalobkyně činí za celou sjednanou dobu nájmu cca 50 mil. Kč, tedy překračuje výši úplaty poskytnuté žalobkyni). Ekonomický motiv náhradníka vstoupit do nájemního vztahu spočívá především v tom, že má v plánu předmět nájmu v budoucnu využívat za účelem zisku. Lze se proto domnívat, že zpravidla ho není potřeba stimulovat k uzavření dohody nikterak vysokou úplatou, pokud vůbec. Naproti tomu žalobkyně v daném případě zaplatila novému nájemci částku ve výši 41 mil. Kč, tj. nejenže postoupila své místo v nájemním vztahu subjektu, který tak sám obvykle činí s vidinou budoucího zisku plynoucího z užívání provozovny, ale navíc mu *de facto* zaplatila nájem na asi 6 let dopředu (roční nájemné podle nájemní smlouvy je cca 7 mil. Kč). Sama přitom byla vázána nájemní smlouvou jen o jeden rok déle (nájemní smlouva byla uzavřena do konce roku 2017). Tudíž přestože dohodou postoupila své místo nájemce, zaplatila náhradníkovi asi 85 % z částky, kterou by musela za celých sedm let vynaložit na nájemném. Z ekonomického hlediska to lze těžko považovat za výhodné řešení situace žalobkyně.
41. Žalobkyně poukazuje na to, že v době uzavření dohody nebyla mezi ní a panem H. žádná osobní vazba, neboť zeť pana H. pan B. byl odvolán z funkce jednatele žalobkyně k 31. 12. 2009. Žalobkyně ovšem nijak nevysvětlila, jakým způsobem vyhledávala potenciální zájemce o převzetí nájmu provozovny a jak se jí, resp. novému vedení, které žalobkyně prezentuje jako „nepopsaný list“, zcela odštěpený od bývalého jednatele pana B., podařilo zkontaktovat pana H.. Pan H. totiž nebyl společníkem ani statutárním orgánem žádné obchodní korporace, která by podnikala v oboru, pro který je provozovna uzpůsobena, byl pouze držitelem živnostenského oprávnění k provozování živnosti silniční motorové dopravy. Pan H. tedy není osobou známou v profesních kruzích. Po žalobkyni lze jistě požadovat, aby si v této souvislosti prověřila zájemce o přenechání nájmu v tom směru, zda skutečně podniká v daném oboru, resp. má vážný podnikatelský záměr z daného oboru, aby si mohla být jista, že účel sledovaný transakcí bude naplněn, tedy že zájemce provozovnu skutečně převezme. V takovém případě by jistě ani nabízená kompenzace za převzetí nájmu nemusela dosáhnout tak vysoké částky, resp. nebyla by potřebná vůbec. Pakliže by si žalobkyně, již zcela oproštěná od sebemenšího vlivu pana B., počínala takto obezřetně, musela by sama konstatovat, že pan H. nemá předpoklady pro řádné užívání provozovny. Zřejmě z tohoto důvodu jej bylo třeba k převzetí nájmu stimulovat poskytnutím úplaty ve výši 85 % nájemného, které měl pan H. zaplatit za celou sjednanou

dobu nájmu. Nedostatek vůle pana H. převzít provozovnu je prokázán zjištěními správce daně o tom, u kterých osob skončily prostředky poskytnuté panu H. za převzetí nájmu. Pouze osoba, která v transakci figuruje jako nastrčený subjekt (tzv. bílý kůň), může svoji pohledávku na částku 41 mil. Kč vůči finančně stabilní a prosperující společnosti postoupit jinému subjektu za úplatu ve výši 1 mil. Kč.

42. Uzavření dohody za takových podmínek by bylo pochopitelné, např. kdyby se žalobkyni po dlouhou dobu nedařilo nalézt jiného zájemce, tj. v krajní situaci, aby mohla ušetřit alespoň nějaké náklady související s přebývajícím provozovnou. Vzhledem k tomu, že se jednalo o dlouhodobý nájemní vztah spojený s vysokými náklady přesahujícími 50 mil. Kč, bylo na místě třeba i po delší čas hledat zájemce, s nímž by bylo možné uzavřít dohodu za podstatně výhodnějších podmínek, či najít podnájemce, což nájemní smlouva umožňovala i bez souhlasu pronajímatele [viz čl. 8 odst. 1 písm. a)]. Avšak fúze, v jejímž důsledku provozovala žalobkyně v těsné blízkosti dvě obdobné provozovny, byla provedena ke dni 22. 6. 2010 a dohoda o postoupení místa nájemce v nájemní smlouvě byla uzavřena již 29. 6. 2010, tzn. v krátkém sledu. Byť tedy žalobkyně vylicila podstatné skutečnosti, které ji vedly k uzavření dohody a úhradě 41 mil. Kč, a doložila je příslušnými listinami, daňové orgány vyjádřily odůvodněné pochybnosti o účelu transakce, o čemž žalobkyni prokazatelně několikrát informovaly (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 30. 1. 2014). Žalobkyně netvrdila, natož aby prokázala, že se pokoušela najít zájemce o nájem provozovny prostřednictvím profesionála v oboru zprostředkování nájmu komerčních nemovitých věcí. Netvrdila ani, že by se marně pokusila dohodnout s pronajímatelem na ukončení nájmu, resp. že pronajímatel podmiňoval ukončení nájmu dohodou méně výhodnými podmínkami, než bylo postoupení nájmu panu H.. Žalobkyně tedy zjevně nepřistoupila k uzavření dohody (značně finančně nevýhodné) jako ke krajnímu řešení poté, co by selhaly pokusy o ukončení nájmu dohodou nebo pokusy o nalezení zájemce o nájem provozovny za běžných podmínek (tedy bez úplaty ze strany žalobkyně), nýbrž jako k řešení první volby. Takto neobežretný postup není v podnikatelském prostředí obvyklý a lze jej vysvětlit jen tím, že byl veden jinými úmysly, než žalobkyně deklaruje, a byl řízen vzájemně si blízkými osobami.
43. Soud podotýká, že podle ustálené judikatury je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil, k čemuž také došlo. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 112, nebo ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 30/2017 – 30). Aplikace § 23 odst. 7 z. d. p. v případě spojených osob představuje výjimku z tohoto pravidla a břemeno tvrzení i důkazní nese naopak správce daně. Je tedy na něm, aby předně prokázal, že se v konkrétním případě jednalo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů, a následně prokázal také to, že se liší ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (např. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 – 31, nebo ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 – 81).

44. Soud uvádí, že v průběhu řízení bylo mezi účastníky sporné, zda hodnocení správce daně bylo založeno na tom, že se jednalo o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 z. d. p. Zatímco žalobkyně z argumentace správce daně dovodila, že tomu tak bylo (viz bod 19 a násl. podání ze dne 10. 11. 2014), správce daně v protokolu ze dne 21. 1. 2015 (viz stranu 4) žalobkyni vysvětlil s odkazem na protokol o místním šetření ze dne 9. 10. 2014, že ze zjištění o vzájemných vazbách nedovozoval existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 z. d. p., nýbrž to, že vzájemné vazby měly vliv na předmětné plnění. Správce daně svůj závěr vystavěl na tom, že žalobkyně neprokázala, že vynaložením 41 mil. Kč minimalizovala své náklady spojené s ukončením nájemní smlouvy, přičemž jí náklady na nájemném nehrozily, neboť od 1. 7. 2010 předmětné nemovitosti užívali noví nájemci. Přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí na straně 14 zmínil, že zainteresované subjekty byly spojenými osobami, potvrdil právní kvalifikaci správce daně, byť jinými slovy, tj. že žalobkyně neprokázala, že předmětný náklad uskutečnila za účelem dosažení, zajištění a udržení výnosů, a neprokázala účel uskutečněného nákladu.
45. Soud se závěry daňových orgánů souhlasí v tom, že žalobkyně neprokázala, že se jednalo o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 z. d. p., a jeho skutečný účel. Z obsahu správního spisu plyne, že poté, co správce daně vyjádřil pochybnosti o účelu transakce, žalobkyně pokaždé zopakovala svou verzi o ekonomické racionalitě postupu. Ani za situace, kdy správce daně rozkryl vzájemné vazby zúčastněných osob a peněžní toky ohledně úplaty ve výši 41 mil. Kč, a kdo skutečně provozovnu následně užíval v rozporu s žalobkyní předloženou nájemní smlouvou a navazující dohodou, žalobkyně neuvedla žádné přesvědčivé vysvětlení. Znovu jen zopakovala svou verzi a podotkla, že neserióznost jednání ostatních subjektů transakce nelze přičítat k její tíži, přičemž o jejich jednání nevěděla a ani vědět nemohla. Avšak jak bylo výše vysvětleno, za existence popsanych pochybností bylo na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že se v daném případě jednalo o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 z. d. p. K tomu soud uvádí, že ze zjištění daňových orgánů a dokladů, jež jsou obsahem správního spisu, se jeví jako nejpravděpodobnější závěr to, že se jednalo o „fiktivní obchod“, jehož hlavním účelem bylo vyvést z majetku žalobkyně prostředky ve výši cca 41 mil. Kč, a to jako daňově účinný náklad, a získat tak daňové zvýhodnění spočívající ve výrazném snížení základu daně. Přitom účastníci zřejmě byli za svou roli při transakci také odměněni soudě podle zjištěných pohybů na bankovních účtech v rozhodné době. Daňové orgány ve svých úvahách takto explicitní nebyly, což ani být nemusely. Vzhledem k rozložení důkazního břemena zcela postačovalo, že svými zjištěními dostatečně zpochybnily verzi žalobkyně.
46. Soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně, že zaplacení částky 41 mil. Kč bylo odůvodněné a jednoznačně sloužilo k udržení zdanitelných příjmů. Samotná skutečnost, že žalobkyně měla transakcí ušetřit více než 9 mil. Kč nepostačuje k učinění závěru, že se jedná o daňově uznatelný náklad. Bylo na žalobkyni, aby prokázala nejen jeho uskutečnění, ale také jeho účel (srov. již zmíněný rozsudek NSS čj. 1 Afs 132/2008 – 82 a dále rozsudek ze dne 22. 7. 2015, čj. 1 Afs 103/2015 – 39), což se jí nepodařilo. Naopak zjištění daňových orgánů její verzi dostatečně zpochybnila. Soud se vzhledem k výše uvedeným úvahám ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že náklad byl zjevně nepřiměřený tomu, co za něj žalobkyně získala, přičemž k minimalizaci nákladů mohlo dojít mnohem výhodnějšími postupy. I kdyby soud přijal tvrzení žalobkyně, že z nevysvětlitelných důvodů neexistoval v dané době jiný výhodnější způsob, jak se „zbavit“ prodávající provozovny, správce daně zjistil, že nedošlo k naplnění účelu dohody o postoupení místa nájemce panu H.. Předmětnou provozovnu totiž pronajímatel zároveň

pronajal ve stejné době společností P. a N. L., jak ostatně podrobně popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz stranu 11 a násl.). Svědčí o tom nájemní smlouvy ze dne 30. 9. 2011, 1. 7. 2010 a jim odpovídající faktury na nájemné, jež jsou obsahem správního spisu. Na umělost transakce také ukazují správcem daně zdokumentované převody peněžních prostředků. Z bankovních výpisů získaných dožádáním plyne, že částka 41 mil. Kč skutečně nebyla vyplacena panu H., s nímž žalobkyně uzavřela dohodu, jako kompenzace za převzetí prodávající provozovny, ale byla převedena na jeho žádost společností A.. Ta následně panu H. převedla na účet jen 1 mil. Kč, z čehož 750 tis. Kč převedl na účet pana B., tj. bývalého jednatele žalobkyně a v době převodu člena představenstva pronajímatele a zároveň jeho vlastníka z jedné poloviny. Společnost A. následně převedla 19 mil. Kč na účet pana B. a stejnou částku na účet pana K., který byl v té době vlastníkem pronajímatele z druhé poloviny. O tom, že účel dohody nemůže být naplněn, svědčí též naprostá obchodní nezkušenost pana H. v daném oboru, snadno ověřitelná ve veřejně přístupných rejstřících.

47. Ačkoliv žalobkyně v průběhu řízení tvrdila, že o těchto převodech nemohla vědět, což znovu namítla také v žalobě, jeví se to na základě skutečností zjištěných daňovými orgány jako vysoce nepravděpodobné. Je nesporné, že P. B. nebyl v době podpisu dohody jednatelem žalobkyně, tu zastupoval jakožto jednatel mj. pan H., tj. osoba, kterou pan B. znal ze svého dlouholetého působení ve funkci jednatele žalobkyně (jednatelem byl do 31. 12. 2009 téměř patnáct let). Nájemní smlouvu k provozovně žalobkyně uzavřela 15. 10. 2007, tzn. ještě za působení pana B.. Jediným akcionářem pronajímatele společnosti B. R. byla v té době společnost N. L., jejíž předsedkyní představenstva byla v té době paní R. B., manželka pana B., a předsedkyní dozorčí rady paní V. H., tchýně pana B., jenž sám v minulosti krátce vykonával funkci předsedy dozorčí rady. Již v tomto období byla jediným společníkem žalobkyně (společnosti W.) francouzská společnost P. S. Nájem byl tedy uzavřen mezi spřízněnými subjekty, což muselo být žalobkyni a jejímu společníkovi známo, pokud vykonával dostatečnou kontrolu nad činností jednatelů. Správce daně dále z obchodního rejstříku zjistil (soud jeho kontrolou ověřil správnost zjištění), že již 14. 10. 2009 se pan B. stal z jedné poloviny vlastníkem pronajímatele. Dne 14. 4. 2010 se pan B. stal členem představenstva pronajímatele (zapsáno do obchodního rejstříku až dne 1. 7. 2010), ke dni 22. 6. 2010 byla provedena fúze, v jejímž důsledku měla žalobkyně dvě obdobné provozovny v těsné blízkosti, a šest dní na to (29. 6. 2010) byla uzavřena dohoda o postoupení místa nájemce provozovny. V té době již pan B. nebyl jednatelem žalobkyně, byl členem představenstva pronajímatele, ovšem tato informace nebyla veřejně dostupná. Výlučným společníkem žalobkyně nadále byla společnost P..
48. I kdyby soud přistoupil na tezi žalobkyně, že měla od 1. 1. 2010 zcela nové vedení, které nebylo v jakémkoliv kontaktu s panem B., je zřejmé, že jejím jediným společníkem nadále byla společnost P., což platí i po provedení fúze ke dni 22. 6. 2010 (výlučným společníkem obou fúzujících společností byla společnost P.). Společník žalobkyně tak musí již od 15. 10. 2007, kdy byla uzavřena nájemní smlouva, vědět, že společnost B. R. je osobou spřízněnou s panem B.. „Nové“ vedení žalobkyně pak uzavřelo dohodu o změně nájemce se společností B. R., jejíž dozorčí radě nadále předsedala V. H. a jejímž jednatelem i nadále byl JUDr. E., jenž i nadále působil rovněž ve společnosti N. L., jejíž předsedkyní představenstva byla R. B.. Předmětem dohody bylo postoupení nájemní smlouvy panu H., manželovi předsedkyně dozorčí rady pronajímatele. Tvzení žalobkyně, že nemohla vědět o personálním provázání subjektů zúčastněných na postoupení nájmu, není možné uvěřit. Vzhledem k tomu, že žalobkyně k souhrnu zjištěných skutečností neposkytla žádné

důvěryhodné vysvětlení, byl závěr daňových orgánů, že se jí nepodařilo prokázat náklad ve smyslu § 24 odst. 1 z. d. p., správný. Žalobní bod je nedůvodný.

49. K námitce žalobkyně, že její hlavní činností není prodej sanitárního a obkladového materiálu a vybavení koupelen, soud uvádí, že na tomto prostém konstatování rozhodnutí daňových orgánů nestojí. Žalovaný toto pouze uvedl na začátku svého hodnocení (viz stranu 10 napadeného rozhodnutí), přičemž stěžejní důvody jeho rozhodnutí spočívají ve výše naznačených skutečnostech. Pokud žalobkyně setrvala ve své námitce jen v obecné rovině a nijak své tvrzení nerozvedla, musí se spokojit s tomu odpovídající odpovědí soudu, neboť není na něm, aby namísto žalobkyně dohledával jednotlivé nezákonnosti, resp. vady řízení, jinak by přestal být nestranným orgánem povoláním k rozhodnutí sporu a stal se advokátem žalobkyně. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se nemožnosti ukončit nájemní smlouvu z důvodů uvedených v § 9 odst. 3 zákona o nájmu, neboť ani na tomto závěru nebylo napadené rozhodnutí vystavěno. Tím, že nebylo možné smlouvu vypovědět, rozhodně nebyly vyčerpány všechny způsoby, jak optimalizovat výdaje žalobkyně tak, aby byly daňově uznatelné, jak soud již výše uvedl (srov. výše bod 42 a násl.). Žalobkyně místo toho vyúčtovala náklad v nepřiměřené výši zřejmě spřízněné osobě, přičemž částka byla následně po dílech přerozdělena na účty aktérů, aniž by bylo prokázáno, že došlo k naplnění účelu dohody, v jejímž rámci došlo k vyplacení odměny 41 mil. Kč. Obecný odkaz žalobkyně na ustanovení zákona o nájmu na hodnocení těchto skutečností nemůže nic změnit.
50. Soud shledal nedůvodnou také námitku žalobkyně, že nemůže nést odpovědnost za jednání pronajímatele společnosti B. R.. Žalovaný nedovožoval odpovědnost žalobkyně za jednání této společnosti, nýbrž zejména poukázal na to, že nedošlo k naplnění dohody, když místo pana H. v rozporu s dohodou využívaly provozovnu jiné osoby spjaté s bývalým jednatelem žalobkyně. Tato zjištění pak stačila ke zpochybnění tvrzené ekonomické výhodnosti a účelu dohody, což v souladu s judikaturou postačuje k tomu, aby náklad nebyl považován za daňově uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 z. d. p. (srov. již zmíněný rozsudek NSS čj. 1 Afs 132/2008 – 82). Lze připustit, že nebylo povinností pronajímatele informovat žalobkyni o svých záměrech, avšak představa, že žalobkyně vyplatí nespřízněné osobě, jak tvrdila, 41 mil. Kč za určité plnění, aniž by si ověřila, zda je takové plnění možné, je v rozporu s elementárními pravidly podnikatelské činnosti každého podnikatele, jehož cílem je zisk. Jak již bylo rozebráno výše, jestliže všichni aktéři transakce jednali ve shodě (dohoda o postoupení místa nájemce byla trojstranná) a byly zároveň zjištěny výše popsané nestandardní skutečnosti, pak jediným přesvědčivým závěrem je to, že účelem dohody bylo něco zcela jiného, než co žalobkyně po celou dobu tvrdila. Ani úvahy žalobkyně o neplatnosti nájemní smlouvy nemohou rozptýlit pochybnosti o účelu dohody plynoucí z obsahu správního spisu.
51. Soud nad rámec nezbytného odůvodnění pro zvýšení přesvědčivosti rozsudku doplňuje, že při místním šetření provedeném u pronajímatele provozovny bylo zjištěno, že provozovna byla od poloviny roku 2010 pronajata společnosti P., nájem se žalobkyní byl ukončen. Přinejmenším od roku 2009 se uvažovalo o rekonstrukci objektu, nebyl hledán nájemce menších prostor, u nichž v roce 2009 skončily nájem. V roce 2010 byla provedena rekonstrukce provozovny dle požadavků společnosti P.. Ze spisů stavebního úřadu byl zajištěn přípis pronajímatele provozovny ze dne 31. 5. 2011, v němž je uvedeno, že žalobkyně vypověděla nájemní smlouvu a pronajímatel poté velmi rychle sehnal nového nájemce společnost P.. Tyto listiny ponechané ve vyhledávací (tedy neveřejné) části

daňového spisu tak potvrzují závěr žalovaného, učiněný na podkladě jiných důkazních prostředků, že k převzetí nájmu provozovny panem H. nikdy fakticky nedošlo. Nasvědčují rovněž tomu, že by pronajímatel mohl být s ohledem na záměr rekonstrukce a zajištění jiného nájemce ochotný dohodnout se s žalobkyní na ukončení nájmu. K tomu je třeba uvést, že žalobkyně v řízení nedoložila, že by se pokusila vést s pronajímatelem jednání o ukončení nájmu, což opět zpochybňuje její tezi o tom, že postoupení nájmu panu H. bylo jedinou možností.

52. Soud má za nedůvodnou také námitku žalobkyně týkající se výkladu soukromoprávních smluv daňovými orgány. Úkolem daňových orgánů bylo v daném případě zjistit, zda žalobkyní uplatněný náklad spadá pod § 24 odst. 1 z. d. p. K tomu, aby svým povinnostem dostály, se přirozeně musely zabývat obsahem i výkladem soukromoprávních smluv, na jejichž základě mělo k tvrzeným transakcím dojít. Pokud daňové orgány šetřením zjistily, že ve skutečnosti podle smluv nebylo plněno či nemohlo být plněno, jde o standardní postup v rámci plnění zákonných povinností těchto orgánů, nikoliv o nepřípustný výklad soukromoprávních úkonů, jak tvrdila žalobkyně. Žalovaný nedovožoval povinnost žalobkyně uzavřít místo dohody smlouvu o podnájmu, jen poukázal na to, že by to byl zřejmě výhodnější krok k řešení situace žalobkyně než uzavření předmětné dohody. S tímto závěrem soud souhlasí. Nadto, vzhledem k výše uvedenému, se nejeví jako pravděpodobné, že žalobkyně nevěděla o zájmu společnosti P.. I kdyby o tom nevěděla, podle rychlosti, s jakou došlo k uzavření dohody, se lze domnívat, že s hledáním možného podnájemce se žalobkyně ani nezatežovala. To znovu ukazuje, že zjištění a závěry daňových orgánů o předmětné transakci měly reálný základ. Žalobkyni je však třeba dát za pravdu, že „rada“ žalovaného neplatit nájemné, neboť nájemní smlouva neobsahuje žádnou sankci, není žádoucí chování daňových orgánů. Toho by se státní orgány měly skutečně vyvarovat.
53. K námitce žalobkyně o nestandardnosti podmínek předmětné dohody na straně 13 napadeného rozhodnutí soud uvádí, že sdílí názor žalovaného, jak ostatně vysvětlil výše (srov. bod 39 a násl.). Zaplatit takto vysokou odměnu za dohodnuté plnění je za daných okolností dosti nestandardní a žalobkyně z výše uvedených důvodů takový postup věrohodně nevysvětlila. Lze se žalobkyní souhlasit v tom, že záměna účastníků nájemních smluv je možná a zcela běžná při podnikatelské činnosti, ale těžko lze uvěřit tomu, že by jakýkoliv podnikatel postoupil své místo nájemce provozovny za podmínek sjednaných v předmětné dohodě, pokud by ji neuzavřel se spřízněnou osobou. Diskuze žalobkyně se žalovaným o povaze předávacích protokolů není relevantní. Stěžejním argumentem žalovaného v této souvislosti bylo to, že k předání provozovny panu H. došlo dle předložených předávacích protokolů hladce, a to navzdory tomu, že provozovna tou dobou už měla sloužit jiným nájemníkům (společnosti P. a N. L.). Žalovaný vyšel z toho, že dohodu nebylo možné fakticky naplnit, resp. nic nesvědčí tomu, že k jejímu naplnění fakticky došlo, neboť nájemné za užívání jednotlivých prostor v provozovně hradily společnosti P. a N. L.. To žalobkyně ve své námitce zcela pominula. Konstatování žalovaného, že JUDr. E. nebyl oprávněn za pronajímatele v rozhodné době jednat, je ve světle uvedeného jen podružným tvrzením, které nemá vliv na hodnocení povahy transakce. Soud souhlasí se žalobkyní, že není její povinností znát rodinné vztahy osob, s nimiž obchoduje, či prověřovat zápisy v obchodním rejstříku, ale daňové orgány dostatečně rozkryly vzájemné vazby tím, že zkoumaly historii působení jednotlivých osob v předmětných společnostech, a zmapováním toku peněžních prostředků. Třebaže neprokázaly, že pan H. jakožto tchán pana B. byl jeho osobou blízkou, z jejich zjištění

jako celku lze usoudit, že skutečným účelem předmětné dohody bylo něco jiného, než zúčastnění deklarovali. Tok peněžních prostředků a využívání provozovny jinými osobami než panem H. lze stěží vysvětlit jinak než jako jednání spřízněných osob. Pro žalobkyni tudíž většina zjištění daňových orgánů nemohla být novinkou, jak tvrdila v žalobě, tím méně potřebovala ke zjištění těchto skutečností vyhledávací prostředky daňových orgánů (viz výše body 47 a 48). Žalovaný jí ani v této souvislosti neukládal žádné povinnosti, pouze rozhodující měrou shromáždil indicie ukazující na to, že transakce měla jiný účel, než se navenek zdálo.

54. Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že žalovaný jí uložil sankci ve výši 411 239 Kč v důsledku toho, že ji pan B. neinformoval o dalších zájemcích o nájem provozovny. Uhradit penále je povinností žalobkyně v případě, že jí byla snížena daňová ztráta podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Ke snížení daňové ztráty přistoupil správce daně odůvodněně a povinnost uhradit penále je již jen zákonem předpokládaný důsledek, nikoliv exces daňových orgánů, jak namítla žalobkyně. K závěrečné námitce žalobkyně ve vztahu k ekonomické výhodnosti transakce, soud odkazuje na podrobnou argumentaci obsaženou výše v bodech 39-46.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

55. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 11. července 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu