



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. 41599/15/5200-10422-708855,

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. 41599/15/5200-10422-708855, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 25.6.2014, č.j. 1238619/14/2910-24801-301170, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve

výši 143 280 Kč, daňová ztráta ve výši – 1 509 998 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 28 656 Kč a z daňové ztráty ve výši 15 099 Kč.

I. Podstata věci

V daném případě byly ve vztahu k výdajům za stavební práce v průmyslovém areálu Žižkova 577 v obci Žirovnice uplatněným žalobcem ve zdaňovacích obdobích roku 2010, 2011 a 2012 zjištěny pochybnosti o předmětu stavebních prací, jejich časovém průběhu, konkrétním místě realizace v rámci areálu žalobce a také jejich charakteru jako oprav (nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2011).

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že náklady za stavební práce vyúčtované daňovými doklady č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032, 2110003, na celkovou částku 1 728 874,93 Kč, vynaložil tak, jak tvrdil, tedy že žalobce neprokázal realizaci konkrétních prací co do rozsahu, lokalizace, času, ani skutečnost, jakými daňovými doklady byly žalobcem tvrzené práce vyúčtovány.

Dále správce daně dovodil rozdíl mezi nájemným nebytových prostor zapsaných na LV č. 1449 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 o částku 786 255 Kč, která představuje rozdíl mezi nájemným a obvyklým nájemným ve výši zjištěné správcem daně.

Žalovaný závěry správce daně potvrdil s tím, že ani po provedení výsledku navrhovaných svědků P. S. a Z. K. a po provedení místního šetření žalobce svá tvrzení o vynaložení výdaje na opravy neprokázal. Podle žalovaného tvořily stavební práce zúčtované ve zdaňovacím období roku 2011 z hlediska jejich účelu i z hlediska věcného a časového jeden celek, a proto je nutné je považovat za technické zhodnocení a nikoli za opravy, jak tvrdil žalobce.

Závěry žalovaného a správce daně nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že v případě prokazování oprávněnosti předmětných výdajů přešlo důkazní břemeno na základě předložených důkazů (svědeckých výpovědí M. P., R. L., P. S. a Z. K.) na správce daně.

Žalobce dále namítá, že správce daně a žalovaný veškeré náklady vyhodnotili paušálně. Pokud jde o stavební práce dle daňových dokladů č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032 a 21100033, za technické zhodnocení lze podle žalobce považovat práce a výkony v částce 438 394,48 Kč. Žalobce má dále za to, že ke všem položkám rozpočtů doložil, kterých prací se týkají a které z nich lze považovat za technické zhodnocení a které za opravy.

Žalobce namítá, že svědky nijak neinstruoval, přičemž s odstupem času si svědci nemohli, stejně jako žalobce, pamatovat každý detail. Svědci podle žalobce blíže specifikovali provedené práce v předložených položkových rozpočtech a na dotazy správce daně ke konkrétním položkám jasně odpověděli. Jestliže je svědkům a žalobci vytýkáno, že se ani v průběhu odvolacího řízení nevyjádřili k některým položkám předložených rozpočtů, je tomu tak podle žalobce proto, že se správce daně na všechny položky netázal. Důkazní břemeno již přitom bylo otočeno, správce daně se tedy měl dotazovat na všechny položky rozpočtu.

Pokud jde o věrohodnost žalobcem předložených dokladů, žalovaný ji zpochybnil toliko tím, že žalobce doklady předkládal postupně a měnil svá vyjádření k nim. Nicméně pokud si žalobce ihned nevzpomněl na všechny podrobnosti a tím uváděl věcně nepřesné a časově nesouvisející údaje, je to dle žalobce pro časový odstup pochopitelné. Žalobce navrhuje jako důkaz opětovný výslech svědků soudem.

Co se týká pronájmu nebytových prostor ve zdaňovacím období roku 2011, 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 nájemným namítá, že nebyl proveden navržený výslech svědka F. N., bývalého jednatele DETAIL CZ s.r.o., nájemce nebytových prostor.

Žalobce argumentuje tak, že sjednané nájemné zohledňovalo cenu dosahovanou na základě smluv s jinými subjekty, a jednalo se o 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.

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.

III. 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.

Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. 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 a se závěry správce daně nesouhlasí. S ohledem na dispoziční zásadu, pak 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).

Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je, zda práce spočívající dle tvrzení žalobce v opravách v budově C průmyslového areálu Žižkova 577, Žirovnice, vyúčtované daňovými doklady č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032, 21100033 od dodavatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., byly skutečně z hlediska daňového práva opravami, a tedy zda výdaje v souvislosti s nimi vynaložené splňují podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), či zda se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, což by vylučovalo uznatelnost předmětného výdaje.

Dále je sporné, zda žalobce pronajal nebytové prostory 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.

S ohledem na skutečnost, že originál části správního spisu zasláný žalovaným ke sp. zn. 62 A 51/2016, se podle vyjádření žalovaného týká rozhodnutí napadených samostatnými žalobami evidovanými u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 28/2016, 62 Af 29/2016 a 62 Af 30/2016, zdejší soud vycházel i z originálu této části správního spisu.

IVa. Výdaje na opravy

Pokud jde o výdaje vynaložené v roce 2011 dle daňových dokladů č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032 a 21100033 za stavební práce od dodavatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., je třeba předeslat, že u každého výdaje je nutné v souvislosti s jeho uplatněním, a tudíž promítnutím do základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se výdaje (náklady)

vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy, prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, nýbrž také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

Je přitom ustáleně judikováno, že daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně.

Zároveň platí, že správce daně důkazy předložené daňovým subjektem hodnotí podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží dále ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

V daném případě byly v průběhu daňového řízení zjištěny pochybnosti jak o konkrétním předmětu a průběhu stavebních prací vyúčtovaných daňovými doklady č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032 a 21100033, tak především o samotném charakteru prací jako oprav.

Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný dospěl k závěru, že bylo prokázáno, že v areálu žalobce probíhaly v delším časovém období stavební práce, jejichž dodavatelem byla společnost Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., přičemž žalobce jednoznačně neprokázal stav nemovitosti před provedenými úpravami, a proto nelze jednoznačně a bez pochybností určit, jaké konkrétní práce byly provedeny co do rozsahu a časového sledu a že veškeré provedené stavební práce fakturované společností Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o. ve zdaňovacím období roku 2011 byly opravami, tedy že v souvislosti s pracemi byly zachovány původní parametry objektu. Žalovaný dospěl k závěru, že stavební práce zúčtované ve zdaňovacím období roku 2011 tvořily z hlediska jejich účelu i z hlediska věcného a časového jeden celek a předmětné výdaje je nutno celkově považovat za technické zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů.

Obstojí-li tento závěr žalovaného, pak není třeba se podrobně zabývat všemi konkrétními položkami rozpočtu prací, na něž odkazuje žalobce v žalobě. Podstatným v tomto ohledu je, zda uvedené práce byly součástí technického zhodnocení majetku žalobce anebo zda žalobce prokázal, že se v konkrétním případě jednalo o samostatnou, od ostatních stavebních prací oddělitelnou zakázku, jejíž předmět by bylo možné posoudit bez ohledu na ostatní probíhající práce jako opravu.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro posouzení věci podstatné skutečnosti.

Předmětem plnění dle daňových dokladů č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032 a 21100033 byly stavební úpravy dílny, vícepráce č. 1, vícepráce č. 2 a oprava venkovní rampy v průmyslovém areálu Žižkova 577, Žirovnice.

Správce daně žalobce vyzval k vysvětlení a prokázání toho, o jaké konkrétní stavební práce se jednalo a v jakém období byly provedeny, zda existoval na tyto stavební práce projekt a zda byly předmětem stavebního řízení. Žalobce k tomu uvedl, že se jednalo o jednu velkou zakázku, jejímž předmětem byly opravy podlah v prostorách bývalé jídelny označené na situačním plánu písmenem C, při níž došlo k vybourání starých betonů a proběhla dodávka nových betonů. Žalobce uvedl, že po svém dodavateli požadoval rozdělení zakázky na několik dílčích faktur s ohledem na své finanční možnosti. Správce daně provedl prohlídku stavu budovy C a pořídil fotografie opravovaných částí.

Správce daně s ohledem na rozsah stavebních prací uvedených v přílohách předmětných daňových dokladů (kde bylo kromě opravy podlah uvedeno též bourání zdiva, zazdívky, podpěrné konstrukce, bourání překladů, vybourání rámu a zárubní, montáž oken a dveří, oprava venkovní rampy a vícepráce) vyzval žalobce, aby vysvětlil, o jaké konkrétní stavební práce se jednalo a kde byly provedeny (protokol o ústním jednání ze dne 24.4.2013, č.j. 770668/13/2910-05401-304651).

K tomu žalobce uvedl, že kromě oprav podlahy došlo k výměně oken, přičemž jejich počet byl zachován, dále byla vyměněna světla. Pokud jde o podpěrné konstrukce uváděné

v rozpočtu provedených prací, ty byly zřejmě ve sklepě, aby nespádl strop. Betony výšky 20 až 30 cm byly upraveny speciálním strojem, který do betonu zapracovával drobné ocelové drátky. Dále došlo k rozebrání staré rampy, která byla dutá, a k výstavbě zcela nové rampy. Další rampa byla odstraněna a nahrazena ocelovou konstrukcí. Dle žalobce průběh a rozsah prací odpovídá údajům v rozpočtu od dodavatele.

Pokud jde o vícepráce, ty dle žalobce souvisely s prováděnými stavebními úpravami. Žalobce popsal opravy podlah tak, že probíhaly asi ve třech a čtyřech fázích. Část místnosti byla vždy vystěhována a stroje byly umístěny do jiné části budovy, kde probíhala nepřerušovaná výroba. Stav budovy C byl po provedených stavebních úpravách podle žalobce stále stejný. Dále žalobce uvedl, že v budově C byla přibližně 1/3 podlahy podsklepená a že u této části došlo k odstranění starého betonu a položení nového. Na nepodsklepenou část, kde byla zhutněná hlína, byl položen nový beton.

K dotazu správce daně ohledně účelu stavby před provedenými úpravami žalobce uvedl, že zde probíhala stejná výroba se stejnými stroji a manipulace s vozíky výrobků

vážíci 600 až 1 000 kg. Proto bylo třeba podlahu opravit. Žalobce dále uvedl, že nemůže správci daně doložit stav budovy před a po úpravách, neboť jej nemá zdokumentovaný.

V rámci ústního jednání ze dne 29.5.2013 (protokol č.j. 980623/13/2910-05401-304651) správce shrnul dosavadní zjištění, z nichž vyplynulo, že původní podlahy se skládaly z betonu, pod kterým byl písek, a byly projektovány a stavěny pro provoz kuchyně a jídelny. Nové podlahy byly prováděny speciálním strojem, který do betonu zapracovával ocelové dráty. Nová podlaha byla provedena tak, aby zde mohly stát stroje, které váží přibližně 5 tun, a aby se na ní mohly pohybovat vozíky, které váží přibližně 600 až 1 000 kg. Z toho správce daně dovodil, že nová podlaha má jiné technologické vlastnosti. Dále správce daně zjistil, že došlo k vybourání příček mezi kuchyní a jídelnou a příček tvořících kancelář. Došlo tedy ke změně dispozičního uspořádání. Dále došlo k výměně původně dřevěných a větších oken za okna menší plastová a k dozdění okenních rámců. V případě výměny oken tedy došlo ke změně životnosti, prostupnosti světla, tepla, hluku, k možnosti lepší údržby, čímž bylo dosaženo zlepšení komfortu využívání celé nemovitosti; totéž se týká výměny dveří. Také v místě, kde byl dříve výtah, který sloužil k přepravě surovin do kuchyně, byla instalována váha. Dále byla rozebrána stará venkovní rampa a byla vystavěna nová rampa, druhá rampa byla odstraněna a nahrazena ocelovou konstrukcí. Dále došlo k výměně světel, která musí mít parametry pro průmyslovou výrobu ve smyslu platných právních předpisů. Správce daně zdůraznil, že žalobce neměl zdokumentován stav nemovitosti před provedenými úpravami a po nich. S ohledem na tyto skutečnosti správce daně uzavřel, že v důsledku stavebních prací došlo k významné změně technických parametrů objektu.

Žalobce se k uvedenému vyjádřil tak, že výměna betonu je podle něj opravou, přičemž u ostatních stavebních úprav se „asi“ jedná o technické zhodnocení. Pokud jde o porovnání stavu starých a nových podlah, k tomu žalobce doložil stanovisko vypracované Ing. Z. R., který v něm uvádí, že parametricky nová podlaha koresponduje s podlahou původní. Žalobce se dále vyjádřil tak, že v dotčeném výrobním prostoru probíhala strojní výroba od roku 1998 na původní podlaze, která je zachycena na fotografiích v příloze č. 2 předmětného stanoviska.

Správce daně stanovisko Ing. R. neosvědčil jako důkaz prokazující, že v případě nákladů na výměnu podlah v budově C šlo o opravu. Správce daně uvedl, že z předložených fotografií nelze usuzovat, kdy a kde byly pořízeny, zejména poté, co žalobce do protokolu č.j. 770668/13/2910-05401-304651 sdělil, že stav podlahy před a po výměně zadokumentován nemá (v podrobnostech k vyhodnocení stanoviska Ing. R. soud odkazuje na stranu 32 až 33 zprávy o daňové kontrole).

Dne 25.7.2013 správce daně vyslechl jako svědka zaměstnance Krásl spol. s r.o. R. L. R. L. uvedl, že u Krásl spol. s r.o. pracoval jako technolog a že v období let 2010 až 2012 byly v místě jeho práce prováděny opravy podlah v jídelně – dílně č. 2. Na dotaz zástupce žalobce svědek uvedl, že v dílně č. 2 byla strojírenská výroba. Strojní obsazení dílny se nezměnilo, stroje stojí na podlaze bez speciálního základu a přibližně na stejných místech a nedošlo k výrazné změně funkčnosti podlahy (protokol č.j. 986056/13/2910-05401-303506).

Dle správce daně svědecká výpověď R. L. neprokázala, že stavební úpravy prováděné v budově C měly charakter oprav; pokud tento svědek denně pracoval v areálu, nemohl si nevšimnout ostatních stavebních úprav, jako byly výměna a dozdvívka oken, dveří, ramp, atd. Výpověď svědka správce daně z tohoto důvodu vyhodnotil jako účelovou a především jako neprůkaznou pokud jde o stav budovy před a po provedených úpravách.

Dne 25.7.2013 předložil žalobce správci daně rozpis položek k rozpočtu zpracovaný dodavatelem prací dne 17.7.2013, a to pokud jde o rok 2011 k daňovému dokladu

č. 21100031, z něhož má podle žalobce vyplývat hodnota prací a dodávek.

Jak uvedl správce daně, z původního rozpočtu ve výši 1 254 125 Kč tu byla vymezena částka 254 160 Kč jako technické zhodnocení; dle správce daně byly v tomto rozpisu bez odůvodnění vybrány některé položky jako hodnota technického zhodnocení. Správce daně takto upravený rozpočet neosvědčil jako důkaz prokazující, že část nákladů je opravou a část technickým zhodnocením, neboť žádným způsobem neprokazuje, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, a neprokazuje, jaké práce, kde a kdy byly provedeny. Mezi opravami byly např. ponechány práce spočívající v zazdvívkách otvorů, výstavbě nosných stěn, vybourání vrat a zárubní apod. (v podrobnostech soud odkazuje na stranu 30 zprávy o daňové kontrole).

Správce daně dále na základě vlastní činnosti zajistil původní stavebně projektovou dokumentaci týkající se výstavby objektu Perleťářského průmyslu Žirovnice z roku 1961 (pokud jde o zjištění správce daně, soud tu v podrobnostech odkazuje na stranu 31 zprávy o daňové kontrole). Ani na základě vlastních šetření se správci daně nepodařilo zjistit, jaké konkrétní stavební úpravy a kdy byly ve skutečnosti v areálu provedeny. Správce daně zjistil, že dne 31.8.2000 bylo vydáno rozhodnutí č.j. Výst 30/2000/698/Rozh. o změně užívání stavby – bývalé jídelny a kuchyně na výrobní prostory – strojní výroba. Ani na základě šetření na stavebním úřadu se však správci daně nepodařilo zjistit, jaké konkrétní stavební úpravy a kdy byly ve skutečnosti v areálu provedeny (v podrobnostech soud odkazuje na úřední záznam č.j. 606612/13/2910-05401-303506 ze dne 3.4.2013).

Podle správce daně uvedení věci do provozuschopného stavu nemusí být automaticky opravou, ale může se jednat též o technické zhodnocení; při výměně podlah v budově C mělo použití jiného materiálu a technologie za následek zvýšení pevnosti a houževnatosti betonu či únosnosti podlahy, která byla podmíněna provozními požadavky. Z daňového hlediska se jedná o technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů. Správce daně dále zdůraznil, že na základě shromážděných podkladů i podle tvrzení žalobce došlo v budově C minimálně k odstranění zděných příček mezi kuchyní, jídelnou a kanceláří. Žalobce sám připustil (protokol č.j. 980623/13/2910-05401-304651), že při bourání příček došlo k technickému zhodnocení, a hodnotu technického zhodnocení prokazoval rozpisem položek k rozpočtu, kdy některé položky byly vybrány bez udání důvodu jako technická hodnota zhodnocení, ale jiné - například položka na řádku č. 45 č. 962032231, která svým popisem nejvíce odpovídá bourání příček, byla ponechána v opravách, stejně jako další položky. Dle správce daně je odstranění příček změnou stavby z dříve schválené projektové dokumentace, a tedy stavební úpravou, přitom výdaje na ni jsou technickým zhodnocením podle § 33 zákona o daních z příjmů. Dále byly ponechány

v opravách i výměny dveří nebo vrat, a pokud jde o nově postavené ocelové schodiště, to již není původní rampou, nýbrž schodištěm sloužícím ke vstupu do dílny a má evidentně jiné rozměry. Dle správce daně se nemůže jednat o opravu, nýbrž o technické zhodnocení podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dále správce daně uvedl, že i druhá rampa byla dle technické dokumentace původně v levé nižší části budovy C a byla zpřístupněna pojízdnými vraty, nyní je však vysazená před rozměrově menší pojízdná vrata a zasahuje i před vyšší část budovy C. Pokud jde o svítidla, porovnáním fotografií, které měl správce daně k dispozici, zachycujících stav svítidel před opravou a po ní, je zřejmé, že při výměně došlo k nahrazení většího počtu svítidel menším počtem výkonnějších, což znamená změnu technických parametrů a z daňového hlediska se jedná o technické zhodnocení podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů (v podrobnostech soud odkazuje na stranu 32 až 36 zprávy o daňové kontrole).

Správce daně v této souvislosti také poukázal na tvrzení žalobce, že stavební práce dle předmětných daňových dokladů byly jednou velkou zakázkou, kterou chtěl rozdělit do několika částí. Jestliže se v konečném důsledku jednalo o jednu velkou zakázku, tedy že stavební práce tvořily z hlediska účelu i věcného a časového hlediska jeden celek, je podle správce daně nutné vynaložené výdaje celkově považovat za technické zhodnocení a není možné vyčleňovat výdaje vynaložené na takové dílčí práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.

Žalobce v průběhu daňové kontroly mimo jiné navrhl vyslechnout jako svědka F. N., bývalého jednatele DETAIL CZ s.r.o. jako svědka (vyjádření žalobce ze dne 7.3.2014).

Správce daně k tomu uvedl, že tomuto návrhu nevyhověl, jelikož DETAIL CZ s.r.o. dle žalobcem předložené smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 24.6.1996 a jejího dodatku č. 1 nebyla nájemcem bývalé jídelny a kuchyně, tedy budovy C, a tento důkaz tak dle správce daně není způsobilý potvrdit či vyvrátit tvrzenou skutečnost (strana 39 zprávy o daňové kontrole). Správce daně dále uvedl, že žalobce připustil, že u daňového dokladu č. 21100031 byla část prací opravou a část technickým zhodnocením. Proto musí zcela jednoznačně prokázat stav majetku před a po provedené opravě, aby bylo prokazatelné, že se jednalo o opravu, která nijak nesouvisela se souběžně probíhajícím technickým zhodnocením.

Na základě výše shrnutých zjištění prvostupňový správce daně uzavřel, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno, když neprokázal, že výdaje dle daňových dokladů č. 21100007, 21100012, 21100015, 21100031, 21100032 a 21100033 byly vynaloženy na opravy v budově C. Podle žalovaného pak ani v průběhu odvolacího řízení žalobce neodstranil pochybnosti správce daně ohledně pořízených stavebních prací od dodavatele Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o.

Zpochybňuje-li žalobce v žalobě závěry správce daně a žalovaného, které zaujal k žalobcem předestřeným tvrzením a předloženým důkazním prostředkům, jako paušální, nemůže být s ohledem na výše shrnutá skutková zjištění a podrobné vypořádání správce daně se všemi tvrzeními žalobce úspěšný.

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že důkazní břemeno přešlo zpět na správce daně na základě provedených svědeckých výpovědí, zdejší soud zapravdu žalobci nedává.

Pokud jde o svědeckou výpověď R. L. ze dne 25.7.2013, tak R. L. uvedl, že si pamatuje, že v letech 2010 až 2012 prováděl na adrese Žižkova 577, Žirovnice stavební úpravy. Jednalo se o opravu podlah v jídelně - dílně č. 2. Svědek popsal průběh oprav, ale nepamatoval si jiné stavební úpravy než výměnu podlahy v budově C. Správce daně dospěl podle soudu ke správnému závěru, že tato svědecká výpověď neprokázala tvrzení žalobce, pokud jde o rozsah a charakter ostatních stavebních prací. Pokud správce daně mimo jiné zpochybnil účel svědecké výpovědi poukazem na to, že svědek si nevybavil žádné jiné stavební práce než opravy podlah, ač v daném místě pracoval, nejedná se o úvahu nijak nelogickou, kterou by měl zdejší soud správci daně vytýkat.

Pokud jde o výslech svědka M. P., jednatele společnosti Průmyslové a Zemědělské Stavby s.r.o., ze dne 16.4.2014, tak M. P. uvedl, že v letech 2010 až 2012 se prováděla kanalizace na dvoře z budovy A, a opravovaly se podlahy v budově B směrem u výtahu v krajní části budovy. V průběhu let 2010 až 2014 se prováděly drobné stavební práce, opravovalo se 80% budovy C od podlahy, přes okna, bez zásahu do nosných konstrukcí, bez změny dispozic. V roce 2012 byla prováděna oprava celého dvora předláždění až ke stávajícím panelům, které se nacházejí na druhém dvoře u garáží. Svědek uvedl, že práce jsou prováděny kontinuálně asi od roku 2006 nebo 2008.

Ani svědecká výpověď M. P. tedy neprokázala charakter předmětných stavebních úprav jako oprav; pouze z ní vyplynulo, že v areálu po několik let probíhaly stavební práce (v podrobnostech k hodnocení svědecké výpovědi M. P. soud odkazuje na str. 40 zprávy o daňové kontrole).

V odvolacím řízení dále správce daně vyslechl jako svědky P. S., subdodavatele zhotovitele, a Z. K., zaměstnance společnosti Krásl spol. s r.o. a provedl místní šetření na místě realizace stavebních prací. Ani z takto doplněného dokazování nevyplývá, že by některé ze stavebních prací mohly být posouzeny jako opravy (seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 16.6.2015, č.j. 19373/15/5200-10422-708855).

Z. K. na otázku, jaké byly prováděny v letech 2010 až 2013 v objektu na adrese Žižkova 577 stavební práce, uvedl, že v budově C v dílně č. 2 byly prováděny nové podlahy, přičemž nevěděl přesné časové období. Dále uvedl, že stavební úpravy prováděla „firma Pevný“, ale nevěděl, komu bylo fakturováno. Podle svědka se v roce 2010 až 2011 opravovaly podlahy ve třech místnostech kolem výtahu, podlahy podle výškových dispozic po opravě zůstaly stejné. K dotazu žalobce svědek Z. K. uvedl, že staré kari sítě se vybouraly se starým betonem a vyměnily se. Uvedl, že stroje se musely vystěhovat a poté se po opravě podlahy nastěhovaly zpět, speciální základy pro stroje se nedělaly. Dále uvedl, že se vyměnily zářivky, počet a umístění zůstaly stejné a světelná pohoda se nezměnila, k výměně světel došlo v době opravy podlah a oken.

Pokud jde o svědka P. S., ten uvedl, že prováděl v letech 2009 až 2015 opravy po celém areálu. Jednalo se o zemní práce ve dvoře areálu, na místě kopal i krumpáčem, probíhal zde přesun hmot, cihel, bouraná suť byla nakládána na vozidlo, prováděly se tepelné izolace a kanalizace, podlahy, betony, žlaby a osazení. Podle svědka byly dále prováděny opravy podlah, atik na fasádách a budovách, v hale v budově C se prováděly opravy rozbité podlahy, byl vyměněn beton, odstraněny výztuže a armatura, a stroje se po opravách přesunuly na původní místo, byla též vyměněna světla.

Pokud tedy nebyl doložen předchozí stav objektu, tak závěr žalovaného, že výpovědi svědků nelze osvědčit jako důkaz prokazující charakter i rozsah stavebních úprav, je správný a logický. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobce prováděli, či jim byli přítomni (Z. K.), jejich svědecké výpovědi neprokazují, že svědky zmiňované stavební úpravy byly z daňového hlediska skutečně opravami.

V důsledku svědeckých výpovědí tak nedošlo k vyvrácení a vysvětlení pochybností správce daně, a tedy ani k přenesení důkazního břemena zpět na správce daně. Pokud žalobce v této souvislosti namítal, že svědky nijak neinstruoval a že je pochopitelné, že jejich výpovědi s odstupem času nemohou být zcela přesné a konkrétní, tak k tomu soud uvádí, že důvodem pro neuznání uplatněného výdaje nebylo „instruování svědků“. Pokud jde o časový odstup výpovědí svědků, tak podstatným v tomto ohledu je, že svědecké výpovědi k unesení důkazního břemena žalobce nepřispěly - s tím zdejší soud souhlasí, nicméně z takto formulované námitky není zjevné, jakou nezákonnost v této souvislosti žalobce vytýká postupu správce daně či žalovaného.

Namítal-li žalobce, že správce daně se nedotazoval na všechny položky rozpisu prací, tak k tomu zdejší soud s odkazem na shora shrnuté zjištěné skutečnosti uvádí, že povinností správce daně nebylo prokazovat, že všechny práce dle rozpisu nebyly provedeny. Správce daně identifikoval dostatečné množství pochybností o rozsahu a charakteru provedených prací. Zdejší soud v tomto ohledu připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, jinými slovy že správce daně prokáže skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 5.10.2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

V daném případě správce daně, resp. žalovaný prokázali relevantní pochybnosti o tom, že se stavební práce uskutečnily tak, jak tvrdil žalobce, a především že měly ve svém celku charakter oprav. V tomto ohledu argumentace žalovaného zcela koresponduje závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č.j. 8 Afs 66/2012-29, podle nichž *„pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřují ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé*

úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. I při budování ambulance a ordinací mohlo dojít k dílčím činnostem, které by bylo možno samostatně posoudit jako opravu; to však nemá vliv na posouzení „výsledku“ celé akce coby technického zhodnocení.“

Žalovaný správně zdůraznil, že při hodnocení charakteru úpravy je zcela určující porovnání počátečního stavu a stavu výsledného, přičemž pokud práce probíhaly v rámci jedné stavební akce tvořící z hlediska věcného, časového rozsahu prací i z hlediska účelu jeden celek směřující ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tedy zda dílčí stavební činnost mohla být opravou. Žalobce přitom prokázal pouze stav předmětných nemovitostí po provedení stavebních prací trvajících v předmětném areálu přibližně 11 let, neprokázal, které konkrétní úpravy a stavebně technické zásahy byly provedeny nezávisle na ostatních stavebních úpravách.

Zdejší soud k tomu doplňuje, že o tom, že nějaké stavební úpravy v areálu žalobce proběhly, svědčí výsledky místního šetření správce daně v areálu žalobce a na stavebním úřadu - žalobce ovšem nevyvrátil pochybnosti o jejich souladu s předmětem daňových dokladů, o něž opíral svůj výdaj na opravy, který promítl do základu daně v roce 2011. V průběhu daňového řízení žalobce neprokázal ani to, že by některá z jím tvrzených stavebních úprav byla skutečně opravou, nezávislou na ostatních pracích, které popisoval. Pochybnosti správce daně, jak bylo výše podrobně zrekapitulováno, byly přitom dostatečným způsobem identifikovány a žalobce byl s nimi seznámen, žalobci se je však v průběhu řízení nepodařilo jednoznačnými, věrohodnými a konzistentními tvrzeními a důkazními prostředky vyvrátit, žalobce neprokázal ani to, jaký byl stav předmětného objektu před deklarovanými stavebními úpravami. Zdejší soud tak k této námitce uzavírá, že žalobcem uplatněný výdaj nemohl být akceptován jako daňově uznatelný náklad na opravy.

Pokud jde o důkazní návrh žalobce na výslech svědků, kteří již byli vyslechnuti v daňovém řízení, soud považuje takové dokazování za nadbytečné; ostatně u jednání již zástupce žalobce na jejich výslechu netrval.

IVb. Cena pronájmu

Správce daně dále v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce na základě smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 24.6.1996 a jejího dodatku č. 1 ze dne 1.1.1997 a č. 2 ze dne 1.1.2001 v průběhu zdaňovacím období roku 2010 pronajímal 4 945 m² užitné plochy vlastních nemovitostí zapsaných na LV č. 1449 pro k.ú. a obec Žirovnice společnosti Krásl spol. s r.o., a to za cenu ve výši 398,23 Kč za 1 m²/rok dle smlouvy ze dne 24.6.1996, ve výši 369,69 Kč za 1 m²/rok dle dodatku č. 1 a ve výši 161,78 Kč za 1 m² /rok dle dodatku č. 2.

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 (strana 42 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 43 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 společností 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 43 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 přičítal 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 prostorům 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 44 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 45 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 47 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 zisky. 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

sjednána, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ (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 sjednána 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 sjednána 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 sjednána odlišně od ceny zjištěné správcem daně. Žalobci se to nepodařilo a rozdíl přesvědčivě nezdůvodnil.

K námitce žalobce, že správce daně neprovedl navrhovaný výslech F. N., bývalého jednatele spol. DETAIL CZ s.r.o., nájemce nebytových prostor, jako svědka, soud odkazuje na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí (str. 16 napadeného rozhodnutí), kde se s totožnou odvolací námitkou vypořádal. Pokud žalobce navrhoval výslech 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.

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.

V. 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). Případně-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:
Raus, v. r.
R. L.

David
předseda senátu