



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **M. Z.**, zastoupená JUDr. Markem Dvořákem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 142, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 12. 2013, čj. 30390/13/5000-14103-709175, čj. 30391/13/5000-14103-709175 a čj. 30392/13/5000-14103-709175, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 5. 2014, čj. 10 Af 5/2014 – 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 5. 2013, čj. 566719/13/2202-24803-303734, 566721/13/2202-24803-303734 a 566722/13/2202-24803-303734, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Blatné (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009, 2010 a 2011 v souhrnné výši 50 715 Kč a sdělil jí vznik povinnosti uhradit penále v celkové výši 10 143 Kč.

2. Žalovaný rozhodnutími ze dne 27. 12. 2013, čj. 30390/13/5000-14103-709175, čj. 30391/13/5000-14103-709175 a čj. 30392/13/5000-14103-709175, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům, které potvrdil.

II.

3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 30. 5. 2014, čj. 10 Af 5/2014 – 44, žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že uspokojivě nedoložila odchylku od „běžné ceny“ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatelka nezpochybnila, že je spojenou osobou se společností ENERGYSEZZ, spol. s r. o., se kterou sjednala nájemné za pronájem pozemků v symbolické výši. Odchylku od běžné ceny však dostatečně doložila.

6. Důvodem pro sjednání nájemného ve výši 1 Kč za rok byla špatná ekonomická situace nájemce. ENERGYSEZZ je rodinnou společností stěžovatelky a jejího manžela. Její jedinou činností je provoz fotovoltaické elektrárny zbudované na pozemcích ve spoluvlastnictví stěžovatelky, jejího manžela a syna. Stěžovatelka se chovala jako dobrý hospodář, nechtěla-li skomírající společnost zatížit vysokým nájemným. Krajský soud, stejně jako předtím žalovaný, nesprávně posoudil, že stěžovatelka rezignovala na svůj zisk, který by jí plynul z nájemného v běžné výši. ENERGYSEZZ v předmětném období neprodukovala zisk ani dostatečné cash flow k úhradě provozních nákladů a stěžovatelka se svými manželem museli do společnosti investovat vlastní prostředky, aby ji uchránili před úpadkem. Za této situace by bylo absurdní žádat po ENERGYSEZZ úhradu nájemného v běžné výši.

7. Veškerá podpora, kterou stěžovatelka se svým manželem společností ENERGYSEZZ poskytovala, ať již ve formě půjček či faktického odpuštění nájemného, měla za cíl dovést společnost k budoucí prosperitě. Po dosažení tohoto cíle by stěžovatelka upravila výši nájemného na tržní úroveň, jak doložila dodatkem k nájemní smlouvě. Dodatek byl sepsán na popud správce daně, který nepřijal argument, že je v ekonomickém zájmu stěžovatelky nájemné zvýšit v okamžiku, kdy ENERGYSEZZ začne generovat zisk. Výtka krajského soudu ohledně nekonkrétnosti dodatku k nájemní smlouvě byla lichá, protože nebylo možné přesně určit okamžik, kdy činnost ENERGYSEZZ začne být výdělečná.

8. Stěžovatelčino jednání nebylo vedeno snahou o daňovou optimalizaci, ale starostí o svůj majetek v podobě podílu na společnosti ENERGYSEZZ. Krajský soud pochybil, dospěl-li bez bližšího odůvodnění k závěru, že ekonomická situace spojených osob

nemohla být dostatečným důvodem pro odchylku od běžné ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z předmětného ustanovení neplyne způsob doložení rozdílu v cenách, ale je logické, že v podnikatelském prostředí se bude jednat zpravidla o ekonomické důvody.

9. Stěžovatelka dále namítla, že jí mohl být doměřen pouze příjem, který skutečně obdržela. Na nájemném od společnosti ENRGYSEZZ neobdržela ničeho.

10. Nebyl-li rozdíl mezi běžným nájemným a nájemným sjednaným se společností ENRGYSEZZ uspokojivě doložen, vznikl nemajetkový prospěch nájemci, který platil nižší než běžné nájemné. Příjem měl být proto případně dodaněn jemu, nikoliv stěžovateli. Argumentace soudu, že se nejednalo o nepeněžní příjem ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, byla chybná. Podle věty první tohoto ustanovení je příjmem i nepeněžní plnění. Pod písm. a) je pak popsána specifická situace, kdy nepeněžní příjem vzniká pronajímateli. Nepeněžní příjem ale vznikne i nájemci, který platil nižší než běžné nájemné.

IV.

11. Žalovaný měl za to, že správce daně správně zjistil pro dané místo a čas obvyklou výši nájemného, která se lišila od nájemného sjednaného mezi kapitálově spojenými osobami, stěžovatelkou a společností ENRGYSEZZ. Stěžovatelka rozdíl v cenách uspokojivě nedoložila. Špatný ekonomický stav nájemce nebyl způsobitelným důvodem, protože by neměl vliv na výši nájemného mezi nespojenými osobami. Odlišnost sjednané výše nájmu od běžné ceny nebyla doložena ani dodatkem k nájemní smlouvě, ze kterého nevyplynulo, kdy, a zda vůbec, se stěžovatelčiny příjmy z nájemného zvýší na běžnou úroveň.

12. Ohledně námítky, že stěžovatelce nemohl být dodaněn příjem, který neobdržela, žalovaný poukázal na to, že nerealizování části příjmů není rozhodné v režimu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého se základ daně upravuje o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou běžnou.

13. Rozdíl ve výši nájmu oproti běžné ceně nelze považovat za nepeněžní příjem nájemce. Ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů definuje nepeněžní příjem pouze z pohledu pronajímatele.

V.

14. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

15. Kasační stížnost není důvodná.

16. V posuzované věci je především sporné, zda stěžovatelka uspokojivě doložila rozdíl mezi výši nájemného sjednaného se společností ENRGYSEZZ a nájemným, které by bylo sjednáno mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za

stejných nebo obdobných podmínek (tzv. běžná cena) ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

17. Aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích. Správce daně musí prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny, a poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013 – 27, ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013 – 31, ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012 – 52 nebo ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 – 31). Správce daně přitom nemusí dokazovat „zavinění“ (srov. např. rozsudky čj. 9 Afs 92/2013 – 27 nebo čj. 7 Afs 48/2013 – 31).

18. Mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatelka a její nájemce, společnost ENERGYSEZZ, jsou kapitálově spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů, a že sjednané nájemné neodpovídalo běžným cenám. Stěžovatelka také nezpochybnila výši nájemného stanovenou správcem daně jako běžnou cenu.

19. Zákon o daních z příjmů nerozvádí možný způsob doložení odchylky od běžné ceny. V rozsudku ze dne 8. 7. 2014, čj. 7 Afs 93/2012 – 52, kasací soud vyložil „uspokojivé doložení“ rozdílu v cenách tak, že je na daňovém subjektu, aby prokázal, jaké důvody odpovídající principům běžných obchodních vztahů jej vedly k uskutečnění daných obchodních operací. Podle soudu bylo především třeba, aby „poskytl věrohodné vysvětlení, že neobvykle vysoké hrubé ziskové přírážky dosahované ve zdaňovacím období [...] by dosáhl i v případě, že by nebyl ve vztahu k [...] spojenou osobou.“ V rozsudku čj. 1 Afs 101/2012 – 31 soud dovodil, že daňový subjekt „musí 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.“

20. V rozsudku čj. 1 Afs 99/2012 – 52 soud posuzoval skutečnost, že součástí kalkulace prodejní ceny mezi spojenými osobami byl podíl 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 žádné místo. [...] Stěžovatelkou předložená kalkulace tedy nejen že nedoložila její tvrzení o stanovení převodních cen ve výši cen tržních, ale naopak prokázala, že převodní ceny byly značně nadhodnoceny.“

21. I v posuzovaném případě stěžovatelka odůvodňuje symbolickou výši nájemného solidaritou s nájemcem, ve kterém vlastní 50 % podíl. Z pohledu stěžovatelky se jedná o logický a ekonomicky smysluplný postup. Nelze jím však uspokojivě doložit odchylku od běžné ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka by předešla

úpravě základu daně podle předmětného ustanovení, pokud by prokázala, že výše nájemného byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu (srov. rozsudek čj. 1 Afs 99/2012 – 52), tedy že nájemné by bylo sjednáno z objektivních důvodů ve stejné výši, i kdyby nájemcem byla nespojená osoba. Z argumentace stěžovatelky vyplývá přesný opak, tvrdí-li, že za stanovením nájemného ve výši 1 Kč ročně stála snaha pomoci spojené osobě a tím ochránit vlastní investici v ní.

22. Neobstála ani námitka stěžovatelky, že jí nemůže být dodaněn příjem, který neobdržela. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se základ daně upraví o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a běžnou cenou. Skutečný rozdíl mezi příjmy a výdaji daňového subjektu není při postupu podle tohoto ustanovení rozhodný.

23. Soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že odchylka od běžné ceny měla být dodaněna společnosti ENERGYSEZZ, která měla z podhodnocení výše nájemného ekonomický prospěch. Stěžovatelka se nemýlí, že druhá věta § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů neomezuje obecnou normu obsaženou ve větě první (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, čj. 8 Afs 66/2013 – 49). Na posuzovanou věc ale výklad § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů neměl vliv. Při sjednání jiných než běžných cen mezi spojenými osobami správce daně postupuje podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a základ daně upraví subjektu, který obdržel netržní cenu. To platí, je-li sjednaná cena vyšší než běžná, i je-li nižší (srov. např. rozsudek čj. 1 Afs 101/2012 – 31). Pokud si spojené osoby sjednají vyšší než běžnou cenu, správce daně sníží poplatníkovi základ daně o tento rozdíl. O stejnou částku se zvýší výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji subjektu, který zaplatil vyšší než běžnou cenu (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 19. zákona o daních z příjmů), aby mu nezůstala neoprávněná výhoda v podobě nižšího základu daně. Pokud si spojené osoby sjednají nižší než běžnou cenu a rozdíl je následně dodaněn příjemci této nižší ceny, plátcí nižší ceny nevznikne z pohledu daní z příjmů žádná výhoda. Správce daně správně postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rozdíl oproti tržní výši nájemného dodal stěžovateli.

24. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 16. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu