

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **LURA – K, s. r. o.,** se sídlem Zelenky – Hajského 1163/15, Praha 3, zastoupená JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Palackého 359, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2011, č. j. 31 Af 29/2010 – 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2011, č. j. 31 Af 29/2010 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 28. 2. 2011, č. j. 31 Af 29/2010 – 39, zamítl žalobu žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 12. 2009, č. j. 7764/09 - 1200 – 601251, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou ze dne 22. 12. 2008, č. j. 66516/08/253922608123, tak, že se stěžovatelce dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 snižuje z částky 95 040 Kč na částku 67 440 Kč a penále z částky 19 008 Kč na částku 13 488 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka především brojila proti posouzení odvolací námitky týkající se částky ve výši 250 000 Kč na opravu opěrné zdi, neboť podle jejího názoru se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V žalobě stěžovatelka tvrdila, že se stala jejím vlastníkem, naproti tomu finanční ředitelství dospělo k závěru, že vlastnictví k opěrné zídce v rozhodnou dobu, tj. v roce 2006, neprokázala. Krajský soud poukázal na

stávající judikaturu civilních soudů, podle které je opěrná zeď nemovitostí a tvoří součást pozemku, k němuž přiléhá. V daném případě se jedná o zídku zbudovanou z důvodu opory pozemku přiléhajícího ke korytu vodního toku Bělá bez dalšího samostatného hospodářského významu. Tvrzení stěžovatelky podpořené posudkem vypracovaným znalcem Josefem Rolečkem dne 3. 8. 2009 podle krajského soudu prokazuje hlavní smysl a důvod existence zídky, tedy oporu a ochranu pozemku. Předmětná opěrná zídka stojí na pozemku p. č. 1278/1 v k. ú. Černíkovice, který tvoří břeh a koryto vodního toku Bělá a je ve vlastnictví státu, přičemž právo hospodaření s ním má Povodí Labe, s. p. Tento pozemek neměla stěžovatelka v roce 2006 v nájmu a neměla tak podle krajského soudu povinnost na své náklady provádět stavební úpravy na cizím majetku. Jestliže je provedla, neměla sjednáno žádné vypořádání vynaložených nákladů s vlastníkem nemovitosti. Podle krajského soudu tak nemohla ve zdaňovacím období roku 2006 účinně uplatnit jako daňově uznatelné výdaje vynaložené na stavbu opěrné zídky, neboť nešlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Hodnocení otázky vlastnictví předmětné opěrné zídky finančním ředitelstvím shledal krajský soud nesprávným, ale v závěru ohledně daňové otázky se s finančním ředitelstvím shodl. Zrušení rozhodnutí finančního ředitelství by bylo přepjatým formalismem a žádným hmatatelným důsledkem pro stěžovatelku, neboť i při odlišném právním hodnocení vlastnictví opěrné zídky zůstává nezměněn závěr o nemožnosti uplatnění výdajů na její stavbu jako daňově uznatelných, takže by došlo pouze ke zbytečnému prodlužování řízení.

Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedla, že se v zásadě ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně posouzení vlastnických otázek, nicméně nelze bez dalšího přijmout závěr, že nebyla-li oprava zídky provedena na majetku stěžovatelky, ale na majetku cizím, nevznikl stěžovatelce nárok na odečtení vynaložených nákladů od základu pro výpočet daně z příjmu. K procesnímu postupu soudu stěžovatelka poukázala na to, že pokud finanční ředitelství učinilo závěry, které krajský soud odmítl a odlišně hodnotil vlastnické právo k opěrné zídce, pak na zjištění a závěry soudu nemohla reagovat. Bylo proto na místě rozhodnutí finančního ředitelství zrušit, věc vrátit zpět a finanční ředitelství zavázat právním názorem krajského soudu. Uvedený postup by nebyl přepjatým formalismem, neboť jde o zachování práva stěžovatelky na spravedlivý proces. Jako další důvod podané kasační stížnosti uvedla stěžovatelka, že krajský soud neprovedl důkaz výslechem jí navržených svědků. Konečně krajskému soudu vytýkala nesprávné posouzení ekonomických a věcných souvislostí budování opěrné zídky. Podle stěžovatelky byla hlavním důvodem jejího vybudování ochrana pozemku a stavby, v nichž byla stěžovatelka v nájmu, před záplavami. Ekonomický přínos stavby pro stěžovatelku je právě ochrana jí najatého nemovitého majetku před škodami, které by mohly způsobit záplavy, jež se v místě opakují a jež působí škody v součtu vyšší než náklady na vybudování zídky. Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 7. 5. 2004 byl Povodím Labe, s. p. Hradec Králové, udělen na základě žádosti souhlas s opravou opěrné zdi vodního toku Bělá. Dne 27. 7. 2004 vydal Městský úřad v Rychnově nad Kněžnou pod č. j. ŽP 474/04 – No povolení ke stavbě vodního díla MUDr. Luboši Koblásovi. Projekt podle tohoto stavebního povolení řeší obnovu povodní poškozené a zničené opěrné zídky na pravém břehu vodního toku Bělá v délce cca 36 m, která liniově navazuje na stávající břehové opevnění. Jednou z podmínek pro provedení stavby je, že bude dokončena do 30. 11. 2006. Stavbou je podle stavebního povolení dotčen pozemek p. č. 12 v k. ú. Černíkovice. Podle předávacího protokolu č. 13/2004 ze dne 30. 10. 2004 byla stavba uvedeného dne předána MUDr. L Koblásovi. Při místním šetření provedeným správcem daně dne 29. 2. 2009 u firmy Remont, s. r. o. (dále jen „zhotovitel“), bylo podle sdělení jejího jednatele zjištěno, že stavba opěrné zídky byla zahájena v dubnu 2004 a byla prováděna do roku 2006. Na konci roku 2004 byla zídka vyzděna po celé délce, ale nebyla dokončena na výšku, přičemž chybělo asi 0,5 m. V květnu 2006 byla zídka dokončena a v průběhu roku 2006 probíhaly terénní úpravy a zaměření stavby. O povolení k užívání stavby opěrné zídky požádal MUDr. L. Koblása dne 3. 5. 2006. Pro neúplnost kolaudačních dokladů bylo kolaudační řízení přerušeno a o jeho dokončení řízení požádala stěžovatelka dne 5. 3. 2009 s tím, že došlo ke změně vlastníka. Na základě geometrického zaměření bylo zjištěno, že v projektové dokumentaci nebyly správně označeny hranice pozemků p. č. 1278/1 (vodní tok) a sousední p. č. 12 podle katastrální evidence pozemků. V návaznosti na toto zjištění uzavřela dne 16. 2. 2009 stěžovatelka s Povodím Labe, s. p., který má právo hospodaření k pozemku p. č. 1278/1 v k. ú. Černíkovice ve vlastnictví státu, smlouvu o zřízení věcného břemene. Podle této smlouvy zůstane vybudovaná opěrná zídka po dokončení a zkolaudování ve vlastnictví stěžovatelky a Povodí Labe, s. p. se zavazuje strpět na tomto pozemku umístění opěrné zídky a vstupování stěžovatelky za účelem provádění nezbytných oprav a revizí opěrné zídky. Dne 14. 4. 2009 vydal Městský úřad Rychnov nad Kněžnou pod č. j. ŽP 11082/09 - 267/2009/Nos rozhodnutí o povolení změny stavby před dokončením a uvedení stavby vodního díla „Opěrná zeď vodního toku Bělá“ do trvalého užívání.

Nárok na odpočet daně stěžovatelka uplatnila na základě přijaté faktury od zhotovitele ze dne 22. 12. 2006 s provedenými pracemi vymezenými jako „oprava teras po povodni č. p. 19 Černíkovice – cena doh“. Podle předávacího protokolu č. 19/2006 ze dne 14. 12. 2006 byly opravy opěrné zídky zahájeny dne 24. 4. 2006 a dokončeny dne 8. 12. 2006. Správci daně předložila stěžovatelka smlouvu o nájmu nebytových prostor, kterou dne 20. 12. 2005 uzavřela s MUDr. L. Koblásou, jako pronajímatelem, který je zároveň jednatelem stěžovatelky, tudíž zastupoval při uzavření nájemní smlouvy obě smluvní strany. Tato smlouva se týkala pronájmu domu č. p. 19 s přilehlými budovami a pozemků p. č. č. 12 a 19 v k. ú. Černíkovice. Uvedené nemovitosti byly pronajaty stěžovatelce od 1. 1. 2006 na dobu neurčitou za účelem zřízení skladů a jednací místnosti. Stěžovatelka se zavázala udržovat pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu na vlastní náklady. Nájemné bylo sjednáno ve výši 23 900 Kč měsíčně. Dne 3. 1. 2005 byl mezi stejnými osobami uzavřen dodatek č. 1 k nájemní smlouvě, podle kterého berou obě smluvní strany na vědomí a souhlasí s tím, že „z odstavce I. nájemní smlouvy vyplývá i povinnost nájemce dokončit opravy teras po „Velké povodni“ podle schválené stavební

dokumentace, které jsou nutné k zajištění stability a statiky pronajatých pozemků a budov“.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se 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.

V dalších odstavcích citovaného ustanovení je pozitivně vymezeno, co je také výdajem ve smyslu prvého odstavce. To znamená, že výdaje vyjmenované v odstavci druhém se považují za výdaje podle odstavce prvého, aniž by bylo nutné prokazovat, že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Neznamená to však, že daňově účinné jsou jakékoliv výdaje. V ust. § 25 zákona o daních z příjmů je negativně vymezeno, co zejména nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat.

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Od základu daně si tedy nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v § 24 odst. 1 věta první takto: 1. musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, 2. tyto příjmy musí být zdanitelné, 3. vynaložení výdajů musí být prokázáno, 4. výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, 5. tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Ve větě druhé citovaného ustanovení jsou tyto podmínky dále zpřesněny ve vztahu ke kompenzovaným účetním operacím. Rozdíl mezi ust. § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že v případě výdajů podle odst. 2 není stanovena pro výdaje nutná věcná souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka.

V dané věci bylo v průběhu správního řízení prokázáno, že předmětné výdaje byly vynaloženy na stavbu opěrné zídky a sporné je, zda náklady uplatněné stěžovatelkou v souvislosti s její stavbou lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů totiž nestanoví podmínku, že je možné pro zjištění základu daně odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem. To ostatně dokládá i příkladný výčet odečitatelných výdajů v dalších odstavcích citovaného ustanovení. To neznamená, že by závěry krajského soudu ohledně určení vlastníka opěrné zdi byly mylné, neboť opěrné zdi nepředstavují stavbu ve smyslu ust. § 120 odst. 2 o. z., ale zásadně tvoří součást pozemku, přičemž tak je tomu i v daném případě, kdy zeď slouží jako opora pozemku a nemá samostatný hospodářský význam, a tedy jako samostatná stavba nemá ani opodstatnění. Tento závěr vychází ze současné právní teorie i judikatorních závěrů soudů, např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 8. 2006, sp. zn. 25 Cdo 300/2005, www.nsoud.cz, na které krajský soud odkázal a ke kterému Ústavní soud v usnesení ze dne 22. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 871/06, dostupném na www.nalus.cz, uvedl, že *„právní názor, který v kritické otázce právního*

posouzení "opěrné zdi" jako součásti nemovité věci, totiž pozemku, jemuž "slouží jako opora a ochrana", resp. pozemku sousedícího s řečištěm odpadního kanálu", vyslovil dovolací soud, není nejen zhodnotitelný jako prima facie nesprávný (což pro ústavněprávní závěr již postačuje), nýbrž mu nelze zjevně ničeho vytknout ani z hledisek "podústavní" správnosti." Protože se opěrná zeď stala součástí pozemku p. č. 1278/1 v k. ú. Černíkovice, který je ve vlastnictví státu, je rovněž ve vlastnictví státu. Nelze proto přijmout pojetí skutkového stavu ohledně vývoje stavby opěrné zídky, jak je popsán v doplnění odvolání ze dne 14. 2. 2011: „*V r. 06 převzala užívání a údržbu nemovitostí společnost LURA-K s.r.o. Nechala si zpracovat nabídku a objednala si zpracovat nabídku a objednala stavební práce na dokončení. Kolaudace v červnu 06 neproběhla hlavně z důvodu požadavku Povodí Labe k zaměření opěrné zdi. I po dodání požadavku kolaudace neproběhla. Až v současné době při aktualizaci záležitosti jsem byl požádán příslušnými úřady poprvé i o dodání zaměření okolních pozemků z důvodu zřízení věcného břemene pro vlastníka opěrné zdi. To znamená, že jsem od začátku prosince 08 o tomto mechanismu nevěděl a LURA-K s.r.o. je tedy vlastníkem a zhodnocuje svůj majetek o hodnotu opěrné zdi.*" Na tom nic nemění ani ujednání mezi stěžovatelkou a Povodím Labe, s. p. ve smlouvě o zřízení věcného břemene.

Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, uvedl, že „*(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 (zveřejněném na www.judikatura.cz), 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 (zveřejněném na www.judikatura.cz). 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 Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 (zveřejněném na www.nssoud.cz) 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.*"

Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, dospěl k závěru, že *„(n)aprosto převažujícím motivem pro podnikání je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Bylo by nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Vždyť podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ta také musí podnikatel sdílet. Pokud totiž jeho úvaha týkající se vynaložených nákladů na nákup zboží, služeb či investičního záměru se ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 zákona o daních z příjmů lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně. Zákonným 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.“*

Ekonomická podstata právních vztahů, s nimiž výdaje vynaložené na stavbu opěrné zídky souvisejí, nebyla v předmětné věci finančním úřadem, finančním ředitelstvím ani krajským soudem dostatečně posouzena. Stavbu opěrné zídky lze považovat za plnění z nájemní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a MUDr. L. Koblásou dne 20. 12. 2005, resp. o udržování pronajaté nemovitosti v provozuschopném stavu ve smyslu dodatku č. 1 ze dne 3. 1. 2006 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor, který do této povinnosti zahrnuje rovněž dokončení opravy teras. Zvláštní úprava údržby pronajatých nemovitostí oproti obecné úpravě v občanském zákoníku je v souladu se zásadou autonomie vůle vyjádřené v ust. § 2 odst. 3 o. z., podle něhož si mohou účastníci občanskoprávních vztahů upravit vzájemná práva a povinnosti odchylně od zákona, pokud toto zákon výslovně nezakazuje nebo nevyplývá z povahy jeho ustanovení něco odlišného. Nabídka určitého bonusu v případě uzavření nájemní smlouvy bezpochyby představuje podnikatelskou strategii. Nájemci umožňuje dosáhnout cíle v podobě nájmu věci, tedy většinou zvýhodnění vůči ostatním zájemcům o vstup do nájemního vztahu. Pronajímateli v případě plnění spojeného s pronajímanou věcí umožňuje věc vůbec pronajmout, v dalších případech uspokojit jiné své potřeby, např. údržbu zahrady formou sekání či její estetické zkrášlení výsadbou stromků. Pokud byl v daném případě vodní břeh trvale rozplavován směrem do zahrady, pak by uplatnění domu na nájemním trhu s nemovitostmi bylo logicky nižší. O pozitivním vlivu opěrné zídky na stav pronajatých nemovitostí svědčí i

závěry posudku vypracovaného znalcem Josefem Roleček, podle něhož zaručuje opěrná zídka *„další bezproblémové užívání pozemku zahrady s parcelním číslem 12 a funkčnost přípojek vody a kanalizace, které tvoří příslušenství rodinného domu čp. 19. Lze konstatovat, že vybudování nové nábřežní opěrné zdi také zvyšuje stabilitu rodinného domu čp. 19. Nevybudováním břehové opěrné zdi by docházelo k trvalému rozplavování břehu vodního toku směrem do zahrady. Při případných velkých záplavách nebo povodních by docházelo i k odplavování značného množství zeminy, případně k poškozování nebo přímo destrukci přípojek vody a kanalizace. Při zvláště intenzivních povodních je možno předpokládat narušení svahu zahrady a tím i případné ohrožení stability rodinného domu čp. 19.“*

Pro posouzení ekonomické podstaty právních vztahů je dále rozhodující určit vztah mezi stěžovatelkou a pronajímatelem. Nejedná se totiž o osoby nezávislé, nýbrž o osoby spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů, neboť pan MUDr. L. Koblása je pronajímatelem předmětných nemovitostí a zároveň i jednatelem stěžovatelky. Je tedy na místě posoudit, zda vybudování opěrné zídky je opravdu plněním, jaké by si mohly spolu z ekonomicky racionálních důvodů sjednat dva navzájem nezávislé tržní subjekty, a to při zohlednění dalších ujednání v nájemní smlouvě (zejména výše nájemného a doby trvání nájmu) a případné mezi nimi existující obchodní praxe. Je totiž možné, že vybudování zídky je ve skutečnosti (z hlediska své ekonomické podstaty) pouze výsledek snahy MUDr. L. Koblásy (který stěžovatelku fakticky ovládá) nahradit terasy postižené povodní, které zpevňují pozemky v jeho vlastnictví, výhodnějším způsobem než realizací stavby ve vlastní ekonomické režii, a sice prostřednictvím stěžovatelky a následným odpočtem uplatněných výdajů. Indikátorem takového stavu by byla odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Cenami v tomto ohledu je nutno rozumět hodnotu komplexu peněžitých i nepeněžitých plnění poskytovaných stěžovatelkou MUDr. L. Koblásovi, tedy zejména hodnotu nájemného i stavebních prací na zídce. Pokud by nebyla tato odlišnost uspokojivě doložena, upravil by správce daně podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Zároveň platí, že nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

V daňovém řízení je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se již Nejvyšší správní soud komplexně zabýval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Finanční úřad řádně zjistil cenu sjednanou mezi spojenými osobami, kterou tvoří nájemné a cena opěrné zídky. Bylo by tedy na správci daně, aby rovněž zjistil cenu referenční a provedl srovnání. Nutnou, nikoli dostačující, podmínkou úpravy základu daně je, že by rozdíl mezi cenami existoval. Správce daně ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

Ke zjišťování referenční ceny Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. ledna 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, uvedl, že správce daně musí být *„schopen unést břemeno*

tvrzení i břemene důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“

Prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by stěžovatelka neprokázala zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena odlišná cena sjednána, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že v rozsahu, ve kterém by skutečně dosažená cena, tj. hodnota komplexu peněžitých i nepeněžitých plnění poskytovaných stěžovatelkou MUDr. L. Koblásovi, tedy hodnota nájemného i stavebních prací na zídce, převyšovala referenční cenu, by nebyla odečitatelným výdajem podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na výše uvedené je tedy stížní námitka, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, důvodná.

Pokud by však závěry krajského soudu byly správné, nelze považovat za vadný jeho postup, kdy se pro svůj závěr shodný se závěry finančního ředitelství rozhodl nerušit napadené správní rozhodnutí. Důsledkem takového postupu by bylo pouze zbytečné prodlužování řízení, neboť jediným možným procesním vyústěním by bylo opět pouze potvrzení závěru rozhodnutí finančního ředitelství, byť s rozdílným odůvodněním. Procesní práva stěžovatelky tak nebyla postupem krajského soudu nijak zkrácena. S ohledem na právní závěry krajského soudu nepředstavuje pochybení ani neprovedení důkazů výslechem svědků k průběhu a okolnostem stavby opěrné zídky v letech 2004 a 2006. Tyto námitky stěžovatelky proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými.

Se závěry, které finanční ředitelství učinilo ohledně možnosti odečíst výdaje spojené se stavbou opěrné zídky stěžovatelkou, a které aproboval i krajský soud, se ovšem Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže. Jak bylo vyloženo výše, ekonomická racionalita vynaložení výdajů, a tedy naplnění podmínek generální klausule v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se na základě dosavadních zjištění jeví být možná a pravděpodobná. Není však vyloučeno, že se (z pohledu stěžovatelky) o ekonomicky racionální transakci nejednalo s ohledem na to, že stěžovatelka a MUDr. L. Koblása jsou spojenými osobami.

Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. listopadu 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu