

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní obor: Zdanění a daňová politika



Převodní ceny v judikatuře

Nejvyššího správního soudu

Autor bakalářské práce: **Simona Králová**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Libor Frýzek**

Rok obhajoby: **2011**

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Převodní ceny v judikatuře Nejvyššího správního soudu“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 12.6.2011

.....

Podpis

Poděkování:

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce, Ing. Liboru Frýzkovi, zejména za odborné vedení, cenné rady, poskytnuté materiály a vstřícný postoj při vypracování této bakalářské práce.

Abstrakt

Cílem této práce je na základě analýzy vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu v oblasti převodních cen identifikovat obecné principy výkladu zákona Nejvyšším správním soudem, které nejsou přímo obsaženy v ustanoveních českého zákona a poskytnout poplatníkům praktické vodítko, jak zákon vykládat a postupovat v praxi.

Práce je rozdělena do tří částí. V první části jsou uvedeny právní předpisy související s problematikou převodních cen v podmínkách České republiky. Druhá část se zabývá podrobnou analýzou vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu týkající se převodních cen. V třetí části jsou formulovány principy zjištěné na základě této analýzy.

Klíčová slova: převodní ceny, transferové ceny, judikatura, Nejvyšší správní soud

Abstract

Based on the analysis of selected decisions of The Supreme Administrative Court in the area of transfer pricing, this document aims at identifying the general interpretation principles of the law by The Supreme Administrative Court. It also provides taxpayers with guidelines how to interpret the law and act in practice.

The work is divided into three parts. The first part introduces legal regulations in the Czech Republic that relate to transfer pricing. In the second part, selected decisions of The Supreme Administrative Court in the area of transfer pricing are analysed. In the third part, the identified principles are formulated.

Keywords: transfer pricing, practice of the courts, The Supreme Administrative Court

Obsah

1	Úvod	7
2	Právní předpisy upravující oblast převodních cen.....	8
2.1	Zákon o daních z příjmů	8
2.2	Směrnice o převodních cenách.....	11
2.3	Pokyny Ministerstva financí ČR	15
2.4	Arbitrážní konvence	15
2.5	Judikatura Nejvyššího správního soudu.....	15
3	Analýza judikatury Nejvyššího správního soudu	16
3.1	Judikát č. j. 7 Afs 74/2010 – 81	16
3.2	Judikát č. j. 1 Afs 60/2006 – 94	21
3.3	Judikát č. j. 2 Afs 42/2008 – 62	27
3.4	Judikát č. j. 5 Afs 143/2006 – 72	35
3.5	Judikát č. j. 8 Afs 51/2009 – 61	42
4	Srovnání české právní úpravy a judikatury NSS.....	50
5	Závěr.....	55
6	Literatura a informační zdroje	57

1 Úvod

Převodní neboli transferové ceny jsou zjednodušeně „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými“. [2]

Problémy převodních cen se nejdříve vyskytly mezi spojenými osobami, které působily na území jednoho státu. Nyní je však středem pozornosti hlavně mezinárodní zdanění těchto osob, které je o to složitější. [12] Tyto osoby mohou mezi sebou záměrně sjednávat ceny odlišné od tržních, aby si snížily svou daňovou povinnost.

V současné době vlády mnohých zemí musí čelit rostoucím schodkům státního rozpočtu. Stát se tuto situaci snaží řešit vyššími daňovými příjmy. Daňové správy jednotlivých států proto soustřeďují svou pozornost na oblast převodních cen. Nadnárodní společnosti se musí na problematiku převodních cen více zaměřit a současně vynaložit i více nákladů v této oblasti, protože budou podléhat přísnějším a častějším kontrolám ze strany finančních úřadů. Počet kontrol převodních cen se zvyšuje také v České republice. Většina zemí se řídí Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, ale každá země si ji může vyložit odlišně. Proto mohou vznikat spory mezi finančními úřady dvou států. Zmírnit neshody týkající se stanovení převodních cen může jejich dokumentace nebo spojené osoby mohou se správcem daně domluvit předběžnou cenu. [4] [11]

Správci daně se v rámci kontrol převodních cen soustřeďují na určitá odvětví. Je to například automobilový průmysl, spotřební zboží a farmaceutický průmysl. [11] Správci daně vyhledávají právě tato odvětví, protože je provozují společnosti, které mají pobočky po celém světě a přeprodávají si materiál, polotovary nebo hotové výrobky a je větší šance převodu zisků z jedné země do druhé, a tím i snížení daňové povinnosti.

Tyto ekonomicky nebo personálně spojené osoby „zabývající se mezinárodním obchodem mohou upravit ceny zboží vyrobeného v jedné zemi a prodávaného v jiné zemi tak, aby se největší část zisku soustředila v té z obou zemí, kde je daňové zatížení nižší“. [12]

Vysoké zisky nebo ztráty spojených osob mohou být důvodem pro pravděpodobnější výskyt kontrol převodních cen. Správci daně také zaměřují svou pozornost na obchody

se zeměmi, které jsou označovány jako tzv. daňové ráje. [11] Této oblasti se věnují více, protože společnosti se snaží své zisky převést právě do daňových rájů, kde by platily nižší nebo žádné daně.

Cílem této práce je na základě analýzy vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu v oblasti převodních cen identifikovat obecné principy výkladu zákona Nejvyšším správním soudem, které nejsou přímo obsaženy v ustanoveních českého zákona a poskytnout poplatníkům praktické vodítko, jak zákon vykládat a postupovat v praxi.

Práce je rozdělena do tří částí. V první části jsou uvedeny právní předpisy související s problematikou převodních cen v podmínkách České republiky. Druhá část se zabývá podrobnou analýzou vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu týkající se převodních cen. Zde je použita metoda analýzy. V třetí části jsou formulovány principy zjištěné na základě této analýzy využitím metody syntézy.

2 Právní předpisy upravující oblast převodních cen

2.1 Zákon o daních z příjmů

V českém zákoně problematiku převodních cen upravuje především § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento odstavec ve větě první před středníkem říká: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl;...“. Zde je definována „cena obvyklá“.

Dále je zde uvedeno: „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.“. Tímto zvláštním právním předpisem je Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

Správce daně může tedy upravit základ daně daňovému subjektu, pokud neuvede ekonomicky racionální důvody, které ho vedly k sjednání odlišné ceny od ceny obvyklé. Pak je na správci daně, aby posoudil, jestli jsou tyto důvody dostačující pro to, aby

nebyl základ daně upraven. Této problematice se dále věnuji v níže uvedené analýze vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu.

Součástí tohoto odstavce je i úprava oblasti **úroků u půjček a úvěrů**. „V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije.“

Pojem úroků u půjčky je uveden v § 657 a násl. občanského zákoníku: „Smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu. Při půjčce peněžité lze dohodnout úroky. Při půjčce nepeněžité lze ujednat místo úroků plnění přiměřeného většího množství nebo věcí lepší jakosti, zpravidla téhož druhu.“

Poplatník dle § 2 odst. 3 je daňový nerezident v oblasti daně z příjmů fyzických osob a dle § 17 odst. 4 je to daňový nerezident v oblasti daně z příjmů právnických osob. Společník nebo člen družstva je dle § 2 odst. 2 daňový rezident v oblasti daně z příjmů fyzických osob a dle § 17 odst. 3 daňový rezident v oblasti daně z příjmů právnických osob.

Pokud je tedy věřitelem poplatník (fyzická nebo právnická osoba), který je daňovým nerezidentem nebo je věřitelem společník nebo člen družstva (fyzická nebo právnická osoba), který je daňovým rezidentem, správce daně neupravuje základ daně poplatníka, i když se sjednané ceny mezi těmito spojenými osobami liší od cen obvyklých.

Z § 23 odst. 7 byla **vyškrtnuta** část týkající se odborové organizace. „Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti s nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizací pro nezbytnou provozní činnost.“

Následně jsou v tomto odstavci definovány **spojené osoby**. „Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) **kapitálově** spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) **jinak** spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“

Osoby blízké jsou definovány v § 116 a násl. občanského zákoníku: „Osobou blízkou je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel, partner¹; jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocítovala jako újmu vlastní. Stupeň příbuzenství dvou osob se určuje podle počtu zrození, jimiž v řadě přímé pochází jedna od druhé a v řadě pobočné obě od nejbližšího společného předka.“

Z předešlé části § 23 odst. 7 tedy vyplývá, že spojené osoby se dělí na kapitálově spojené nebo jinak spojené. Kapitálově spojené osoby mohou být spojeny přímo nebo nepřímo prostřednictvím podílu na kapitálu nebo na hlasovacích právech. Dále je zde

¹ Zákon č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství a o změně některých souvisejících zákonů.

podmínka, že tento podíl musí být alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv.

§ 23 odst. 7 je zakončen následujícími informacemi: „Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“

Při mezinárodním zdanění je vnitrostátním předpisům vždy nadřazena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Vyplývá to z ustanovení **§ 37 zákona o daních z příjmů**: „Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se uzavírají z důvodu zdanění jednoho zdanitelného příjmu ve dvou zemích. K dvojímu zdanění může dojít, pokud rezident (právnícká nebo fyzická osoba) jedné země působí i na území jiné země. Jeho příjmy jsou tak zdaněny v jedné zemi na základě rezidentství a v druhé na základě zdroje příjmů z této země. Pokud by tedy mělo dojít k dvojímu zdanění stejného příjmu, může daňový subjekt použít smlouvu o zamezení dvojího zdanění. [12]

2.2 Směrnice o převodních cenách

Z výše uvedeného § 23 odst. 7 je zřejmé, že neobsahuje všechny potřebné informace pro oblast převodních cen. Nejsou zde například metody, které by měl daňový subjekt použít při určení převodních cen, ať už na území tuzemska nebo jsou-li to podniky sdružené. Základním vodítkem pro poplatníky a daňovou správu je tedy **Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy** – Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [3] [5] (dále Směrnice o převodních cenách).

„Pojem sdružené podniky se užívá pro daňové subjekty ekonomicky nebo personálně spojené v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění.“ [2]

Směrnice o převodních cenách by měla sloužit ke sjednocení postupu daňových správ a sdružených podniků v oblasti převodních cen a zmenšit spory mezi nimi. V českých daňových zákonech není žádná zmínka o tom, že by sdružené podniky musely tuto

Směrnici o převodních cenách uplatňovat. „Její závaznost při výkladu Smluv o zamezení dvojího zdanění však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu.“ Členské státy OECD se shodly na použití této Směrnice o převodních cenách, tudíž odpovídá dokumentům, které jsou v čl. 31 Vídeňské úmluvy. Směrnice o převodních cenách je považována za výkladové pravidlo pro článek 9 Modelové smlouvy OECD, dle které země uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění. K této Modelové smlouvě existuje i výkladový Komentář. [2]

Směrnice o převodních cenách obsahuje devět kapitol, z toho první tři kapitoly Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) v roce 2010 novelizovala a devátou kapitolu nově přidala. Ministerstvo financí ČR jednotlivé kapitoly přeložilo a postupně vydalo ve Finančním zpravodaji.

První kapitola se zabývá **principem tržního odstupu**. Na principu tržního odstupu „se členské státy OECD shodly jako na mezinárodní normě pro převodní ceny, která by měla být užívána pro daňové účely skupinami nadnárodních podniků a daňovými správami“. Skupina nadnárodních podniků je „skupina sdružených podniků, která má podnikatelské aktivity ve dvou nebo více zemích“. [5] [3]

Transakce mezi nezávislými podniky jako je prodej zboží nebo poskytnutí služby jsou ovlivněny trhem. Avšak u sdružených podniků může být vliv tržních sil omezen. [5]

Princip tržního odstupu je definován v odstavci 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD takto: „Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“. [5]

Princip tržního odstupu je v českém zákoně definován v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve větě první před středníkem: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl;...“. [2]

Kapitola první Směrnice o převodních cenách se mimo jiné zabývá i **srovnávací analýzou**. Při užití principu tržního odstupu jsou srovnávány podmínky transakcí mezi sdruženými podniky s podmínkami nezávislých transakcí. Pokud mají být podmínky považovány za srovnatelné a existují mezi nimi nějaké rozdíly, nesmí mít tyto rozdíly vliv na prošetřovanou podmínku, např. cenu. Pokud by tyto rozdíly nějaký vliv měly, je nutné je upravit. V kapitole tři je v jednotlivých krocích popsán postup provádění srovnávací analýzy. Musíme vzít v úvahu, že nezávislé subjekty budou posuzovat podmínky transakcí podle jejich prospěchu a hodnotí všechny možnosti. Například zboží prodají takovému subjektu, který jim zaplatí více. Při srovnávání transakcí se musí vzít v úvahu pět faktorů – „charakteristika převáděného majetku či služeb, funkce vykonávané stranami, smluvní podmínky, ekonomické okolnosti stran a podnikatelské strategie“. [5] Musí se zjistit, jak tyto faktory působí na transakce nezávislé i řízené. Každá transakce se něčím liší, ovlivnitelnost těmito faktory bude tedy záležet na každé transakci a zvolené metodě pro určení převodní ceny. [5]

Dále jsou ve Směrnici o převodních cenách v kapitole druhé popsány **metody stanovení převodních cen**. Použití některých metod je v realitě obtížné, jelikož nemusíme nalézt všechny potřebné informace. Některé transakce mohou být jedinečné, tudíž zde nemusí existovat transakce srovnatelné. Tyto metody se dělí na:

1. tradiční transakční metody [12]:

- a) metoda srovnatelné nezávislé ceny (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUP*)
 - správci daně tuto metodu preferují nejvíce
 - princip: srovnání ceny kontrolované transakce s cenou nezávislé transakce
 - tato nezávislá transakce musí být srovnatelná s kontrolovanou transakcí
 - podmínka: vysoký stupeň srovnatelnosti
 - výhoda: spolehlivá metoda – pokud existuje dostatečně srovnatelná nezávislá transakce
 - nevýhoda: nemusí existovat dostatečně srovnatelná nezávislá transakce
- b) metoda ceny při opětovném prodeji (*Resale Price Method – RPM*)
 - princip: vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodáván nezávislému podniku; cena při opětovném prodeji je

snížena o přiměřené cenové rozpětí (částka, kterou chce opětovný prodejce pokrýt náklady a zisk)

- výhoda: potřeba nižšího stupně srovnatelnosti mezi nezávislými a kontrolovanými transakcemi než u CUP
- nevýhoda: obtížné ocenit přidanou hodnotu a zisk dalšího prodejce

c) metoda nákladů a přírážky (*Cost Plus Method – CPM*)

- princip: vychází z nákladů dodavatele zboží a služeb v kontrolované transakci; k těmto nákladům se následně přičte zisk, který se určí podle tzv. ziskové přírážky
- vhodná spíše pro kontrolu již vypočtených převodních cen
- nevýhoda: obtížnost odhadu ziskové přírážky

Pokud nejsou dostupné informace o srovnatelných transakcích a nelze tedy užít tradiční transakční metody. Alternativou je použití transakčních ziskových metod.

2. transakční ziskové metody [12]:

a) metoda rozdělení zisku (*Profit Split Method – PSM*)

- určuje rozdělení zisku mezi zúčastněné subjekty podle předem stanoveného stanoviska; zisk se dělí v poměru, v jakém by byl rozdělen mezi nezávislými podniky za srovnatelných podmínek
- výhoda: bere ohled na rozdělení podle funkcí či odpovědnosti mezi sdruženými podniky
- nevýhoda: důležitost vnějších údajů trhu

b) transakční metoda čistého rozpětí (*Transactional Net Margin Method – TNMM*)

- zkoumá čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje subjekt v kontrolované transakci vůči přiměřenému základu jako jsou například tržby nebo náklady
- postup stanovení převodní ceny podobný metodě nákladů a přírážky či metodě ceny při opětovném prodeji
- výhoda: požadována menší srovnatelnost mezi řízenou a nezávislou transakcí
- nevýhoda: nebere v úvahu ztráty

V dalších kapitolách Směrnice o převodních cenách řeší otázku provádění srovnávací analýzy, zabránění sporům v oblasti převodních cen (jak je řešit), dokumentace k převodním cenám a další.

2.3 Pokyny Ministerstva financí ČR

Ministerstvo financí České republiky vydalo metodické pokyny, které nejsou právně závazné a jsou pouze návodem jak postupovat v problematice převodních cen v České republice. Jsou to **pokyny** D-332, D-333 a D-334 [2].

Pokyn D-332 je stručné shrnutí Směrnice o převodních cenách pro podmínky v České republice. Pokyn D-333 popisuje závazné posouzení toho, jak byla stanovena cena, kterou si mezi sebou sjednaly spojené osoby. Pokyn D-334 popisuje doporučené množství dokumentace k převodním cenám pro transakce mezi spojenými osobami.

2.4 Arbitrážní konvence

Dalším právním předpisem je **Arbitrážní konvence**. Tento právní předpis se týká převodních cen v rámci států Evropské unie. Arbitrážní konvence řeší spory mezi státy EU ohledně převodních cen, pokud byl zisk jedné společnosti zdaněn ve více zemích. [1]

2.5 Judikatura Nejvyššího správního soudu

Převodní ceny se také řídí **judikáty Nejvyššího správního soudu**. Spory kvůli převodním cenám nelze vyřešit jen podle výše zmíněných předpisů, které jsou pouze obecné. U převodních cen se liší případ od případu. Daňové správy musí tedy posuzovat každý jednotlivý případ, a pokud nastane něco sporného, mohou se řídit již vydanými judikáty, které řešily obdobný případ.

3 Analýza judikatury Nejvyššího správního soudu

Z internetových stránek Nejvyššího správního soudu bylo získáno pět nejvýznamnějších judikátů týkajících se problematiky převodních cen, které byly podrobeny analýze. Účelem analýzy je porovnání české právní úpravy převodních cen (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a samotných judikátů, a dále zdůraznění otázek, které česká právní úprava převodních cen neřeší, proto je musí upravovat judikáty. V závěru analýzy jsou zobecněny principy, které mají judikáty společné a v českém zákoně se neobjevují a poskytnout tak poplatníkům vodítko, jak zákon vykládat a jak postupovat v praxi.

3.1 Judikát č. j. 7 Afs 74/2010 – 81

Úvodní analyzovaný judikát je označen spisovou značkou 7 Afs 74/2010 – 81 [10] a upravuje problematiku stanovení výše ceny nájemného. Následující informace jsou převzaté z výše uvedeného judikátu.

Judikát se spisovou značkou 7 Afs 74/2010 – 81 řeší otázku stanovení výše ceny nájemného mezi pronajímatelkou, kterou je firma 1. Českolipská, a. s. a nájemcem K. K. Finanční úřad v České Lípě v roce 2004 provedl daňovou kontrolu firmy 1. Českolipská, a. s. (dále jen „Českolipská“), se sídlem Jindřicha z Lipé v České Lípě, za rok 2000. Finanční úřad (správce daně) zjistil, že firma Českolipská pronajímala nájemci K. K. nebytové prostory v domech na ulici Jindřicha z Lipé za 406 Kč za m² za rok, což se liší od ceny obvyklé, která je 1800 Kč za m² za rok. Tato společnost také pronajímala bytové prostory na ulici Jindřicha z Lipé stejnému nájemci za 0 Kč navzdory obvyklému nájemnému ve výši 3500 Kč za měsíc. Základ daně firmy Českolipská byl správcem daně upraven podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z důvodu spojení v osobách pronajímatelky a nájemce a neuspokojivého doložení rozdílu výše nájemného. Správce daně tak doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 156 240 Kč.

Firma Českolipská se proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru finančního úřadu odvolala k Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) toto odvolání zamítlo, protože zjistilo další důkazy týkající se nebytových prostor a jejich obvyklého nájemného. Předložilo

nájemní smlouvy na nebytové prostory, které město Česká Lípa pronajímalo na ulici Jindřicha z Lipé v roce 2000 a zkoumalo konkrétní nemovitosti ve stejné historické části, účel pronájmu a délku období, za které bylo obvyklé nájemné placeno. Díky těmto dodatečně zjištěným důkazům finanční ředitelství souhlasilo s cenou obvyklou ve výši 1800 Kč za m² za rok, kterou stanovil správce daně. Finanční ředitelství si znovu doplnilo dokazování po vznesení námitky firmy Českolipská ohledně technického stavu prostor, které pronajímalo město Česká Lípa. Finanční ředitelství proto hodnotilo technický stav nebytových prostor, které firma Českolipská pronajímala. Správce daně vzal v úvahu všechny důkazy firmy Českolipská týkající se technického stavu nebytových prostor.

Firma Českolipská (též „žalobkyně“) podala žalobu u krajského soudu proti rozhodnutí finančního ředitelství, protože zamítlo její odvolání. Dle krajského soudu je ve správním spise dostačující počet podkladů pro to, aby nemovitosti zjištěné dokazováním finančního ředitelství mohly být hodnoceny jako srovnatelné s nemovitostmi pronajímanými. Krajský soud souhlasil v otázce odůvodnění nízkého nájemného pronajímatelky s finančním ředitelstvím. Finanční ředitelství tvrdilo, že z důkazů pronajímatelky („výpovědi svědků a posudek znalce včetně jeho výpovědi“) nelze hodnotit technický stav nebytových prostor jako důvod nízkého nájemného. Důvodem nejsou ani žalobkyní předložené fotografie a CD disk s fotografiemi, protože ukazují stav až z roku 2001 (činnost žalobkyně již ukončena). Žalobkyně tvrdila, že nebytové prostory byly ve špatném stavu, protože činnost byla ukončena z hygienických důvodů. Toto tvrzení ale žalobkyně neprokázala.

Žalobkyně také pronajímala bytové prostory za nájemné ve výši 0 Kč. Podle krajského soudu finanční ředitelství prokázalo, že město Česká Lípa pronajímalo byty ve stejné lokalitě v roce 2000 za vyšší nájemné. Město Česká Lípa pronajímalo dva srovnatelné byty. Jeden byt byl pronajímán za 7000 Kč a druhý za 5000 Kč za měsíc a to odpovídá obvyklému nájemnému 3500 Kč, které stanovilo finanční ředitelství. Žalobkyně odkazovala na byty v ulici Jindřicha z Lipé, které město Česká Lípa pronajímalo v letech 1963, 1964, 1986 a 1987. Finanční ředitelství pomocí dohod o užívání bytu prokázalo, že tyto byty nejsou srovnatelné, protože se jedná o regulované nájemné.

Podle krajského soudu finanční ředitelství prokázalo, že se cena za pronájem bytových a nebytových prostor odlišuje od ceny obvyklé a žalobkyně tento rozdíl uspokojivě

nedoložila podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v Ústí nad Labem (pobočka Liberec) proto zamítnul žalobu, kterou podala žalobkyně kvůli zamítnutí odvolání finančním ředitelstvím.

Poté žalobkyně podala kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu, protože nesouhlasila se zhodnocením důkazů finančním ředitelstvím, které krajský soud sdílel. S tímto zhodnocením důkazů žalobkyně nesouhlasila především kvůli tomu, že výše nájemného bytových prostor odpovídalo vyhlášce města Česká Lípa, a proto bylo nižší než tržní. Dále se žalobkyně obhajovala tím, že předložila mnoho důkazů (fotografie, výpovědi svědků). Žalobkyně (též také „stěžovatelka“) si myslí, že je zřejmé, v jakém roce byly fotografie nebytových prostor pořízeny. Dále také uvádí, že výpovědi svědků v otázce technického stavu nebytových prostor jsou neoprávněně hodnoceny jako neodborné. „Stěžovatelka vytýká finančnímu ředitelství, i správci daně, že nebyla respektována zásada volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a že došlo k jednostrannému výkladu všech provedených důkazů toliko v její neprospěch.“ [10] § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků říká: „Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.“ [10] Podle stěžovatelky finanční ředitelství ani krajský soud neprokázali, že výše nájemného je nižší než cena obvyklá. Stěžovatelka si myslí, že správními orgány nebylo prokázáno, že pronajímatelka a nájemce jsou osoby spojené a díky tomu si mezi sebou sjednali nižší nájemné. Stěžovatelka hodnotila postup krajského soudu pouze jako formalitu.

Nejvyšší správní soud rozhodl takto: „Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.“ [10]

Zdůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu:

1. Nejvyšší správní soud nemůže brát jako přípustnou (podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.) námitku stěžovatelky, podle které nebyla správními orgány prokázána spojitost mezi pronajímatelkou a nájemcem, protože tuto námitku vznesla až v kasační stížnosti a ne před krajským soudem.
2. „V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto

svým tvrzením.“ [10] Existují ale i výjimky z tohoto pravidla. U aplikace ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů je to právě naopak, protože svoje tvrzení musí důkazy podložit správce daně. Nejdříve musí správce daně prokázat, že jde o osoby spojené a že tyto osoby mezi sebou sjednaly ceny, které se liší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Aby mohl správce daně prokázat rozdíl těchto cen, musí nejprve zjistit cenu, která byla skutečně sjednána mezi spojenými osobami a cenu referenční. Referenční cena je cena, která je sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných (obdobných) podmínek a stejné (podobné) zboží či služby. Pokud správce daně bude zjišťovat referenční cenu podle skutečných transakcí mezi nezávislými subjekty, většinou mu vyjde interval takto zjištěných cen. „Správce daně musí pro určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.“ [10]

3. Pokud správce daně prokáže spojitost osob a rozdílnost ceny od ceny referenční, musí nechat prostor daňovému subjektu pro uspokojivé vysvětlení tohoto rozdílu. V tuto chvíli by měl daňový subjekt uvést svá tvrzení a předložit důkazy. Správce daně nesmí upravit základ daně daňovému subjektu, pokud daňový subjekt svojí cenu obhájí a ekonomicky zdůvodní.
4. Správce daně neprokázal, jaký byl technický stav nebytových prostor v roce 2000. Pouze nesouhlasil s vysvětlením a důkazy stěžovatelky, ale to nestačí, protože nese důkazní břemeno a musí technický stav nemovitosti v době pronajímání podložit důkazy. Finanční ředitelství pouze ve svém rozhodnutí uvedlo, že stěžovatelka neprokázala, že nebytové prostory byly ve špatném technickém stavu a jejich dokumentace pocházela až z roku 2001, kdy už byla činnost ukončena. Tato myšlenka je správná, ale správci daně nestačí k tomu, aby prokázal technický stav prostor. Správce daně nemůže pouze tvrdit, že stěžovatelka stav prostor dostatečně neprokázala, protože dokazování je na straně správce daně. To, že stěžovatelka pronajala K. K. nebytové prostory pouze za 406 Kč za m² za rok a on část prostor pronajal firmě SOLITER, a. s. za 2400 Kč za m² za rok, jen naznačuje, že technický stav mohl být způsobilý k podnikání. Podle výpovědi svědků provoz zlatnictví a řeznictví skončil

z osobních a zdravotních důvodů. Toto poukazuje na nesprávné rozložení dokazování mezi stěžovatelku a správce daně, protože stěžovatelka by měla mít ještě prostor pro vysvětlení tohoto tvrzení.

5. Finanční ředitelství správně zjistilo interval referenčních cen nájmu nebytových prostor (1800 – 2200 Kč/m²/rok). Na tento interval přišlo tak, že porovnálo výši nájmu za byty, které byly pronajímány ve stejné ulici a podle finančního ředitelství ve srovnatelném technickém stavu. Finanční ředitelství stanovilo 1800 Kč za m² za rok (dolní hranice intervalu) jako referenční cenu, protože je to pro stěžovatelku nejpříznivější. Tento zjištěný interval bude použitelný, pokud finanční ředitelství v dalším řízení prokáže, že nebytové prostory nebyly ve špatném technickém stavu. Finanční ředitelství udělalo chybu pouze v tom, že opomenulo nebytový prostor ještě s menší výší nájemného (1500 Kč/m²/rok), než které zjistilo. Mělo by zjistit jeho technický stav a v případě obdobného technického stavu doplnit interval referenčních cen o tuto hodnotu. Pokud by nakonec finanční ředitelství díky provedeným důkazům souhlasilo se stěžovatelkou ohledně špatného technického stavu, muselo by zjistit úplně nový interval referenčních cen, aby srovnávané nebytové prostory byly v obdobném technickém stavu.
6. Stěžovatelka namítala, že nájemné bytu bylo v souladu s vyhláškou města Česká Lípa. Byt ale pronajímala K. K. a jeho manželce za nájemné ve výši 0 Kč. Pokud tuto cenu stěžovatelka uspokojivě nevysvětlí, bude muset být považována za cenu nižší než referenční, protože byt v centru města určitě není pronajímán za 0 Kč za běžných podmínek. I kdyby stěžovatelka pronajímala byt za nájemné, které by bylo v souladu s vyhláškou města Česká Lípa (tzv. regulované nájemné), byla by cena pronájmu nižší než referenční, protože regulované nájemné za srovnatelné byty bylo nižší než nájemné tržní (až na výjimky). „Ustanovení § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů vychází z ekonomické logiky, že pokud někdo rezignuje na maximalizaci svého zisku tím, že určitou komoditu poskytuje za nižší než na trhu rozumně dosažitelnou cenu, má k tomu zpravidla nějaké důvody, z nichž některé mohou být legitimní a jiné nikoli.“ [10] Pokud jsou tyto důvody nelegitimní, správce daně může

upravit základ daně daňovému subjektu. Není zřejmé, že by stěžovatelka pronajímala byt za regulované nájemné z legitimních důvodů.

Nejvyšší správní soud tento případ uzavřel tím, že finanční ředitelství nesprávně rozložilo dokazování mezi správce daně a daňový subjekt a nebylo to tak v souladu s § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Z toho vycházelo i to, že finanční ředitelství neprokázalo technický stav stěžovatelkou pronajímaných nebytových prostor. Krajský soud toto nesprávné rozložení důkazního břemene sdílel. Kasační stížnost byla proto shledána jako důvodná. „Krajský soud zruší tedy rozhodnutí finančního ředitelství a vrátí mu věc k dalšímu řízení. Finanční ředitelství bude v dalším řízení vycházet z právního názoru Nejvyššího správního soudu ohledně rozložení důkazního břemene při postupu podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů.“ [10]

Na základě analýzy tohoto judikátu lze konstatovat, že judikát poskytuje návod, jak správně rozložit břemeno tvrzení a břemeno důkazní mezi daňový subjekt a správní orgán (podrobně viz kapitola 4). Dále také, jak by měl správce daně stanovit cenu obvyklou. Měl by mu při zjišťování ceny obvyklé vyjít interval těchto cen a měl by zvolit hodnotu z tohoto intervalu pro daňový subjekt nejvýhodnější. Důležité je poznamenat, že subjekt, který podává kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu, musí všechny námitky vznést již před krajským soudem. Pokud je vznesl až v kasační stížnosti, nelze tyto námitky brát jako přípustné.

3.2 Judikát č. j. 1 Afs 60/2006 – 94

Dále byl analyzován judikát se spisovou značkou 1 Afs 60/2006 – 94 [6], který se zabývá stejnou problematikou jako výše zmíněný judikát, tzn. výší ceny nájemného.

Judikát se spisovou značkou 1 Afs 60/2006 – 94 se zabývá otázkou pronájmu hotelu K. v Č. V. Společnost E. R. C., s. r. o. pronajímala hotel společnosti E. R. I. C., s. r. o. (dále jen „ERIC“). Finanční úřad v Třeboni provedl roku 2004 daňovou kontrolu společnosti E. R. C., s. r. o. (dále jen „ERC“). Správce daně (finanční úřad) v daňovém řízení prokázal podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), že společnost ERC a ERIC jsou osoby spojené v osobách svých společníků. Nájemné, které si mezi sebou tyto společnosti sjednaly, činilo 192,70 Kč (bez DPH) za m² za rok. Tato výše nájemného neodpovídá obvyklé ceně nájemného za

srovnatelné nemovitosti. Společnost ERC uspokojivě nevysvětlila rozdíl mezi sjednanou výší nájemného a cenou obvyklou.

Správce daně při určení ceny obvyklé vycházel z ceny nájemného, kterou zaplatili nájemníci v předcházejícím roce společnosti ERC. Nájemné v předcházejícím roce činilo 1061 Kč za m². Správce daně vzal zároveň v úvahu nájemné v intervalu 530 Kč - 1560 Kč za m² za rok, které je placeno v dané oblasti. Přičemž nájemné ve výši 530 Kč za m² za rok bylo za prostor kina pronajímaného obcí. Správce daně vzal také v úvahu, že nájemce neplatil všechny provozní náklady, které vyžadoval tento pronájem. Znalecký posudek, který vypracoval ing. S., měl za úkol stanovit cenu obvyklou pronájmu hotelu K v Č. V. Finanční úřad však s tímto posudkem nesouhlasil, protože znalec jako cenu obvyklou uvedl 290 Kč za m² za rok, což neodpovídá ceně pronájmu nemovitostí v dané lokalitě.

Znalec Ing. S. ve svém posudku vycházel z ceny pronájmu sedmi nemovitostí, ale pouze čtyři jsou v Č. V. Ani nájemné těchto čtyř nemovitostí nemůže být použito pro výpočet ceny obvyklé. Znalec při výpočtu použil výši nájemného objektu kina, tržnice, části kulturního zařízení a restaurace. Objekt kina byl však městem Č. V. pronajímán za cenu nižší, než je cena obvyklá, protože město chtělo zachovat funkčnost kulturního zařízení. Ing. B. vypracoval znalecký posudek za účelem zjištění ceny pronájmu objektu tržnice. Podle tohoto posudku byla u objektu tržnice použita nižší výměra podlahové plochy, než jaká je ve skutečnosti. Část kulturního zařízení na ulici V. je pronajímána za nízké nájemné, protože se nachází na nelukrativním místě. V případě restaurace na ulici Č. znalec Ing. S. chybně použil při výpočtu výměru tohoto objektu, protože jen část této výměry sloužila k podnikání.

Správce daně se řídil informacemi z projektové dokumentace ke stavbě při zjišťování výměry pronajímaného hotelu K. (stěžovatel namítal výměru o 32 m² nižší), která je součástí stavebního povolení, které bylo vydáno ve zdaňovacím období roku 2001 (před kontrolovaným r. 2002).

Z výše uvedených důvodů finanční úřad zrušil společnosti ERC daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 369 504 Kč a zároveň dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 328 600 Kč za zdaňovací období roku 2002.

Společnost ERC se proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu odvolala k Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, které odvolání zamítlo. Proto společnost ERC podala žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství u Krajského soudu v Českých Budějovicích.

Podle krajského soudu správce daně použil v případě pronájmu hotelu K. v Č. V. ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v souladu se zákonem, když prokázal, že nájemce a pronajímatel jsou osoby spojené v osobách svých společníků a nájemné mezi nimi sjednané se liší od ceny obvyklé. Současně pronajímatel tento rozdíl uspokojivě nevysvětlil, i když se rozdíl snažil objasnit neshodami společníků obou společností. Dále tím, že v dané době u něho byli zaměstnání tři pracovníci, kteří měli na starost hotel K.

Společnost ERC (též „stěžovatel“) nesouhlasila s tím, jak byla vypočítána obvyklá výše nájemného. Krajský soud ale shledal postup správce daně při výpočtu ceny obvyklé jako správný, protože správce daně získal informace o výši nájemného obdobných nemovitostí v dané oblasti v roce 2002 a o ceně za pronájem hotelu K. v roce 2001, kdy byl pronajímán jiným osobám. Krajský soud souhlasil, že cena obvyklá (290 Kč za m² za rok), stanovená znaleckým posudkem Ing. S., neodpovídá ceně pronájmu srovnatelných nemovitostí. Krajský soud se se správcem daně shodnul na tom, že měl použít informace z projektové dokumentace ke stavbě. Stěžovatel tvrdil, že podle soupisu nebytových prostor schváleného Městským úřadem Č. V. ke dni 1. 11. 2004 jsou pronajímány nebytové prostory o 32 m² nižší. Krajský soud ale s tímto tvrzením nesouhlasil, protože tento soupis neukazuje, jak vypadaly pronajímány prostory v roce 2002. Krajský soud uvedl, že správce daně postupoval v souladu s § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tento odstavec říká: „Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.“

Krajský soud považoval jako irelevantní námitku stěžovatele ohledně dalšího pronájmu hotelu K. Stěžovatel se obhájoval tím, že nájemce hotel K dále pronajímal a jeho výnosy byly zdaněny, tudíž stát nepřišel o své příjmy. Podle soudu je tento fakt

z pohledu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bezvýznamný. Krajský soud se také vyjádřil k námitce, kterou stěžovatel vznesl ohledně použití ceny, která byla stanovena pomocí oceňovacího předpisu. Tuto námitku zamítl, protože cena obvyklá se dala určit i bez tohoto oceňovacího předpisu.

Stěžovatel podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu u Nejvyššího správního soudu, protože krajský soud jako irelevantní označil to, že příčinou vztahu mezi pronajímatelem a nájemce nebylo snížení příjmů státu. „Dle názoru stěžovatele by totiž postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl na místě pouze v případě, pokud by vztah mezi personálně propojenými subjekty byl založen převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty.“ [6] K tomu však nedošlo. Na druhé straně se ještě zvýšila daň z přidané hodnoty na výstupu, protože ji odváděl i nájemce, když dále pronajímal hotel K. Stěžovatel uvedl, že namítal-li spory mezi společníky obou společností, nechtěl tím odůvodnit sjednané nižší nájemné, ale chtěl objasnit důvody, kvůli kterým byla smlouva sepsána podle občanského zákoníku a ne dle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu, ve znění pozdějších předpisů. Podle stěžovatele nebyly pronajímány pouze nebytové prostory, ale celé soubory budov, a ustálená judikatura říká, že by se v tomto případě měl stěžovatel řídit obecnou úpravou občanského zákoníku o nájmu věcí nemovitých.

Dle krajského soudu mělo být v žalobě zaznamenáno, že nájemce platil všechny provozní náklady, které pronájem nebytových prostor vyžadoval. S tímto závěrem však stěžovatel nesouhlasil. Stěžovatel si myslí, že se správce daně při zjištění výměry pronajímaného hotelu chybně řídil projektovou dokumentací, protože ta obsahovala i přístavby, které nakonec nebyly postaveny. Stěžovatel tvrdil, že výměra pronajímaných prostor je o 32 m² nižší, než stanovil správce daně. Dle stěžovatele se krajský soud mohl při posouzení výměry pronajímaných nebytových prostor řídit soupisem nebytových prostor, který byl 1. 11. 2004 ověřen Městským úřadem Č. V. a schválen stavebním úřadem, neboť poslední změny ve výměře prostor jsou zaznamenány v kolaudačním rozhodnutí ze dne 30. 1. 2002. Stěžovatel také upozornil na to, že znalec Ing. S. měřil výměru pronajímaného hotelu K. přímo na místě.

Stěžovatel si dále myslí, že se krajský soud neměl řídit znaleckým posudkem Ing. B. ohledně výměry stavby tržnice (součást znaleckého posudku Ing. S.). Součástí výměry totiž nebylo druhé patro této stavby, i když se zde reálně nachází. Tuto skutečnost lze

najít v projektové dokumentaci ze dne 4. 6. 1999, která je archivována u stavebního úřadu. Pronajímatel objektu a Ing. S. se shodli na stejné pronajímané ploše stavby tržnice. Dle stěžovatele krajský soud také chybně posoudil výměru u stavby restaurace na ulici Č., když souhlasil s velikostí pronajímané plochy 120 m², kterou uvedlo finanční ředitelství. Podle projektové dokumentace je ale velikost pronajímané plochy 1348 m². Kvůli výše vyjmenovaným důvodům proto správce daně a finanční ředitelství použili nesprávné podklady. Rozhodnutí krajského soudu je tedy také nepřijatelné, protože vycházel z ceny obvyklé stanovené daňovými orgány. Stěžovatel tvrdí, že nájemné, které si účtuje, odpovídá ceně obvyklé v dané oblasti.

Finanční ředitelství znovu odůvodnilo své rozhodnutí, detailně popsalo průběh daňového řízení a chtělo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou a rozhodl takto [6]:

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

Nejvyšší správní soud zdůvodnil své rozhodnutí takto:

1. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud správně shledal námitku stěžovatele jako bezvýznamnou. Tato námitka se týkala dalšího pronajímání hotelu K nájemcem, kdy jeho výnosy byly zdaněny a stát tedy nepřišel o své příjmy. Stěžovatel totiž nepřesně vyložil ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. „Dle názoru stěžovatele by totiž postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl na místě pouze v případě, pokud by vztah mezi personálně propojenými subjekty byl založen převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty.“ [6] Dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se nepostupuje pouze v této situaci. Podle toho, jak stěžovatel vyložil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, by se jednalo o osoby jinak spojené. Jinak spojené osoby jsou osoby, které nemají znaky ekonomicky nebo personálně spojených osob. V tomto případě bylo ale jednoznačně prokázáno, že pronajímatel a nájemce jsou osoby personálně spojené dle § 23 odst. 7, věty třetí zákona o daních z příjmů a mělo by se dle tohoto ustanovení postupovat.

Správce daně se může dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů řídit, pokud jsou najednou dodrženy všechny tři podmínky [6]:

1. „Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami,
 2. ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek,
 3. přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.“
2. Nejvyšší správní soud dále zhodnotil žalobní výrok stěžovatele ohledně neshod mezi společníky obou společností, který je uveden výše. Z tohoto výroku není zřejmé určité pochybení krajského soudu, proto neovlivňuje legitimnost rozsudku krajského soudu.
3. Stěžovatel tvrdil, že se krajský soud zabýval žalobním tvrzením, které vůbec nebylo součástí žaloby. Pronajímatel v tomto tvrzení uvedl, že nájemce platil všechny provozní náklady, které pronájem hotelu K. vyžadoval. Toto se však v žalobě objevilo. Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele označil jako nedůvodné a souhlasil s postupem krajského soudu.
4. Dle stěžovatele neměl krajský soud zjišťovat pronajatou plochu hotelu K podle ověřené stavebně technické dokumentace, protože její součástí jsou i budovy, které nebyly postaveny. Stěžovatel si myslí, že měl krajský soud vycházet ze soupisu nebytových prostor ze dne 1. 11. 2004. „Tento soupis je představován neověřenou fotokopií úvodního listu a třemi na něj navazujícími listy. Úvodní list odkazuje na celkem devět listů soupisu. Listiny však nejsou ověřeny a nelze z nich dovodit žádnou prokazatelnou návaznost na úvodní list.“ [6] Tento důkazní materiál byl krajským soudem zamítnut především kvůli datu vydání (1. 11. 2004), ale ani kvůli výše zmíněným skutečnostem by nemohl být přijat. Nejvyšší správní soud schvaluje to, že krajský soud tento důkazní materiál nepřijal.

5. Ostatní námitky byly také určeny jako nedůvodné, neboť k nim stěžovatel nepředložil žádný důkazní materiál. Doklady, na které se obrací v žalobě i kasační stížnosti, správní spis neobsahuje. Námitky stěžovatele ukazují na to, že neporozuměl kasačnímu principu, který je uplatňován před správními soudy. Správní soudy znovu nehodnotí skutečnosti zjištěné správním orgánem, ale pouze posuzují, jestli jsou jejich napadená rozhodnutí v souladu se zákonem. Správní soudy mohou přezkoumat skutkové zjištění, pokud např. zjistí, že závěr správního orgánu postrádá logiku. Soud může předložit další důkazy nebo některé vyřadit.
6. Dle krajského soudu finanční ředitelství zjištěné skutečnosti prokázalo pomocí důkazů, proto vycházel ze stejného skutkového stavu. Postup krajského soudu byl hodnocen jako zákonný, protože stěžovatel zároveň nedokázal svými důkazy vyvrátit skutečnosti zjištěné správními orgány.

Na základě analýzy tohoto judikátu lze konstatovat, že judikát poskytuje návod, kdy se správce daně může řídit ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Může se jím řídit, jestliže najednou platí - je prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami; existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou; poplatník rozdíl mezi cenami uspokojivě neprokázal. Důležité je dále to, že by daňový subjekt měl mít všechny své námitky podloženy důkazním materiálem, který by měl obsahovat správní spis. Za zmínku také stojí informace týkající se řízení na úrovni správních soudů. Správní soudy znovu nehodnotí skutečnosti zjištěné správním orgánem, ale pouze posuzují, jestli jsou jejich napadená rozhodnutí v souladu se zákonem. Správní soudy mohou přezkoumat skutkové zjištění, pokud např. zjistí, že závěr správního orgánu postrádá logiku. Soud může předložit další důkazy nebo některé vyřadit.

3.3 Judikát č. j. 2 Afs 42/2008 – 62

Následující analyzovaný judikát se spisovou značkou 2 Afs 42/2008 – 62 [8] řeší otázku výše úroku z půjčky.

Tento judikát pojednává o družstvu Bayerische Mildchindustrie eG, Klötzmüllerstr. 140, Landshut, SRN (dále jen „BMI“), které půjčilo peníze společnosti LACRUM

Velké Meziříčí, s. r. o. (dále jen „LACRUM“) se sídlem ve Velkém Meziříčí. Společnost LACRUM je 100% vlastněna družstvem BMI. Společnosti si mezi sebou v roce 2003 sjednaly půjčku s úroky ve výši 5,25 % p. a. Finanční úřad ve Velkém Meziříčí (správce daně) provedl daňovou kontrolu společnosti LACRUM zdaňovacího období roku 2003 a objevil, že hodnota úroků neodpovídá obvyklé výši. Určil obvyklý úrok dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto ustanovení je obvyklá výše úroku určena jako 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky. Správce daně se řídí podle diskontní úrokové sazby, která byla aktuální při sjednání smlouvy. Byla vyměřena odchylka od obvyklého úroku ve výši 118 761 Kč. Podle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmu byla tato suma správcem daně považována za dividendu. Poté doměřil z této částky srážkovou daň. Srážková daň byla stanovena dle zvláštní sazby podle ust. § 36 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Sazba byla ještě upravena podle ust. čl. 10 odst. 2 písm. a) čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku, vyhlášené vyhláškou č. 18/1984 Sb. (dále jen „Smlouva“) na 5 %.

Finanční úřad tedy doměřil společnosti LACRUM daň z příjmů právnických osob ve výši 4 638 Kč za zdaňovací období roku 2003. Společnost LACRUM (také „žalobce“) podala odvolání proti tomuto rozhodnutí k Finančnímu ředitelství v Brně, které odvolání zamítlo. Žalobce proto podal žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství u Krajského soudu v Brně. „Ten napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.“ [8]

Krajský soud tak rozhodnul, protože si myslí, že finanční ředitelství správně neposoudilo rozdíl výše úroků od úroků obvyklých podle článku 11 odst. 4 Smlouvy. Finanční orgány se nejprve řídily § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, místo aby užily čl. 11 odst. 4 Smlouvy, jak stanovuje § 37 zákona o daních z příjmů. Tento paragraf říká, že mezinárodní smlouva je nadřazena vnitrostátním právním předpisům, v tomto případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dále měly finanční orgány nejdříve doložit výše zmiňovaný rozdíl úroků a pak teprve aplikovat úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky (dále jen „ČNB“). Finanční orgány nejdříve užili 140% diskontní úrokovou sazbu ČNB, tudíž aplikovali fikci pro úpravu základu daně.

Krajský soud také tvrdil, že finanční ředitelství dostatečně neprokázalo zvláštní vztah mezi družstvem BMI a společností LACRUM. Termín zvláštní vztah se objevuje ve Smlouvě, ale není přesně definován, proto by se měl vykládat na základě obecně závazného právního předpisu. Finanční ředitelství v souvislosti s tímto termínem odkazovalo na metodický Pokyn Ministerstva financí D – 190, což není obecně závazný právní předpis a navíc v rozhodnutí uvádí, že se této situace netýká. Také by se tento termín neměl vykládat na základě dokumentů bez předložení jejich publikačních údajů (Modelová smlouva OECD a její Komentář). Krajský soud se ztotožňuje se stanoviskem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu v judikátu s jednacím číslem 2 Afs 108/2004 – 106, který se zabýval analogickým případem.

Finanční ředitelství (dále také „stěžovatel“) nesouhlasilo s rozsudkem krajského soudu a podalo tak kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel se domnívá, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný kvůli malému počtu důvodů a nesrozumitelnosti. Stěžovatel nesouhlasil hlavně s tím, že krajský soud jen obecně poukázal na rozhodující právní předpisy, ale nezabýval se skutkovým stavem věci. Skutečnosti, které byly prvořadě pro správce daně, krajský soud nezkoumal. Přesto krajský soud považoval tento skutkový stav zjištěný správcem daně jako nedostačující.

Stěžovatel si myslí, stejně jako krajský soud, že Pokyn Ministerstva financí D – 190 nemá s tímto případem žádnou souvislost. Musel jím ale zdůvodnit své rozhodnutí podle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel dále tvrdí, že mezi družstvem BMI a společností LACRUM byl zvláštní vztah. Při prokazování tohoto vztahu nicméně neodkazoval na Pokyn Ministerstva financí D – 190, jelikož je podle něj tato skutečnost zřejmá z Rozvahy společnosti LACRUM k 31. 12. 2003. Stěžovatel ke svým zdůvodněním používal Komentář k Modelové smlouvě OECD ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatel prokázal zvláštní vztah (spřízněnost) pomocí výše uvedeného Komentáře, kde může zvláštní vztah vzniknout i z důvodů poskytnutí tak velké půjčky vzhledem k vlastnímu kapitálu a likvidním aktivům, že by nespřízněný subjekt takovouto půjčku neuzavřel. Také poznamenává, že podle tuzemských právních předpisů (aplikovaných na vztah mezi dvěma českými subjekty) nemusí zvláštní vztah prokázat.

Stěžovatel je toho názoru, že v otázce stanovení výše rozdílu v úrocích a následném doměření daně jednal v souladu s ust. § 37 daňového řádu, neboť nejdříve aplikoval Smlouvu, a až v návaznosti na ni užil zákon o daních z příjmů. Správce daně jednal v souladu s ust. čl. 11 odst. 4 Smlouvy. Tento článek v poslední větě říká: „Částka úroků, která přesahuje úrok v obvyklé výši, může být zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení smlouvy.“ [8] Rozdíl mezi výší obvyklého úroku a sjednaného by měl být považován za dividendu podle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů. Daň z tohoto podílu by se měla vypočítat pomocí zvláštní 15% sazby dle ust. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů. Dle ust. čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy je tato sazba dále upravena na 5 %. Tato úprava zvláštní sazby daně nebyla v žalobě ani namítána.

Dle stěžovatele bylo ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použito v souladu se Smlouvou. Skutečná výše sjednaných úroků je zjiitelná ze spisového materiálu. Ve Smlouvě není určen postup pro výpočet výše obvyklých úroků ke zjištění rozdílu od úroků sjednaných, proto je tedy odkázáno na právní předpisy smluvního státu. Výše obvyklého úroku se pak stanoví dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Obvyklý úrok se vypočítá jako 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky (dále jen „ČNB“). Tato diskontní úroková sazba musí být platná v den sjednání smlouvy.

Krajský soud tvrdil, že stěžovatel místo ust. čl. 11 Smlouvy užil ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel však s tímto tvrzením nesouhlasí, jelikož použití ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se shodovalo se Smlouvou. Byl zdaněn jen rozdíl mezi úrokem sjednaným a úrokem obvyklým. Stěžovateli není jasné, podle jakého ustanovení zákona by se měl řídit správce daně při zjištění obvyklého úroku podle úrokové sazby, která byla sjednána mezi nezávislými osobami, když podle krajského soudu nemá užít ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (140 % diskontní úrokové sazby). Zároveň neví, k čemu je použití diskontní úrokové sazby ve výši 140 %, když předtím doloží rozdíl výše úroků podle zjištěných skutečností, jak stanovil krajský soud. Právě výpočtem pomocí 140 % diskontní úrokové sazby by se měl zjistit obvyklý úrok a následně odchylka od úroku sjednaného. Kdyby správce daně postupoval podle stanoviska krajského soudu, tak by neměl své zjištění v souladu s určitým zákonem. Zdůvodnění krajského soudu přijde stěžovateli nesrozumitelné. Stěžovatel si myslí, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přímo stanovuje výši obvyklého úroku a poté

se dá stanovit rozdíl cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami, od cen sjednaných mezi spojenými osobami.

Stěžovatel je toho názoru, že při úpravě základu daně postupoval v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Také má za to, že nepotřeboval další důkazy pro aplikaci 140% diskontní úrokové sazby ČNB. Stěžovatel proto nechápe, proč krajský soud použití této diskontní úrokové sazby považuje za právní fikci pro úpravu základu daně. Krajský soud neuvedl žádné skutečnosti, ke kterým nedošlo a neodpovídaly tak realitě nebo které by měl stěžovatel podložit dalšími důkazy. Kdyby ano, mohl by použití 140% diskontní úrokové sazby ČNB shledat za právní fikci. V tomto případě jsou ale skutečnosti nesporné (sjednání půjčky s úrokem 5,25 % p. a. a stanovení obvyklého úroku pomocí 140% diskontní úrokové sazby).

Podle stěžovatele krajský soud chybně interpretoval právní předpisy a odkazoval na judikáty Nejvyššího správního soudu, které se dané věci netýkají. Krajský soud by měl nejdříve posoudit všechny hlavní fakta a pak teprve odkazovat na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Společnost LACRUM (žalobce) souhlasí se všemi závěry krajského soudu. Žalobce uvedl, že uspokojivě vysvětlil rozdíl mezi cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami a cenou sjednanou mezi spojenými osobami, a proto je teď důkazní břemeno na správci daně (dle ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu). Správce daně ale důkazní břemeno neunesl a nedodržel tak ustanovení § 23 odst. 7 zákon o daních z příjmů, § 31 odst. 8 a 9, § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobce rozdíl doložil Smlouvou o půjčce a Smlouvou o revolvingovém úvěru. Půjčka byla poctivě splácena. Součástí smlouvy o revolvingovém úvěru byly úrokové sazby. Banka nechtěla poskytnout žalobci úvěr, proto byl nahrazen půjčkou od společníka. Podle žalobce byla 140% diskontní úroková sazba ČNB zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, protože neodpovídala výši obvyklé úrokové sazby.

Žalobce uvedl, že úroky z půjčky jsou placeny družstvu BMI, které sídlí ve Spolkové republice Německo, a dle ust. čl. 11 odst. 1 Smlouvy by měly být zdaněny ve státě příjemce (SRN). Také tvrdí, že úroky, které přijímají věřitelé, by neměly být považovány za dividendy, jelikož tak stanovuje čl. 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dle žalobce také nebyl prokázán zvláštní vztah. Správce daně též nebral v úvahu všechny skutečnosti, které se v průběhu řízení objevily (ne v souladu s § 2 odst.

3 daňového řádu). Při právním rozhodování se řídil převážně Pokynem Ministerstva financí D – 190 a dostatečně neprozkoumal skutečnosti, které se týkaly daného případu. V případě obvyklého úroku použil právní fikci (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a dále jej neřešil. Preje si proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou a rozhodl takto [8]:

- I. „Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.“

Nejvyšší správní soud zdůvodnil své rozhodnutí takto:

1. Nejvyšší správní soud se nejdříve vyjádřil k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel se domníval, že tento rozsudek je nepřezkoumatelný kvůli malému počtu důvodů a nesrozumitelnosti. Nejvyšší správní soud považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný i navzdory jeho stručnému právnímu zdůvodnění. Krajský soud totiž zřetelně zdůvodnil, proč považoval postup správce daně za nesprávný. Také uvedl, jakými právními předpisy se správce daně měl řídit a jakými ne. Nejvyšší správní soud souhlasil s finančním ředitelstvím v otázce namítané nesrozumitelnosti (použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), ale nepovažoval ji za zásadní důvod pro shledání rozsudku za nepřezkoumatelný.
2. Zdanění úroků z půjček se v tomto případě řídí čl. 11 Smlouvy, jehož použití je nadřazeno vnitrostátním právním předpisům (především zákon o daních z příjmů), jak uvádí § 37 věta první zákona o daních z příjmů. Čl. 11 odst. 1 Smlouvy říká: „Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě.“ [8] Nemusí tomu tak být vždy. Čl. 11 odst. 4 Smlouvy stanovuje podmínky, za jakých ustanovení čl. 11 odst. 1 Smlouvy se nepoužije. Podmínkou první je existence zvláštního vztahu mezi oběma smluvními stranami. Podmínkou druhou je, že si smluvní strany sjednají úrok v důsledku existence tohoto zvláštního vztahu a dle poslední podmínky si sjednají nižší než obvyklý úrok. Při splnění těchto podmínek se čl. 11 odst. 1 Smlouvy aplikuje

pouze na výši obvyklého úroku, tzn. že příjem úroků z půjčky v obvyklé výši je zdaněn ve státě příjemce těchto úroků. Zjištěný rozdíl sjednané výše úroků od obvyklých úroků „může být zdaněn podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy“. [8]

3. Daňové orgány věděly, že existuje Smlouva a v daném případě ji použily. Podle českého zákona o daních z příjmů ale úrok považovaly za dividendu, protože tak je na tento úrok pohlíženo podle vnitrostátních právních předpisů, jestliže existuje zvláštní vztah mezi smluvními stranami a byl sjednán nižší než obvyklý úrok. Správní orgány proto považovaly definici úroků a dividend podle čl. 10 a čl. 11 Smlouvy za bezpředmětnou, neboť se nepoužije (český zákon má vlastní definici). Nejvyšší správní soud uvedl, že čl. 11 Smlouvy se tohoto případu určitě týká, neboť Smlouva v čl. 11 odst. 3 definuje pojem úroky. Pro stěžovatele by použití tohoto článku mělo být nadřazené před vnitrostátními právními předpisy. Neměl by tudíž tyto úroky považovat za dividendu, i když tak stanovuje český zákon. Stěžovatel ve svém zdůvodnění totiž argumentoval tím, že považování těchto úroků za dividendu (dle vnitrostátní právní úpravy), určuje (ne)užití čl. 11 Smlouvy. Smlouva definuje i pojem dividendy, ale pojem užitý v tomto případě prvotně spadá pod definici úroků.
4. Čl. 11 odst. 4 ani čl. 3 odst. 1 (vysvětlení pojmů) Smlouvy neobsahuje definici pojmu zvláštní vztah. Ani ve zbývajících člancích Smlouvy se tato definice neobjevuje. Čl. 3 odst. 2 Smlouvy proto říká: „Každý výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.“ [8] Český zákon tento pojem ale také nevymezuje. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s názorem krajského soudu. Krajský soud uvedl, že zvláštní vztah není nikde definován, a proto by měl být podložen konkrétními skutečnostmi daného případu. Nestačí pouze odkázat na vysvětlení, které se vyskytuje v Komentáři k Modelové smlouvě OECD. Stěžovatel pojem zvláštní vztah vysvětlil pouze pomocí Komentáře k Modelové smlouvě OECD v souvislosti s Rozvahou (plný rozsah) společnosti LACRUM k 31. 12. 2003. Stěžovatel se měl řídit Vídeňskou úmluvou o smluvním právu, která se používá v případě problémů ve výkladu

mezinárodních smluv. Stěžovatel měl však pravdu v tom, že v této záležitosti neodkazoval na pokyn Ministerstva financí D – 190. Tím se obhajoval pouze v rámci vznesené odvolací námitky společnosti LACRUM. Ale tento fakt nemá v této otázce zásadní význam.

5. Nejvyšší správní soud v otázce úrokového rozdílu sdílí názor s krajským soudem. Krajský soud uvedl, že rozdíl mezi sjednanými úroky a obvyklými úroky by měl být prokázán určitými důkazy a ne dle § 23 odst. 7, věty druhé zákona o daních z příjmů, i kdyby byl zjištěn zvláštní vztah mezi smluvními stranami. Stěžovatel měl pravdu, že zmiňované ustanovení není právní fikce, ale spíše právní domněnka. Tento fakt však není rozhodný pro danou otázku. Správce daně by měl v daňovém řízení nejdříve zjistit skutkový stav daného případu a prvotně podložit tyto skutečnosti důkazy. Smlouva neobsahuje takový postup, jaký je uveden v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že užití čl. 11 Smlouvy je nadřazeno ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, není možné postupovat dle tohoto ustanovení. Nejvyšší správní soud uznal, že si krajský soud protiřečil, když nejdříve řekl, že není možné užití ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Následně pak totiž uvedl možnost užití tohoto ustanovení (věta druhá před středníkem), pokud stěžovatel zjistí výše zmíněný rozdíl v úrocích. V této otázce měl stěžovatel pravdu, ale nic to nemění na skutečnosti, že krajský soud správně rozhodl o zamítnutí použití § 23 odst. 7, věty druhé zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud shledal tvrzení stěžovatele ohledně použití ustanovení § 23 odst. 7, druhé věty zákona o daních z příjmů za nepravdivé. Stěžovatel totiž uvedl, že toto ustanovení lze užít, protože dle Smlouvy se obvyklý úrok vypočítá podle vnitrostátních právních předpisů. Postup při výpočtu obvyklého úroku dle ustanovení § 23 odst. 7, věta druhá zákona o daních z příjmů je určen jen pro potřeby § 23 zákona o daních z příjmů.

Na základě analýzy tohoto judikátu lze konstatovat, že judikát poskytuje návod v případech, kdy může být rozsudek krajského soudu považován za přezkoumatelný. Může být například přezkoumatelný i navzdory stručnému právnímu zdůvodnění, pokud soud zřetelně zdůvodní, proč považoval postup správce daně za nesprávný. Důležitý je fakt, že za nepřezkoumatelné lze považovat pouze rozhodnutí nikoliv

jednání. Judikát dále poskytuje odpověď na to, jak se zachovat při mezinárodním zdanění úroků. Uvádí, že by se měly všechny ekonomické benefity, které jsou ve smlouvě definovány, řídit primárně smlouvou a vnitrostátní právní předpisy by neměly být brány v úvahu. Dále je důležitá informace vztahující se k postupu správce daně v daňovém řízení. Správce daně by měl v daňovém řízení nejdříve zjistit skutkový stav daného případu a prvotně podložit tyto skutečnosti důkazy. Důkazy shromážděné správcem daně by měly být zaznamenány ve spisech. Měly by být zjistitelné alespoň z neveřejné části správního spisu.

3.4 Judikát č. j. 5 Afs 143/2006 – 72

Judikát se spisovou značkou 5 Afs 143/2006 – 72 [7] se zabývá stejnou problematikou jako předešlý, a to výší úroku u půjčky.

Společnost V. P. a. s. (dále jen VP) se sídlem v Praze poskytla v červnu roku 1999 půjčku paní H. P. Půjčka byla sjednána v hodnotě 6 145 000 Kč s úrokem ve výši 2 % p. a. a měla být splacena do konce roku 2003. K datu uzavření smlouvy o půjčce byla paní H. P. manželkou pana V. P., který byl nejdříve 50% akcionářem společnosti VP a poté jediným akcionářem této společnosti. Zároveň paní H. P. k datu uzavření smlouvy o půjčce zastávala funkci členky dozorčí rady (červenec 1997 až srpen 1999) společnosti VP. Dále se také stala členkou představenstva této společnosti (srpen 1999 až červenec 2001).

Správce daně (finanční úřad) provedl daňovou kontrolu společnosti VP zdaňovacího období roku 1999 a zjistil, že společnost VP a paní H. P. jsou osoby personálně propojené dle ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (dále „zákon o daních z příjmů“). Tyto osoby mezi sebou uzavřely smlouvu o půjčce za podezřele nevýhodných podmínek pro společnost VP a na druhé straně za neobvykle výhodných podmínek pro paní H. P. Správce daně požadoval, aby společnost VP uspokojivě vysvětlila a prokázala rozdíl mezi úrokem sjednaným a obvyklým, neboť sjednala s paní H. P. půjčku s úrokem 2 % p. a. Česká národní banka k datu sjednání smlouvy o půjčce totiž uvedla průměrné úrokové sazby ve výši 9,12 %, za které obchodní banky nabízely půjčky. ČNB také uveřejnila 5% diskontní úrokovou sazbu.

Společnost VP se vyjádřila k požadavku správce daně ohledně uspokojivého vysvětlení a prokázání rozdílu výše zmíněných úroků. Tvrdila, že paní H. P. není osobou spojenou

ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť byla jen členkou dozorčí rady společnosti VP od července 1997 do srpna 1999 (ne akcionářem). K termínu sjednání půjčky tedy nebyla paní H. P. ve vedení společnosti VP, protože člen dozorčí rady se nemůže podílet na rozhodování ani zastupovat společnost. Až poté (srpen 1999) se stala členkou představenstva, tudíž se předtím nemohla podílet na vedení a kontrole společnosti VP. Mezi paní H. P. a společností VP byl závazkový vztah dle této společnosti a nikoliv obchodní. Vztah závazkový je upraven v ust. § 657 – 662 občanského zákoníku.

Dle správce daně společnost VP uspokojivě nedoložila rozdíl mezi úrokem, který si smluvila s paní H. P. a úrokem, který by byl sjednán mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto musel navýšit základ daně o 196 922 Kč a doměřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Částka 196 922 Kč pak představuje rozdíl úroků sjednaných a obvyklých. Správce daně tak učinil z důvodu krácení daně jinak dle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. „Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, však lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde.“ [7] Správce daně se při výpočtu základu daně řídil ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a to konkrétně 140% diskontní úrokovou sazbou ČNB, která stanoví obvyklou výši úroku. Tuto sazbu sledoval v průběhu trvání půjčky.

Společnost VP (také „stěžovatel“) nesouhlasila v první řadě s rozhodnutím správce daně o navýšení základu daně a podala odvolání k Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích. Tato společnost v odvolání namítala jen procesní chyby správce daně. Dle stěžovatele správce daně nevzal v úvahu namítaný nesouhlas jeho zástupkyně s užitím § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, který vyjádřila v protokolu o ústním jednání při projednání zprávy. Stěžovatel nepodepsal návrh zprávy o kontrole, protože ho neschvaloval. Myslí si tedy, že správce daně zprávu o kontrole důkladně neprojednal. Finanční ředitelství odvolání zamítlo.

Kvůli výše uvedeným důvodům stěžovatel podal žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Stěžovatel si myslí, že rozhodnutí finančního ředitelství nebylo v souladu se zákonem a nesprávně užilo ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Paní H. P. a stěžovatel totiž nebyli ekonomicky ani personálně propojeni. Taktéž nebyli ani

osobami blízkými, neboť společnost VP je osobou právnickou. Vztah osob blízkých je upraven v ust. § 116 občanského zákoníku a nevztahuje se tak na právnické osoby. Ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů také nemělo být dle stěžovatele aplikováno, jelikož finanční ředitelství nedoložilo krácení daně (ve smyslu uvedeného ustanovení) smlouvením 2% úroku. Stěžovatel také tvrdil, že mezi ním a paní H. P. nešlo o obchodní vztah dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale o závazkový vztah, který upravuje občanský zákoník. Uvedl, že dle občanského zákoníku mohl poskytnout půjčku i s nulovým úrokem. I jiné osoby, které také nebyly osobami spojenými, si sjednávaly půjčku s úrokem 0 % až 2 %, tudíž to není úrok neobvyklý mezi osobami nezávislými.

Žaloba byla krajským soudem zamítnuta. Krajský soud zamítnutí zdůvodnil tím, že správce daně správně užil ust. § 23 odst. 7 a odst. 10 zákona o daních z příjmů. Krajský soud souhlasil s tím, že paní H. P. nebyla k termínu sjednání půjčky členkou představenstva. „V odůvodnění krajský soud uvedl, že nicméně není sporu o tom, že jakožto členka dozorčí rady disponovala jmenovaná pravomocemi nezbytnými pro výkon činnosti ve smyslu ust. § 197 a násl. obchodního zákoníku.“ [7]

Další skutečnosti ukázaly to, že paní H. P. sjednala půjčku se svým manželem V. P., členem představenstva společnosti VP. Tato půjčka byla sjednána za neobvykle výhodných podmínek pro paní H. P a podezřele nevýhodných podmínek pro společnost. Dále také vyšlo najevo, že manžel paní H. P. byl jediný akcionář společnosti VP a čtrnáct dní po podepsání smlouvy o půjčce byla paní H. P. odvolána z dozorčí rady a jmenována členkou představenstva. Rozhodla tak valná hromada, v které byl pouze manžel paní H. P. (jediný akcionář).

Krajský soud shledal poskytnutí půjčky stěžovatelem s úrokem ve výši 2 % p. a. krácením daňové povinnosti jiným způsobem dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Na podmínky sjednání půjčky měl totiž vliv vztah výše zmíněných osob, a proto byla smlouva o půjčce uzavřena za nápadně nevýhodných podmínek pro společnost VP. Dle krajského soudu byl vztah paní H. P. a společnosti VP správně posouzen dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vztah těchto osob byl klasifikován jako vztah osob ekonomicky spojených (ne blízkých). Výše stěžovatelem uvedená námitka o tom, že vztah mezi ním a paní H. P. nemůže být posuzován jako vztah osob blízkých dle ust. § 116 občanského zákoníku (stěžovatel je právnická osoba), je

bezpředmětná. Finanční ředitelství jako důvod krácení daňové povinnosti totiž neuvedlo vztah osob blízkých.

Stěžovatel z důvodu zamítnutí žaloby krajským soudem podal kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel si myslí, že krajský soud chybně posoudil užití § 23 odst. 7 a odst. 10 zákona o daních z příjmů. Správní orgán se dle stěžovatele řídil skutečnostmi, které nejsou podloženy dokumenty ve spisech.

Stěžovatel také uvedl, že finanční ředitelství a následně i soud nesprávně považovali paní H. P. a stěžovatele (společnost VP) za osoby spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Také tvrdil, že on a paní H. P. byli při poskytování půjčky osobami nezávislými. Tuto skutečnost zdůvodňuje stejnými argumenty jako v žalobě. Stěžovatel také ve svých argumentech uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu v judikátu s číslem jednacím 5 Afs 151/2004 – 73. Krajský soud tento rozsudek uvedl ve zdůvodnění. „Stěžovatel konstatuje, že soud citace z rozsudku uvedené účelově vytrhává z kontextu.“ [7] Stěžovatel si myslí, že tento judikát upravuje obdobný případ (užití § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud zde zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích. Stěžovatel se proto domnívá, že by tento rozsudek měl Nejvyšší správní soud také zrušit, protože krajský soud udělal stejnou chybu.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti argumentuje tím, že správní orgán neměl při výpočtu obvyklého úroku aplikovat diskontní úrokové sazby České národní banky, které byly aktuální v období splácení půjčky. Byly to diskontní úrokové sazby ČNB ve výši 8,4 %, 7,7 % a 7 %. Dle stěžovatele měl správní orgán obvyklý úrok vypočítat pomocí jediné diskontní úrokové sazby ČNB (8,4 %), která byla aktuální k datu sjednání půjčky. Stěžovatel má také za to, že krajský soud nesprávně aplikoval na vztah mezi paní H. P. a stěžovatelem ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Paní H. P. byla zaměstnankyní stěžovatele, a proto z hlediska zdanění mělo být použito ust. § 6 zákona o daních z příjmů (Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky).

Stěžovatel si myslí, že finanční ředitelství ani krajský soud nedokázali krácení daně jiným způsobem. Tvrdí, že mohl peníze místo půjčení uložit na běžném firemním účtu, kde by byl připisován stejný nebo ještě menší úrok.

„Vzhledem k uvedeným skutečnostem navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.“ [7]

Finanční ředitelství k námitkám ohledně užití ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uvedlo stejné vysvětlení jako k žalobě. Také argumentuje tím, že paní H. P. byla členkou dozorčí rady společnosti VP (stěžovatele) a poté členkou představenstva téže společnosti. Manžel V. P. paní H. P. měl v té době nejdříve 50% podíl na vkladu společnosti VP a poté se stal jediným akcionářem této společnosti. Finanční ředitelství správně užilo ust. § 23 odst. 7 a odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Finanční ředitelství nesouhlasí s námitkami stěžovatele a přeje si, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou a rozhodl takto [7]:

- I. „Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.“

Nejvyšší správní soud zdůvodnil své rozhodnutí takto:

1. Stěžovatel námitku týkající se výpočtu obvyklého úroku pomocí nesprávné diskontní úrokové sazby a také námitku týkající se užití § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů (paní H. P. zaměstnankyní) uplatnil až v kasační stížnosti (ne v žalobě). Tyto námitky tedy Nejvyšší správní soud nebral v úvahu.
2. Nejvyšší správní soud souhlasil se stěžovatelem ohledně možnosti dohodnutí půjčky s nulovým úrokem, protože dle občanského zákoníku (§ 657 a následující) může být půjčka smluvena i bez úroku. Nesjednají – li si osoby mezi sebou úrok, nelze aplikovat ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť věřitel nemá žádný příjem z úroků a základ daně z příjmů to tedy neovlivní. Stěžovatel však v tomto případě poskytl půjčku s 2% úrokem.
3. Nepodstatná by byla hodnota úroků z hlediska vlivu na korekci základu daně z příjmů, pokud by je sjednaly osoby nezávislé. V tomto případě ale půjčku sjednaly osoby spojené dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť

paní H. P. byla nejdříve členkou dozorčí rady (kontrolní orgán společnosti s důležitými pravomocemi vůči statutárním orgánům) společnosti VP a poté se stala členkou představenstva této společnosti. Znamená to tedy, že tyto osoby nejsou nezávislé a správce daně by měl postupovat dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

4. Stěžovatel tvrdil, že paní H. P. vstoupila do představenstva až poté, co byla sjednána půjčka. Podle něj je tedy rozhodující, že paní H. P. byla k datu sjednání půjčky pouze členkou dozorčí rady. Nejvyšší správní soud však toto tvrzení považoval za nesprávné, jelikož u daně z příjmů se za zdaňovací období považuje hlavně kalendářní rok. Během stejného roku (1999), jako byla sjednána půjčka, byla paní H. P. jmenována do funkce člena představenstva (tuto funkci zastávala i ke konci tohoto zdaňovacího období), tudíž má tato okolnost vliv na určení základu daně vzhledem k ročnímu zdaňovacímu období.
5. Stěžovatel namítal, že mezi ním a paní H. P. nebyl obchodní vztah a správce daně neměl tedy postupovat dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud s touto námitkou nesouhlasil. „Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neupravuje zvláštní postup při stanovení základu daně pro případy uzavírání obchodních vztahů, ale toliko vymezuje výši ceny, která by byla stanovena v běžných obchodních vztazích.“ [7] S touto cenou se pak porovnává cena sjednaná mezi spojenými osobami.
6. Stěžovatel vznesl námitku ohledně toho, že nemělo být užito ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť smlouva o půjčce se řídila občanským zákoníkem. Dle Nejvyššího správního soudu v případě užití ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nezáleží na tom, jestli smlouva byla uzavřena dle občanského nebo dle obchodního zákoníku. Navíc se jednalo o transakci obchodní, protože půjčené peníze patřily do obchodního majetku společnosti VP.
7. Krajský soud také odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu v judikátu s číslem jednací 5 Afs 151/2004 – 73. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou stěžovatele, který tvrdil, že krajský soud citované

informace z rozsudku záměrně vytrhl z kontextu. Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud správně užil ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť šlo „právě o takové případy, kdy daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami.“ [7] Krajský soud správně posoudil skutkový a právní stav stěžovatele a zdůvodnil ho rozsudkem Nejvyššího správního soudu uvedeného v judikátu s č. j. 5 Afs 151/2004 – 73. Stěžovatel tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu argumentoval. Tvrdil, že v jeho případě se jedná o stejné pochybení Krajského soudu v Českých Budějovicích (z hlediska nesprávného užití § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů) jako ve výše zmíněném judikátu, kde bylo rozhodnutí krajského soudu zrušeno. Považoval tedy za správné, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu také zrušil. Podle Nejvyššího správního soudu se rozsudek uvedený ve výše zmíněném judikátu nevztahuje na stejné skutkové a právní posouzení jako v případě stěžovatele, proto tedy nemůže rozsudek krajského soudu v tomto případě také zrušit a řídit se výše uvedeným judikátem.

8. Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel uspokojivě nedoložil rozdíl mezi obvyklým úrokem a sjednaným úrokem. Stěžovatel pouze namítal, že on a paní H. P. nejsou osobami spojenými, protože byla pouze členkou dozorčí rady. Neuvedl jediný argument, díky kterému by mohla být výše sjednaných úroků uznána. Zmínil se v žalobě jen o tom, že smlouvu o půjčce s nižším úrokem (bezúročnou) sjednával i s jinými subjekty. Nepopsal ale konkrétní případ, který by se stal za srovnatelných podmínek.
9. Podle Nejvyššího správního soudu Krajský soud v Českých Budějovicích správně užil ust. § 23 odst. 7 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a rozhodnutí náležitě zdůvodnil. Kasační námitky, které uvedl stěžovatel, byly dle Nejvyššího správního soudu nedůvodné.

Na základě analýzy tohoto judikátu lze konstatovat, že judikát poskytuje návod, jak se zachovat v případech, kdy si osoby mezi sebou sjednají nulový úrok. Při sjednání nulového úroku nelze tedy aplikovat ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť věřitel nemá žádný příjem z úroků a základ daně z příjmů to tedy neovlivní. Dále

upozorňuje na důležitý fakt, že u daně z příjmů se za zdaňovací období považuje hlavně kalendářní rok. Správce daně bere tedy v úvahu při určení základu daně všechny události, které ovlivňují základ daně, a ke kterým dojde během celého zdaňovacího období. Je uvedeno také to, že v případě užití ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nezáleží na tom, jestli byla smlouva o půjčce sjednána podle obchodního nebo občanského zákoníku. Domnívám se, že podstatnou skutečností je také to, že ust. § 23 odst. 7 (10) zákona o daních z příjmů se také užije, pokud „např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkoly realizované třetími osobami účelově zapojenými“. [7] Správce daně může doměřit daň i z důvodu krácení daně jinak dle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Je zde uvedeno, jaké úkony můžeme považovat za krácení daně. „Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, však lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde.“ [7] Upozorňuje také na již výše uvedenou skutečnost, že pokud daňový subjekt uplatní námitky až v kasační stížnosti, nebere je Nejvyšší správní soud v úvahu.

3.5 Judikát č. j. 8 Afs 51/2009 – 61

Poslední zkoumaný judikát se spisovou značkou 8 Afs 51/2009 – 61 [9] pojednává o stanovení přírážky.

Společnost ENGESER, s. r. o. (dále jen „ENGESER“) se sídlem v Havlíčkově Brodě poskytla služby společností AKTIV-KABEL a EIV Engeser Innovative Verbindungstechnik (dále jen „EIV“). Jednalo se o montáž kabelových svazků. Finanční úřad (správce daně) v Havlíčkově Brodě provedl v roce 2007 daňovou kontrolu zdaňovacího období roku 2003 a 2004. Správce daně zjistil, že mezi společnostmi ENGESER a společnostmi AKTIV-KABEL a EIV existoval vztah ekonomicky a personálně spojených osob dle ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Šlo také o sdružené podniky ve smyslu čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku (dále jen „Smlouva“). Správce daně považoval sjednané ceny mezi těmito subjekty za ceny odlišné od těch, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dle správce daně nebyla

přirážka stanovená společností ENGESER ve výši obvyklé. Kvůli výše uvedeným skutečnostem správce daně předeepsal společnosti ENGESER k přímému placení za zdaňovací období roku 2003 daň z příjmů právnických osob (vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně) v hodnotě 118 705 Kč. Z uvedeného rozdílu cen měla tato společnost vyplatit podíly na zisku a daň vybrat srážkou podle zvláštní sazby. Dodatečně také této společnosti byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 v hodnotě 413 280 Kč.

Společnost ENGESER s těmito rozhodnutími správce daně nesouhlasila a odvolala se k Finančnímu ředitelství v Brně. Finanční ředitelství obě odvolání zamítlo. Tato společnost proto podala žalobu proti oběma rozhodnutím finančního ředitelství u Krajského soudu v Brně. Krajský soud řešil tato rozhodnutí finančního ředitelství samostatně.

Krajský soud se ztotožnil s tvrzením správce daně ohledně posouzení vztahu osob jako osob personálně a ekonomicky spojených podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Souhlasil také s tím, že šlo o sdružené podniky podle čl. 9 Smlouvy. Krajský soud nesouhlasil s námitkou společnosti ENGESER (dále také „žalobce“) týkající se odůvodnění rozhodnutí finančním ředitelstvím (dále také „žalovaný“). Žalobce namítal, že finanční ředitelství neuvedlo, proč některé důkazy nevzalo v úvahu. Také neví, které skutečnosti podle finančního ředitelství prokázal. Krajský soud uvedl, že finanční ředitelství souhlasilo se závěry správce daně, které byly zahrnuty ve zprávě o daňové kontrole. Znalec Ing. J. V. vytvořil znalecký posudek na požádání správce daně, jelikož skutečnosti uvedené ve znaleckém posudku žalobce nesouhlasily se všemi zjištěnými skutečnostmi. „Správce daně vyhověl požadavku žalobce a doplnil kontrolní zjištění na základě sedmnácti dožádání, aby zajistil co největší množství důkazních prostředků pro stanovení obvyklé ceny za montáž kabelových svazků.“ [9] Správce daně prozkoumal ekonomické údaje firem, které předložil žalobce. Poté důkladně popsal, proč tyto údaje společností a znalecké posudky poskytnuté žalobcem nemohou být považovány za důkazy. Podle krajského soudu se správce daně i finanční ředitelství řídili objektivně zjištěnými skutečnostmi a informacemi uvedenými ve znaleckém posudku. Žalobce blíže neurčil důkazy, které údajně finanční ředitelství nevzalo v úvahu. Krajský soud tedy nemohl toto tvrzení ověřit.

Správce daně se dle krajského soudu při výpočtu ceny obvyklé řídil znaleckým posudkem vyhotoveným znalcem Ing. J. V. a zjištěnými důkazy. Správce daně stanovil obvyklou přírážku na dolní hranici rozpětí přírážky a to ve výši 12 %. To je hodnota pro daňový subjekt výhodnější. Toto rozpětí určil nezávislý soudní znalec. Krajský soud nesouhlasil s tím, že dle žalobce byla daň určena pomocí odhadu. Postupy výpočtů se dle krajského soudu nacházejí ve zprávě o daňové kontrole. Společnost ENGESER tvrdila, že správní orgány obvyklou cenu stanovily podle zákona o oceňování majetku. Správní orgány ale podle tohoto zákona nepostupovaly, jelikož dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů slouží k výpočtu ceny obvyklé pouze v případě, kdy nelze stanovit cenu, kterou by mezi sebou sjednaly osoby nezávislé ve stejné nebo obdobné situaci v běžných obchodních vztazích.

Podle krajského soudu správce daně také zkoumal, jestli u dodavatele nebyla zaznamenána nějaká výjimečná situace, která by způsobila nižší než obvyklou produktivitu práce, a tedy i nižší výkony v dané době. Správce daně toto provedl na základě poznatků uvedených ve znaleckém posudku Ing. J. V. a konstatoval, že žádná výjimečná situace neměla vliv na produktivitu práce. Společnost ENGESER ani znalec Ing. P. takovouto skutečnost neuvedli.

Dle krajského soudu správce daně neporušil § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud uvedl, že skutečnosti, které správce daně zjistil, byly dostatečné a úplné. Správce daně také patřičně zhodnotil důkazy společnosti ENGESER. Důkazy, dle kterých určil obvyklou přírážku, byly klasifikovány v rozhodnutí napadeném žalobou.

Společnost ENGESER (také „stěžovatel“) podala analogické kasační stížnosti u Nejvyššího správního soudu, protože nesouhlasila s rozsudky krajského soudu. Stěžovatel tvrdil, že správce daně stanovil obvyklou průměrnou přírážku ve výši 15 % a při jejím výpočtu se řídil údaji pouze jedné firmy. Stěžovatelem stanovená přírážka se proto s touto obvyklou průměrnou přírážkou neshodovala. Údaje firmy, kterými se správce daně řídil, navíc nebyly roztrženy do „jednotlivých období“ a nebyly uvedeny „číselné hodnoty výnosů a nákladů“. Postup správce daně nelze podle stěžovatele považovat za přezkoumatelný. Stěžovatel uvedl, že přírážka stanovená správcem daně, odpovídá po menší úpravě hospodářskému výsledku před zdaněním. „Výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 15 % pak stěžovatel nepovažuje za obvyklý.“ [9]

Stěžovatel si myslí, že správní orgány nejednaly v souladu s daňovým řádem. Dle něj totiž není možné zjistit, jak správní orgány zhodnotily zjištěné skutečnosti.

Stěžovatel uvedl, že zjistil ekonomické údaje firem, které mají stejný nebo obdobný předmět činnosti. Tyto údaje vyhledal pomocí obchodního rejstříku a pomocí zatřídění Odvětvové klasifikace ekonomických činností (OKEČ). Stěžovatel z uvedených údajů několika firem sestavil graf a tabulku, pomocí nichž prokázal, že menší úpravou přírážky není možné dojít k výsledku hospodaření za určité období.

Stěžovatel si nechal znalcem vypracovat dva posudky, které použil ke své obhajobě. Ze znaleckých posudků vyplývá, že ke klasifikaci firmy je zapotřebí podrobná analýza všech dat. Posuzovat firmu na základě jednoho nebo dvou koeficientů je neobjektivní. Stěžovatel vidí pochybení správce daně v tom, že neuvedl, které skutečnosti dle něj stěžovatel prokázal a podle jakých důkazů se přitom řídil. „Správce daně také nevysvětlil, proč neprovedl další navrhované důkazy, jaký je jeho závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav.“ [9]

Správce daně si pro porovnání vytvořil tabulku s daty dalších firem. Tuto tabulku, v níž jsou uvedeny jen koeficienty, lze nalézt ve zprávě. Výše výnosů a nákladů, kterými se správce daně řídil při výpočtu těchto koeficientů, zde zahrnutý nejsou. Z tabulky dále vyplývá, že hodnota marže ke službám je v intervalu od -37 % do 161 %. Stěžovatel si myslí, že postup správce daně nelze přezkoumat kvůli výše uvedeným nedostatkům. Není mu rovněž jasné, odkud správce daně zmíněné skutečnosti čerpal.

Podle stěžovatele není závěr uvedený ve znaleckém posudku přezkoumatelný, neboť autor posudku neuvádí zdroje, ze kterých vycházel při odhadu rentability v oboru. Termín „rentabilita“ a „obor“ zde ovšem dále blíže nepopisuje. Použití koeficientu v intervalu od 12 % do 16 % je ve znaleckém posudku vysvětleno pouze tím, že byl uskutečněn výše uvedený odhad z dostupných pramenů. Pomocí tohoto intervalu koeficientů pak znalec ve svém posudku jen vypočetl, že stěžovatel vykazoval tržby nižší (od 1 475 000 Kč do 2 490 000 Kč). Znalec tato čísla odvodil „navýšením ceny hodiny přímých zaměstnanců o 12 % až 16 %“. [9] Z tohoto závěru vycházel správce daně.

Stěžovatel tvrdí, že správce daně nejdříve stanovil obvyklou přírážku ve výši 15 % a poté v průměrné výši 19,5 % dle výše uvedené tabulky. Následně však souhlasil s výší obvyklé marže, která byla uvedena ve znaleckém posudku (12 % - 16 %). Tato obvyklá marže navíc nebyla podložena žádnými důkazy. Podle stěžovatele správní orgány obvyklou marži pouze odhadovaly a neměly tedy patřičné důvody k navýšení základu daně.

Stěžovatel svoji argumentaci shrnul tím, že správní orgány porušily § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť řádně neprošetřily všechny možné důkazy. Důkazy klasifikovaly jen dle svého názoru a nebraly v úvahu vše, co bylo v daňovém řízení zjištěno. Správní orgány také porušily § 16 odst. 8 daňového řádu, jelikož nevzaly v úvahu veškeré skutečnosti, které byly při daňové kontrole objeveny. Důkazy poskytnuté správními orgány nejsou přezkoumatelné, jelikož jsou nespecifické.

Finanční ředitelství (dále také „žalovaný“) reagovalo na kasační stížnost tím, že se nejdříve vyjádřilo ke vztahu společnosti ENGESER a jejích odběratelů. Myslí si, že společnost ENGESER a její odběratelé jsou osoby personálně a ekonomicky spojené dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný také tvrdí, že společnost ENGESER v kasační stížnosti znovu uvádí stejné námitky, které vznesla u krajského soudu. Krajský soud však tyto námitky již důsledně prověřil. Žalovaný neshledal námitku společnosti ENGESER ohledně dvou znaleckých posudků za důvodnou. Tato společnost namítala, že žalovaný nevzal v úvahu tyto posudky ve správním rozhodnutí, které napadla. Dle žalovaného správce daně ve zprávě o daňové kontrole důkladně zdůvodnil, které důkazní materiály nemohou být považovány za důkazy.

Žalovaný tvrdí, že jeho postup a postup správce daně nelze považovat za nepřezkoumatelný, protože nepřezkoumatelné může být pouze rozhodnutí. Stěžovatel si myslí, že postup správce daně nebyl při zjišťování důkazů dostatečně průkazný. Krajský soud však dle žalovaného potvrdil opak.

Žalovaný také neměl stejný názor na určení obvyklé marže jako stěžovatel. Dle žalovaného nebyla obvyklá marže zjištěna odhadem. Dále upozornil na to, že se při určení ceny neřídil zákonem 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Žalovaný souhlasil s výší obvyklé přírážky, která byla stanovena ve znaleckém posudku. Zvolil tu výší obvyklé přírážky pro daňový subjekt výhodnější, tzn. na spodní hranici intervalu hodnot.

Dle žalovaného stěžovatel neřekl, které konkrétní okolnosti měl na mysli, když tvrdil, že je žalovaný v průběhu řízení nevzal v úvahu. Správce daně dopodrobna přezkoumal všechny důkazy, s čímž souhlasil i krajský soud. Další důkazy již nebyly stěžovatelem uvedeny a žalovaný se tedy řídil důkazy správce daně. Žalovaný souhlasil s úsudkem správce daně ohledně toho, že stěžovatel uspokojivě nevysvětlil a neprokázal rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou, která byla sjednána mezi ním a odběrateli.

Nejvyšší správní soud rozhodl takto [9]:

- I. „Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 51/2009 a sp. zn. 8 Afs 52/2009 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc **bude vedena** pod sp. zn. 8 Afs 51/2009.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, čj. 31 Ca 128/2009 – 32 a čj. 31 Ca 129/2008 – 35, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.“

Nejvyšší správní soud projednání těchto judikátů spojil, neboť „kasační stížnosti směřují proti skutkově a právně souvisejícím rozsudkům krajského soudu“. [9]

Své rozhodnutí odůvodnil takto:

1. Na výzvu správce daně měla společnost ENGESER doložit rozdíl mezi marží sjednanou mezi ní a odběrateli (r. 2003 a 2004) a marží obvyklou. Správce daně průměrnou obvyklou marží ve výši 15 % určil pouze z údajů jedné firmy. Tento postup není správný, jelikož se obvyklá marže nemůže určit pouze pomocí dat jedné srovnatelné firmy. Tato marže by mohla být považována za obvyklou, pokud by jí odpovídaly údaje dalších srovnatelných společností. I když správce daně musí zachovat určitou míru mlčenlivosti ohledně důvěrných dat firem, které používá pro srovnání, měl by stěžovateli poskytnout informace o výběru těchto dat. Také by měl správce daně uvést, jaká data při výpočtu použil. Daňový subjekt by měl mít možnost nesouhlasit s výběrem dat srovnatelných společností a postupem při výpočtu obvyklé ceny.
2. Správce daně nakonec souhlasil s postupem výpočtu marže, který použil stěžovatel a první výzvu nahradil výzvou další. Zde je uvedena jen hodnota průměrné obvyklé marže (71,5 %) a to, že tato hodnota byla určena na základě

údajů srovnatelné společnosti. Ve zprávě o daňové kontrole je zaznamenáno, že správce daně při výpočtu průměrné obvyklé marže vycházel z dat dvou firem. Jedna z těchto dvou firem ale začala podnikat až v roce 2004. V tomto roce měla však podstatně vyšší přírážku než ostatní společnosti. Správce daně tedy průměrnou obvyklou přírážku opět určil pomocí dat pouze jedné srovnatelné společnosti. Nejvyšší správní soud se snažil z neveřejné části spisu vyčíst informace o druhé údajně srovnatelné společnosti. Ani v této části spisu tato informace nebyla uvedena. Správce daně opět stěžovatele neinformoval o tom, podle jakého hlediska byly zvoleny firmy pro porovnání.

3. Stěžovatel chtěl doložit pomocí dat srovnatelných firem, že jeho marže je obvyklá. Shromáždil proto data (výše nákladů, tržeb, grafy marží) těchto firem ze všech dostupných pramenů. Správce daně s těmito údaji nesouhlasil. Měl za to, že některé stěžovatelem uvedené firmy neexistují a některá uvedená data jsou chybná. Stěžovatel dále nesprávně zvolil některé firmy, protože mají jiný předmět činnosti. Některé vybrané firmy se naopak zabývají stejným předmětem činnosti, ale není to pouze „práce ve mzdě“ (ale také obchodní činnost). Správce daně také zjistil údaje osmi srovnatelných společností a sestavil tabulku s hodnotami obvyklých marží. Nejvyšší správní soud však nemohl všechny tyto společnosti z tabulky rozpoznat, a to ani ve veřejnosti nepřístupné části správního spisu.
4. Správce daně určil průměrnou obvyklou marži výše uvedených osmi firem. Tento výpočet provedl aritmetickým průměrem zjištěných dat pro rok 2003 a 2004. Z výpočtu vyplývá, že průměrná obvyklá marže v roce 2003 činila 15 % (podobné prvotní výši) a v roce 2004 19,5 %. Nejvyšší správní soud uvedl, že v tomto případě by měla být obvyklá cena stanovena v intervalu hodnot, protože pokud se jedná o určení ceny v běžných obchodních vztazích dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze tuto cenu stanovit pouze jako jedno číslo. Nejvyšší správní soud také poukazuje na to, že správce daně určil obvyklou marži u stěžovatele za rok 2004 téměř ve stejné výši, jako mu vyšla obvyklá marže pro dvě z osmi společností v jeho výpočtech.

5. Obvyklá přírážka byla nakonec správcem daně stanovena podle znalce Ing. V., který ji uvedl ve svém posudku. Ve znaleckém posudku není jasně uvedeno, z jakých zdrojů znalec čerpal informace, podle jakých hledisek tyto zdroje zvolil a jak přesně byl určen daný obor, ze kterého znalec vycházel při odhadu. Jako zdroj informací uvedeného posudku byly použity právní předpisy, některé údaje z účetnictví stěžovatele a z výroby (od správce daně). Ani z výše popsaných materiálů nelze přesně zkontrolovat postup „odhadu rentability oboru“ [9], který byl v posudku proveden. Chybí zde totiž data srovnatelných společností. Správce daně při stanovení obvyklé přírážky vycházel z „obvyklé rentability“ v intervalu od 12 % do 16 % určené znalcem. Dále se touto obvyklou přírážkou řídil při stanovení nového základu daně. O neúplnosti znaleckého posudku vypovídá i jeho stručný obsah. Důležitou součástí znaleckého posudku je příloha č. 1 popisující výpočet „odhadu rentability“. Tato příloha je jediný podklad, ze kterého lze interval rentability v rozsahu 12 % - 16 % vyčíst. Znalecký posudek by měl také obsahovat přílohu č. 2, která údajně popisuje zadaná kritéria. Tato příloha zde však chybí.
6. Správce daně následně zjistil, že závěry znaleckého posudku jsou podobné prvotně určené 15% obvyklé marži i koeficientu K1, jenž byl získán porovnáním osmi srovnatelných společností. Dále rozhodl, že výše obvyklé rentability v oboru dosahovala přibližně 15 %. V souladu se znaleckým posudkem použil pro určení obvyklé rentability spodní hodnotu daného intervalu, která je pro stěžovatele nejvýhodnější. Takto stanovená obvyklá rentabilita ovšem vychází z dat, jenž byly rozporovány. Navíc tato 15% obvyklá marže vycházela z dat pouze jediné firmy. Koeficient K1 nastavil správce daně již podle srovnatelných dat osmi jiných společností, ale ani po prostudování neveřejné části správního spisu nelze určit, o které společnosti se jedná. Dalším pochybením správce daně bylo stanovení obvyklé marže v průměrné absolutní hodnotě. Správce daně opominul skutečnost, že koeficienty stěžovatele jsou podobné koeficientům dvou porovnávaných firem. Znalecký posudek svým intervalem 12 % - 16 % pro obvyklou rentabilitu výše popsanou chybu neobsahuje, ale pro ověření tohoto výpočtu chybí v posudku odkaz na zdroj, ze kterého znalec čerpal.

7. Správce daně tedy vypočetl hodnotu obvyklé rentability v oboru na základě chybných informací. Na nesprávné jednání správce daně neupozornilo ani finanční ředitelství v odvolacím řízení. Vzhledem k chybám znaleckého posudku ani použití spodní hodnoty intervalu rentability, jenž je pro stěžovatele nejvýhodnější, nezvrátí chybné rozhodnutí správních orgánů. „Skutkový stav, který vzal správce daně a žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, tedy nemá oporu ve spisech a nelze uzavřít, že napadená rozhodnutí vycházejí ze spolehlivě zjištěného stavu věci.“ [9]

Na základě analýzy tohoto judikátu lze konstatovat, že judikát poskytuje odpověď na to (stejně jako jeden z výše uvedených), jak by měl správce daně stanovit cenu obvyklou. Obvyklá cena by měla být v intervalu hodnot. Správce daně by měl zjistit obvyklou cenu podle reálných transakcí mezi nezávislými subjekty. Obvyklá cena nemůže být určena pouze pomocí dat jednoho srovnatelného subjektu. Z tohoto judikátu však není zřejmé, kolik by mělo takových srovnatelných subjektů být. Víme jen, že jediný subjekt není dostačující. Správci daně by mělo tedy vyjít určité rozpětí obvyklých cen a ne pouze jediné číslo. Měl by zvolit pro daňový subjekt nejvýhodnější hodnotu tohoto rozpětí. Pokud si správce daně nebo daňový subjekt nechají vyhotovit znalecký posudek ohledně stanovení ceny obvyklé, měly by v něm být uvedeny zdroje, ze kterých znalec čerpal a dle čeho si je zvolil. V tomto judikátu upozorněno na skutečnost, že by měl správce daně poskytnout daňovému subjektu informace o výběru a obsahu dat, které používá pro srovnání při stanovení ceny obvyklé. Avšak z tohoto případu nevyplývá, jaké množství informací by měl poskytnout, abych zachoval mlčenlivost dle daňového řádu. Důležitý je také fakt, že by důkazy shromážděné správcem daně měly být zaznamenány ve spisech. Měly by být zjistitelné alespoň z neveřejné části správního spisu.

4 Srovnání české právní úpravy a judikatury NSS

Nyní budu srovnávat českou právní úpravu převodních cen (§ 23 odst. 7 (10) zákona o daních z příjmů) s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedu, které informace podle mého názoru vyplývají z výše uvedené analýzy a nejsou předmětem ustanovení českého zákona týkající se

převodních cen. Touto cestou bych chtěla dát návod poplatníkům, jak snadněji postupovat v oblasti řešení sporů týkající se stanovení převodních cen.

Ust. § 23 odst. 7 (10) zákona o daních z příjmů se užije, pokud „např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkoly realizované třetími osobami účelově zapojenými“. [7]

Správce daně může doměřit daň z důvodu krácení daně jinak dle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. „Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, však lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde.“ [7]

V ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není uvedena podmínka, kdy má správce daně pravomoc jednat dle tohoto ustanovení a jak dále přesně postupovat, pokud jsou níže uvedené podmínky dodrženy.

Tímto ustanovením se správce daně může řídit, jestliže jsou najednou dodrženy tyto tři podmínky [6]:

1. „Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami,
2. ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek,
3. přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.“

Pokud jsou výše uvedené podmínky dodrženy, je nejprve na správci daně, aby svá tvrzení podložil důkazy. „V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením.“ Existují ale i výjimky z tohoto pravidla. U aplikace ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů je to právě naopak. [10]

Správce daně by měl v daňovém řízení nejdříve zjistit skutkový stav daného případu a prvotně podložit tyto skutečnosti důkazy. Důkazy shromážděné správcem daně by měly být zaznamenány ve spisech. Měly by být zjistitelné alespoň z neveřejné části správního spisu. [8] [9]

Nejdříve musí správce daně prokázat, že jde o osoby spojené a že tyto osoby mezi sebou sjednaly ceny, které se liší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Aby mohl správce daně prokázat rozdíl těchto cen, musí nejprve zjistit cenu, která byla skutečně sjednána mezi spojenými osobami a cenu obvyklou. [10]

Správce daně by měl zjistit obvyklou cenu podle reálných transakcí mezi nezávislými subjekty. Obvyklá cena nemůže být určena pouze pomocí dat jednoho srovnatelného subjektu. Správci daně by mělo tedy vyjít určité rozpětí obvyklých cen a ne pouze jediné číslo. Měl by zvolit pro daňový subjekt nejvýhodnější hodnotu tohoto rozpětí. [9] [10] Položme si tedy otázku, pomocí kolika srovnatelných subjektů, by měla být obvyklá cena určena. Jednoznačnou odpověď na tuto otázku však nikde nenalezneme. Víme jen, že jediný subjekt není dostačující.

Pokud správce daně prokáže spojitost osob a rozdílnost ceny od ceny obvyklé, musí nechat prostor daňovému subjektu pro uspokojivé vysvětlení tohoto rozdílu. V tuto chvíli by měl daňový subjekt uvést svá tvrzení a předložit důkazy. Tyto důkazy by měl obsahovat správní spis. Správce daně poté nemůže pouze nesouhlasit s tvrzením daňového subjektu, ale musí dokázat jaká je podle něj skutečnost. Pokud by se správní orgán nakonec rozhodl s tvrzením daňového subjektu souhlasit, musel by zjistit úplně nové hodnoty obvyklých cen na základě nových údajů skutečných transakcí mezi srovnatelnými nezávislými subjekty. Správce daně nesmí upravit základ daně daňovému subjektu, pokud daňový subjekt svojí cenu obhájí a ekonomicky zdůvodní. [10]

U daně z příjmů se za zdaňovací období považuje hlavně kalendářní rok. Správce daně bere tedy v úvahu při určení základu daně všechny události, které ovlivňují základ daně, a ke kterým dojde během celého zdaňovacího období. [7]

I když správce daně musí zachovat určitou míru mlčenlivosti ohledně důvěrných dat firem, které používá pro srovnání, měl by stěžovateli poskytnout informace o výběru těchto dat. Také by měl správce daně uvést, jaká data při výpočtu použil. Daňový subjekt by měl mít možnost nesouhlasit s výběrem dat srovnatelných společností a postupem při výpočtu obvyklé ceny. Pokud si správce daně nebo daňový subjekt nechají vyhotovit znalecký posudek ohledně stanovení ceny obvyklé, měly by v něm být uvedeny zdroje, ze kterých znalec čerpal a dle čeho si je zvolil. [9]

§ 52 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „daňový řád“) říká: „Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.“ Otázkou tedy zůstává, jaké množství informací by měl správce daně o srovnatelných subjektech daňovému subjektu sdělit, aby zachoval mlčenlivost dle daňového řádu. Tyto srovnatelné subjekty jsou také poplatníci, tudíž používá jejich důvěrné informace. Množství těchto informací opět není nikde jasně určeno.

Dále bych se zmínila o problematice sjednaných úroků, která je také součástí § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Nesjednají – li si osoby mezi sebou úrok, nelze aplikovat ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť věřitel nemá žádný příjem z úroků a základ daně z příjmů to tedy neovlivní. [7]

V případě užití ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nezáleží na tom, jestli je smlouva o půjčce uzavřena dle občanského zákoníku nebo dle obchodního zákoníku. [7]

Při sjednávání úroků mezi spojenými osobami v různých zemích je vnitrostátním právním předpisům nadřazena smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen „smlouva“). Dle českého zákona o daních z příjmů se úrok považuje za dividendu, jestliže existuje zvláštní vztah mezi smluvními stranami a byl sjednán nižší než obvyklý úrok. V tomto případě tedy nelze úrok automaticky považovat za dividendu, pokud je definice úroku uvedena ve smlouvě (a je tedy nutno postupovat dle definice ve smlouvě). Rozdíl mezi sjednanými úroky a obvyklými úroky by měl být prokázán určitými důkazy. Všechny ekonomické benefity, které jsou ve smlouvě definovány, by se měly řídit primárně smlouvou a vnitrostátní právní předpisy by neměly být brány v úvahu. [8]

Nyní bych se věnovala části řízení před Nejvyšším správním soudem.

Subjekt nemusí souhlasit s rozsudkem krajského soudu a může se domnívat, že je tento rozsudek nepřezkoumatelný kvůli malému počtu důvodů a nesrozumitelnosti. Nejvyšší správní soud pak může považovat rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný i navzdory jeho stručnému právnímu zdůvodnění, pokud krajský soud zřetelně

zdůvodní, proč považoval postup správce daně za nesprávný. Za nepřezkoumatelné lze považovat pouze rozhodnutí nikoliv jednání. [9] [8]

Subjekt, který podává kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu, musí všechny námitky vznést již před krajským soudem. Pokud je vznesl až v kasační stížnosti, nelze tyto námitky brát jako přípustné. [7] [10]

Správní soudy znovu nehodnotí skutečnosti zjištěné správním orgánem, ale pouze posuzují, jestli jsou jejich napadená rozhodnutí v souladu se zákonem. Správní soudy mohou přezkoumat skutkové zjištění, pokud např. zjistí, že závěr správního orgánu postrádá logiku. Soud může předložit další důkazy nebo některé vyřadit. [6]

5 Závěr

V první části této práce jsou vymezeny právní předpisy související s převodními cenami v podmínkách České republiky. Převodním cenám je na území tuzemska věnován pouze jeden kratší odstavec v zákoně o daních z příjmů. Tento odstavec je však velmi obecný a stručný. Nedefinuje například metody stanovení převodních cen, proto se v této oblasti doporučuje vycházet ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále Směrnice o převodních cenách), kterou se daňové subjekty a daňové správy řídí při mezinárodním zdanění. Daňové subjekty nemusí pro účely zdanění převodů na území tuzemska využívat metod pro stanovení převodních cen uvedených ve Směrnici o převodních cenách, avšak většina daňových subjektů se těmito metodami řídí, protože jsou to metody všeobecně uznávané. V ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by tedy bylo vhodné doplnit metody stanovení převodních cen.

Druhá část práce je věnována analýze vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu, které řeší sporné otázky v oblasti převodních cen. V mnohých situacích se liší případ od případu, a proto musí být sporné otázky řešeny na úrovni Nejvyššího správního soudu. Vyskytly se zde transakce mezi tuzemskými daňovými subjekty, ale také mezi daňovým subjektem tuzemským a zahraničním. Předmětem sporů bylo správné stanovení převodních cen, na které pohlížel jinak daňový subjekt a jinak správce daně. Krajský soud se pak mohl přiklonit jak k názoru daňového subjektu, tak k názoru správních orgánů. Závazné bylo však teprve rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Cílem této práce bylo především analyzovat a shrnout závěry vybraných judikátů Nejvyššího správního soudu, a to pro případy, které nejsou v české právní úpravě převodních cen řešeny. Identifikovala jsem výkladové principy Nejvyššího správního soudu v otázkách a situacích, které § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů specificky neupravuje (viz kapitola 2.1). Na některé skutečnosti však odpověď nenalezneme ani v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Jedná se například o „správnou“ míru mlčenlivosti při poskytování informací daňovému subjektu v rámci daňového řízení nebo stanovení počtu srovnatelných subjektů pro posouzení ceny obvyklé.

Přínos této práce spatřuji v tom, že poplatníci mohou dle výkladových principů, které jsem identifikovala, postupovat při stanovení převodních cen a v následném daňovém

řízení. Takový postup poplatníkům poskytne vyšší míru jistoty a sníží riziko, že jim správce daně úspěšně doměří daň. Při absenci podrobné zákonné úpravy tato práce poskytuje návod poplatníkům i správčům daně jak převodní ceny stanovit tak, aby byly v souladu s předpokládaným výkladem zákona Nejvyšším správním soudem.

6 Literatura a informační zdroje

- [1] Česká daňová správa [online]. 2006 [cit. 2011-06-07]. Arbitrážní konvence. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/uvodnislovo.pdf>>.
- [2] Česká daňová správa [online]. 2010 [cit. 2011-04-14]. Pokyn D - 332. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn_D-332.pdf>.
- [3] Česká daňová správa [online]. (c) 1999-2011 [cit. 2011-06-07]. Směrnice OECD. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_599.html?year=PRESENT>.
- [4] Finanční management. *Finanční management* [online]. 22. 2. 2011 [cit. 2011-04-17]. Zaostřeno na převodní ceny - finanční úřady stupňují tlak. Dostupné z WWW: <http://financnimanagement.ihned.cz/2-50537410-T0W000_d-05>.
- [5] Ministerstvo financí ČR. Revize Kapitol I-III Směrnice o převodních cenách, Kapitola IX Směrnice o převodních cenách. In *Finanční zpravodaj* [online]. Praha : Ministerstvo financí ČR, 27.12.2010 [cit. 2011-06-07]. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201007_pdf.pdf>.
- [6] *Nssoud* [online]. 2006 [cit. 2011-04-05]. 1 Afs 60/2006 - 94. Dostupné z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0060_1Afs_0600094A_prevedeno.pdf>.
- [7] *Nssoud* [online]. 2006 [cit. 2011-04-05]. 5 Afs 143/2006 - 72. Dostupné z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0143_5Afs_0600072A_prevedeno.pdf>.
- [8] *Nssoud* [online]. 2008 [cit. 2011-04-05]. 2 Afs 42/2008 - 62. Dostupné z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0042_2Afs_0800062A_prevedeno.pdf>.
- [9] *Nssoud* [online]. 2009 [cit. 2011-04-05]. 8 Afs 51/2009 - 61. Dostupné z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0051_8Afs_0900_4e33628d_364d_43a5_a6dd_3020d111d425_prevedeno.pdf>.
- [10] *Nssoud* [online]. 2010 [cit. 2011-04-05]. 7 Afs 74/2010 - 81. Dostupné z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0074_7Afs_100_20110301083144_prevedeno.pdf>.

- [11] *Podnikatel.cz* [online]. c2007-2011 [cit. 2011-04-17]. Nadnárodní společnosti čelí rostoucímu riziku kontrol převodních cen ze strany finančních úřadů. Dostupné z WWW:
<<http://www.podnikatel.cz/tiskove-zpravy/nadnarodni-spolecnosti-celi-kontrolam-fu/>>.
- [12] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc : ANAG, 2009.
- [13] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [15] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [16] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád