



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **F. K.**, bytem Ž. 393, Ž., zastoupený JUDr. Janem Vobrem, advokátem se sídlem náměstí Tomáše Bati 417/12, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2015, č.j. 41603/15/5200-10422-708855,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2015, č.j. 41603/15/5200-10422-708855, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 25.6.2014, č.j. 1238873/14/2910-24801-301170, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 165 900 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 33 180 Kč.

I. Podstata věci

Správce daně v průběhu daňové kontroly daně z příjmů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2010, 2011 a 2012 zjistil, že žalobce v rámci zdaňovacího období roku 2011 zaúčtoval na základě daňového dokladu č. 21100033 stavební práce provedené v roce 2011 ve výši 116 113,20 Kč. Předmětný daňový doklad byl vystaven na částku 166 113,20 Kč, přičemž zbývajících 50 000 Kč žalobce zaúčtoval dokladem č. 21200010 v roce 2012. Správce daně dospěl k závěru, že náklady ve výši 50 000 Kč se týkají zdaňovacího období roku 2011 a jejich uplatněním až v roce 2012 žalobce nerespektoval věcnou a časovou souvislost nákladů, čímž porušil § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a proto správce daně zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2012 o částku 50 000 Kč.

Správce daně dále zjistil rozdíl mezi sjednanou cenou pronájmu nebytových prostor zapsaných na LV č. x v k.ú. Žirovnice pronajatých žalobcem společností Krásl spol. s r.o. a cenami obvyklými, zjištěnými správcem daně. Dle správce daně nebylo řádně zdůvodněno snížení nájemného, přičemž odchýlením se od obvyklé ceny nájemného došlo podle správce daně u žalobce jako pronajímatele ke zkrácení daně z příjmů. S ohledem na tuto skutečnost správce daně žalobci upravil základ daně z příjmů za rok 2012 o částku 786 255 Kč, která představuje rozdíl mezi stanovenou cenou pronájmu a obvyklou cenou pronájmu zjištěnou správcem daně.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že mu žalovaný nezaslal seznámení se zjištěnými skutečnostmi s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), čímž žalobce zkrátil na jeho právech.

Co se týká pronájmu nebytových prostor ve zdaňovacím období roku 2010, žalobce namítá, že správce daně a žalovaný všechny skutečnosti ohledně tržní ceny nájemného doložené podáními ze dne 9.8.2013 a 10.9.2013 odmítli, stejně jako byla odmítnuta argumentace žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v protokolu ze dne 23.1.2014, č.j. 321513/14/2910-05401-304651, včetně návrhu žalobce na doplnění kontrolního zjištění ze dne 7.3.2014 a vyjádření žalobce ke zhodnocení zjištěných skutečností žalovaným v rámci odvolacího řízení ze dne 2.7.2015.

Žalobce dále v souvislosti s cenou pronájmu nemovitosti namítá, že nebyl proveden navržený výslech svědka F. N., bývalého jednatele DETAIL CZ s.r.o., nájemce nebytových prostor.

Žalobce argumentuje tak, že cena pronájmu nebytových prostor nebyla stanovená, nýbrž sjednaná, přičemž zohledňovala cenu dosahovanou na základě smluv s jinými subjekty, tedy v čase a místě obvyklé nájemné.

Z podkladů předložených žalobcem jednoznačně vyplývá cena v místě a čase obvyklá u pronájmu předmětných výrobních ploch v Žirovnici v rozmezí 156 až 200 Kč za 1 m²/rok, která platí i pro období 2009 až 2013, nikoliv 320 Kč za 1 m²/rok, jak dovozuje správce daně. Rozhodnutí správce daně upravit základ daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období doku 2010 o obvyklou cenu pronájmu je tedy nesprávné.

Žalobce dále namítá, že správce daně na základě kontrolního zjištění neumožnil žalobci v roce 2012 odečíst daňovou ztrátu z roku 2010, a v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č.j. 1237382/14/2910-24801-301170 ze dne 25.6.2014, týkajícímu se zdaňovacího období roku 2010.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Pokud žalobce požadoval, aby soud při rozhodování o žalobě vycházel i z jeho argumentace obsažené ve vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 7.3.2014, v odvolání a ve vyjádření ke zhodnocení zjištěných skutečností v rámci odvolacího řízení, tak takto učiněný odkaz na části správního spisu neobsahující odkaz na konkrétní argumentaci, z níž by plynulo, proč považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod, tedy konkretizovaný důvod vztahující se ke konkrétnímu namítanému porušení zákona.

Na argumentaci žalobce v průběhu daňového řízení reagoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobce tyto závěry zpochybňuje mimo jiné jako krátké, subjektivní a nepodložené, se závěry správce daně nesouhlasí. S ohledem na dispoziční zásadu míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/1996 Sb. NSS, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobce v roce 2012 pronajal nebytové prostory zapsané na LV č. x v k.ú. Žirovnice společnosti KrásL spol. s r.o. za obvyklé nájemné a zda správce daně oprávněně v souladu s § 23 odst. 7 zákona o

daních z příjmů upravil základ daně z příjmů s ohledem na zjištěnou cenu pronájmu v dotčeném zdaňovacím období o částku 786 255 Kč.

Správce daně v průběhu daňové kontroly mimo jiné zjistil, že žalobce na základě smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 24.6.1996 a jejího dodatku č. 2 ze dne 1.1.2001 v průběhu zdaňovacím období roku 2012 pronajímal 4 945 m² užitné plochy vlastních nemovitostí zapsaných na LV č. x pro k.ú. a obec Žirovnice společnosti Krásl spol. s r.o. za cenu ve výši 161,78 Kč za 1 m²/rok.

Mezi účastníky řízení přitom není sporu o to, že předmětný smluvní vztah vznikl mezi kapitálově spojenými osobami, neboť dle výpisu z obchodního rejstříku žalobce v rozhodné době vlastnil 50 % obchodního podílu společnosti Krásl spol. s r.o.

Podle § 23 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmu 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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

V daném případě správce daně na základě znaleckého posudku o ceně nemovitosti č. 4969/12/10 ze dne 17.5.2010 znalce Ing. F. L. zjistil, že obvyklé tržní nájemné výrobního objektu Žirovnice 577 bylo pro daný rok ve výši 650 Kč za 1 m²/rok. Na základě znaleckého posudku a vlastních zjištění při výběru vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo obdobných podmínek správce daně dovodil, že obvyklá cena nájemného sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek se v daném období pohybovala v rozmezí od 320 do 1060 Kč za 1 m²/rok (porovnání uvedeno v tabulce na straně 53 zprávy o daňové kontrole).

Výzvou k prokázání skutečností vyzval správce daně žalobce k prokázání, vysvětlení a doložení rozdílu zjištěného v předmětném zdaňovacím období mezi nájemným sjednaným ve smlouvě o pronájmu, resp. jejích dodatcích, a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně.

Žalobce v odpovědi na výzvu vypsál nájemní smlouvy o pronájmu předmětného areálu uzavřené s DETAIL s.r.o., DETAIL CZ s.r.o., M. S., ESM k.s., VHZ Montáže s.r.o. a MVDr. K., přičemž upozornil, že smlouvy byly správci daně předloženy a jsou součástí spisu.

Správce daně konstatoval (strana 54 zprávy o daňové kontrole), že předložena byla toliko smlouva s VHZ Montáže s.r.o. ze dne 29.4.1998, která byla uzavřena na dobu neurčitou a ke dni 31.8.2001 byla vypovězena, a dále smlouva uzavřená s MVDr. K., která jako jediná byla platná v kontrolovaném období, přičemž na jejím základě pronajímal žalobce v areálu objektu Žižkova 577, Žirovnice vnitřní nebytové prostory v ceně 200 Kč za 1 m²/rok včetně DPH za účelem provozování veterinární ordinace, přitom v nájemném nejsou zahrnuty služby, opravy a údržba nebytových prostor a ostatní poplatky spojené s užíváním nebytových prostor, ordinace je otevřena pouze dva dny v týdnu, jeden den v dopoledních a jeden den v odpoledních hodinách. Dle správce daně předmětné prostory nejsou srovnatelné s prostory pronajímanými

společnosti Krásl spol. s r.o., neboť jsou využívány ke zcela jiným účelům než je podnikání Krásl spol. s r.o.

K ostatním smlouvám správce daně konstatoval, že ty v kontrolovaném období již neplatily a vzhledem k časovému odstupu již nelze nájemné v nich sjednané považovat za srovnatelné v čase a místě. K tvrzení žalobce, že při pronájmu téměř celého objektu dochází k objemové slevě nájemného, správce daně uvedl, že k tomuto tvrzení nebyl předložen důkaz a že toto obecné tvrzení není uspokojujícím doložením rozdílu mezi sjednaným nájemným a nájemným obvyklým zjištěným správcem daně.

Žalobce v další části odpovědi na výzvu k prokázání skutečností tvrdil, že ve výzvě je chybně uvedeno, že v ceně nájemného na dodatku č. 1 není vyčíslena výměra nádvoří a zpevněných ploch, které Krásl spol. s r.o. používala a která činí 1 500 m². Po přepočtu zástupcem daňového subjektu dohodnuté nájemné na dodatku č. 1 činilo přibližně 200 Kč za 1 m²/rok.

Správce daně k tomu uvedl (strana 55 zprávy o daňové kontrole), že na dodatku č. 1 i na dodatku č. 2 je shodně uvedeno, že kromě vyjmenovaných prostor je předmětem obou dodatků užívání ostatních ploch (nádvoří). Pokud přesto žalobce přičetl k pronajímané ploše plochu nádvoří a vyšlo mu nájemné od 1.1.1997 do 31.12.2000 ve výši 218 Kč za 1 m²/rok, pak nájemné dle dodatku č. 2, pokud bude k pronajímaným prostorám přičteno 1500 m², by činilo 124 Kč za 1 m²/rok.

Správce daně dále na základě vyjádření žalobce provedl místní šetření u znalce (úřední záznam č.j. 1485078/13/2910-05401-303506) a nechal si předložit nájemní smlouvu, kterou znalec při stanovení obvyklé ceny použil. V této smlouvě, jejímž předmětem byl pronájem prodejních prostor o výměře 106 m², byla uvedena cena ve výši 736 Kč za 1 m²/rok včetně daně. Správce daně uvedl, že při stanovení rozpětí obvyklé ceny nepřihlížel ke konkrétní ceně tržního nájemného stanoveného znalcem, ale pouze použil znalcem vybrané objekty a ceny pro určení rozpětí cen. Správce daně dále v tabulce označil jako místo pronájmu město podle počtu obyvatel a dále je popsána oblast působnosti objektů, aby bylo zřejmé, že se dotčené objekty nacházejí ve srovnatelné lokalitě. Správce daně dále uvedl (strana 56 zprávy o daňové kontrole), že co do rozměru se sice nejedná o stejné plochy, nicméně v ostatních porovnávaných kritériích, jako je druh vykonávané podnikatelské činnosti, čas pronájmu, míst pronájmu, druh smlouvy, stavebně technický stav nemovitosti, se porovnávané subjekty podstatnou měrou shodují. Správce daně uvedl, že žalobce do roku 1997 pronajímal společnosti Krásl spol. s r.o. 452 m² za 398,23 Kč za 1 m²/rok. Z důvodu rozšíření výroby nájemce došlo od 1.1.1997 o přibližně pětinasobné zvětšení pronajímaných ploch na 2 164 m², přičemž cena zůstala v obvyklé výši 369,69 Kč/m² za rok; z důvodu dalšího rozšíření výroby nájemce došlo od 1.1.2001 o přibližně dvojnásobné zvětšení pronajímaných ploch na 4 945 m², přičemž cena za pronájem se snížila na 161,78 Kč za 1 m²/rok. Dle správce daně vlivem rozšíření výroby došlo u nájemce od roku 1997 k šestinasobnému zvýšení obrátu, přičemž cena pronájmu zůstala na obvyklé výši, a od roku 2001 se jeho obrát téměř ztrojnásobil, zatímco cena pronájmu se snížila přibližně na polovinu.

Pokud žalobce v doplnění vyjádření na výzvu k prokázání skutečností uvedl, že získal od Městského úřadu v Žirovnici přehled aktuálně uzavřených smluv o nájmu nebytových prostor městem Žirovnice formou tabulky, kterou přiložil v příloze, a dále

že získal údaje o výši pronájmu nebytových prostor u srovnatelného podnikatelského subjektu v Žirovnici, konkrétně u společnosti HTP s.r.o., kdy uvedl, že tento subjekt pronajímá volné nebytové prostory s ním personálně ani kapitálově nepropojeným subjektům za cenu 200 Kč, resp. 160 Kč za 1 m²/rok, a že z předložených podkladů jednoznačně vyplývá cena v místě a čase obvyklá u pronájmu předmětných výrobních ploch v Žirovnici v rozmezí 156 až 200 za 1 m²/rok, která platí pro rok 2009 až 2013, k tomu správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, že takový závěr nebyl prokázán, neboť z tabulek, které jsou zachyceny na straně 56 až 57 zprávy o daňové kontrole, je zřejmé, že ani jeden pronájem se netýká výrobních ploch.

Správce daně zdůraznil, že ani u jednoho subjektu se nejedná o pronájem výrobních prostor v obci Žirovnice, a tedy v tabulce uvedení nájemci nesplňují základní kritérium, že se jedná o subjekt provozující obdobnou činnost v místě a čase, a nadto ve 13 ze 16 navrhovaných smluv nájemné překračuje částku pronájmu stanovenou žalobcem. Dále správce daně uvedl, že ani ve druhé tabulce navrhovaných nájemních smluv uzavřených mezi nezávislými osobami (žalobce uvedl, že zde uvedený pronajímatel HTP s.r.o. pronajímá volné nebytové prostory s ním personálně ani kapitálově nepropojeným subjektům za cenu 200 Kč, resp. 160 Kč za 1 m²/rok), se nejedná o pronájem výrobních prostor. Správce daně v této souvislosti odkázal na místní šetření ze dne 30.9.2013 (úřední záznam č.j. 1366783/13/2910-05401-303506), při němž zjistil, že se jedná o pronájem pouze skladovacích prostor, nesrovnatelných s výrobními prostory pronajatými společností Krásl spol. s r.o.

Správce daně dále výzvou k poskytnutí údajů č.j. 1503603/13/2910-05401-304651 požádal o stanovisko Mgr. B., jehož oborem činnosti je od roku 1991 realitní činnost, správa a údržba nemovitostí, popsal mu pronajímáný objekt a požádal jej o sdělení, v jakém cenovém rozmezí se pohybovaly ceny tržního nájemného popsaného objektu v letech 2010 až 2012; Mgr. B. sdělil cenu tržního nájemného v rozmezí od 450 do 600 Kč za 1 m²/rok. Výsledky porovnání správce daně uvedl v tabulce na straně 58 zprávy o daňové kontrole.

Správce daně na základě výše uvedeného stanovil cenu na dolní hranici cenového rozpětí, tedy ve výši 320 Kč za 1 m²/rok bez DPH, coby cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dle správce daně nebylo snížení výnosů z nájemného žalobcem řádně zdůvodněno a odchýlením se od obvyklé ceny nájemného došlo u žalobce ke zkrácení daně z příjmů. S ohledem na uvedené skutečnosti správce daně upravil základ daně z příjmů o rozdíl mezi žalobcem stanovenou cenou pronájmu a obvyklou cenou pronájmu zjištěnou správcem daně, tedy o 786 255 Kč.

Žalovaný závěr správce daně potvrdil. Pokud žalobce v této souvislosti namítá, že jeho tvrzení a důkazní prostředky doložené k otázce výše sjednaného nájmu byly odmítnuty, tak s ohledem na výše uvedené tato námitka není důvodná, neboť správce daně se tvrzeními žalobce a jeho důkazními návrhy zabýval. Správce daně dostatečně prokázal ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, že cena sjednaná žalobcem byla odlišná od ceny, jaká by byla sjednána nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; bylo na žalobci, aby zjištěný rozdíl věrohodně vysvětlil. To se mu však nepodařilo. Pokud žalobce v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění uvedl, že nájemci odcházeli sami do jiných prostor, že prostory zůstávaly nevyužité, že ceny nájmu nebytových prostor klesají především

v době trvající ekonomické krize, a upozorňoval na přetlak nabídek nebytových prostor včetně prostor výrobních, tak se jedná pouze o obecná a ničím nepodložená tvrzení.

„V daňovém řízení je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením... V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Finanční úřad řádně zjistil cenu sjednanou mezi spojenými osobami, kterou tvoří nájemné a cena opěrné zídky. Bylo by tedy na správci daně, aby rovněž zjistil cenu referenční a provedl srovnání. Nutnou, nikoli dostačující, podmínkou úpravy základu daně je, že by rozdíl mezi cenami existoval. Správce daně ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní... Prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, a zároveň by stěžovatelka neprokázala zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena odlišná cena sjednaná, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2011, č.j. 7 Afs 40/2011-69).

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, dále vyplývá, že *„V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní... Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy ... I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednaná odlišně od ceny referenční.“*

V daném případě správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem rozhodným skutečnostem ve smyslu existence spojených osob a existence rozdílu v cenách, neboť prokázal, že se cena sjednaná mezi žalobcem a společností Krásl spol. s r.o. jako spojenými osobami liší od ceny, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalobce měl poté prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednávána odlišně od ceny zjištěné správcem daně. Žalobci se to nepodařilo a rozdíl přesvědčivě nezdůvodnil.

K námitce žalobce, že správce daně neprovedl navrhovaný výsledek F. N., bývalého jednatele spol. DETAIL CZ s.r.o., nájemce nebytových prostor, jako svědka, soud odkazuje na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí (str. 6 napadeného rozhodnutí), kde se s totožnou odvolací námitkou vypořádal. Pokud žalobce navrhoval výsledek uvedeného svědka v souvislosti s prokázáním oprav podlah uskutečněných ve zdaňovacím období roku 2011 a nikoli k prokázání rozdílu ceny sjednané a obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (podání žalobce doručené správci daně dne 10.3.2014), správce daně nepochybil, pokud k otázce výše sjednaného nájemného navrhovaný důkaz neprovedl. Ostatně ani v žalobě žalobce neuvádí, co konkrétního by mělo být výsledkem tohoto svědka ve vztahu k otázce výše nájemného zjištěno. Proto ani soud nepotřeboval výsledkem tohoto svědka dokazovat.

K námitce nemožnosti uplatnit daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v daňovém přiznání týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, zdejší soud uvádí, že doměřenou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2010 ve výši – 278 825 Kč žalobce nemohl uplatnit v rámci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, neboť bylo zjištěno, že žalobce vyčíslil tuto daňovou ztrátu neoprávněně. V tomto ohledu zdejší soud odkazuje na rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2015, č.j. 41598/15/5200-10422-708855, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr správce daně ze dne 25.6.2014, č.j. 1237382/14/2910-24801-301170, ve věci neuznání neoprávněně uplatněné daňové ztráty (věc evidovaná u zdejšího soudu pod sp. zn 62 Af 28/2016).

K námitce, že žalovaný nezaslal žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle § 115 daňového řádu, ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č.j. 19373/15/5200-10422-708855, doručenou žalobci dne 17.6.2015, vyzval žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, a to ve věci odvolání podaných žalobcem proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011. Z předmětné písemnosti, z dokumentu „Doplnění spisového materiálu“ č.j. 32764/14/5200-10422-707678, v němž žalovaný uložil správci daně doplnit řízení, a z dokumentu „Doplnění spisového materiálu“ č.j. 491948/15/2900-11420-709839, v němž správce daně vyrozuměl žalovaného o výsledku úkonů v rámci doplnění řízení, vyplynulo, že doplnění řízení se týkalo jiných zdaňovacích období a nadto směřovalo k objasnění jiných skutečností, než které jsou předmětem nyní přezkoumávaného řízení. Ani tato námitka tudíž nemůže být důvodná.

S ohledem na výše uvedené soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by

způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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

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

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

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

V Brně dne 1. března 2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu

