



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **AGRO SF, s. r. o.**, se sídlem Suchdol nad Lužnicí, Na Huti 300, zastoupeného JUDr. Radkou Gerstnerovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Valdštejnská 150/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2014, č. j. 31558/14/5200-11434-706502,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2014, č. j. 31558/14/5200-11434-706502, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně JUDr. Radky Gerstnerové.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah žaloby

Rozhodnutím ze dne 1. 12. 2014, č. j. 31558/14/5200-11434-706502 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen

„správce daně“) ze dne 24. 10. 2013, č. j. 1793269/13/2214-05700-402589, kterým byla žalobci z moci úřední za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 362 270 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 272 454 Kč.

Dne 4. 2. 2015 byla Krajskému soudu v Českých Budějovicích doručena žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí.

Žalobce v žalobě namítal především to, že dodatečný platební výměr byl vydán nezákonně, a to ještě před ukončením daňové kontroly. Podle žalobce nebyl správce daně oprávněn daňovou kontrolu ukončit, neboť pro to nebyly naplněny podmínky podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalobce uvedl, že dne 15. 10. 2013 proběhlo u správce daně jednání, při kterém žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole č. j. 1706893/13/221405400-307318, a to ze zaprotokolovaných důvodů. Přesto správce daně ve stanovisku ze dne 23. 10. 2013 považoval zprávu o daňové kontrole za projednanou podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Správce daně hodnotil odepření podpisu jako *odepření podpisu bez dostatečného důvodu*. S tím je ze zákona spojen důsledek spočívající v tom, že zpráva o daňové kontrole je použitelná jako důkazní prostředek. Naopak důsledek spočívající v tom, že nastávají účinky projednání zprávy o daňové kontrole a účinky ukončení daňové kontroly, spojuje toto zákonné ustanovení toliko s *bezdůvodným odepřením podpisu*. Podle žalobce nemůže správce daně oba tyto pojmy zaměňovat, neboť mají rozdílné důsledky. Podle žalobce jediným důsledkem odepření podpisu bez dostatečného důvodu bylo to, že zpráva o daňové kontrole mohla sloužit jako důkazní prostředek. Podle žalobce však nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Žalobce trvá na tom, že uvedl existující důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které byly vyhodnoceny správcem daně jako nedostatečné. Ukončení daňové kontroly však může podle žalobce nastat v případě, kdy je podpis zprávy o daňové kontrole odepřen zcela bezdůvodně. Podle žalobce s odkazem na důvodovou zprávu nelze připustit, aby dvěma rozdílným pojmům byl přisuzován stejný význam a stejné velmi závažné důsledky. K argumentaci žalovaného žalobce doplňuje, že obojí účinky (slovo *těž* v poslední větě předmětného ustanovení) nastanou pouze v případě, kdy je podpis zprávy o daňové kontrole odepřen bezdůvodně. Žalobce na podporu své argumentace odkazuje na komentáře k daňovému řádu, a sice na publikace Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2010 a na Baxa, J. a kol. Daňový řád, Komentář. Praha: Wolters Kluwers, 2011. V prvně citované publikaci mají autoři rozlišovat oba termíny shodně se žalobcem.

Žalobce ke své argumentaci dodává, že jím uvedené důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, byly důvodné, což bude vyplývat z dalších žalobních bodů jeho žaloby. Důvodně nepodepsaná zpráva o daňové kontrole nemůže být konečným výstupem daňové kontroly. Žalobce tvrdí, že se měl správce daně s důvody odmítnutí podpisu dostatečně vypořádat a poté měl žalobci předložit zprávu k podpisu znovu. Správce daně nic takového neučinil. Dodatečný platební výměr tak byl vydán nezákonně před ukončením daňové kontroly.

Žalobce namítal nezákonnost a částečnou zmatečnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012, č. j. 17401/12/088930305749. Správce daně vyzval žalobce k prokázání rozdílu v ceně obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ovšem bez uvedení mezi jakými cenami obvyklými má žalobce tento rozdíl prokázat. Na základě údajného nesplnění této povinnosti vydal správce daně dodatečný platební výměr. Žalobce odkázal na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Dále odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, č. j. 9 Ca 32/2005 – 85, podle kterého důkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi konkrétním poplatníkem a s ním ekonomicky nebo personálně spojenou osobou a cenou na trhu obvyklou nese správce daně. Správce daně je povinen prokázat, že výše obvyklé (tržní) ceny se liší od ceny sjednané a vykázané daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). Daňový subjekt má pak dostat časový a věcný prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit a doložit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21. Žalobce tvrdí, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi zaúčtovanou cenou a správcem daně stanovenou cenou obvyklou musí správce daně žalobci jednoznačně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé a jak k ní došel (na základě jakých podkladů, kritérií, pomůcek). To se správce daně pokusil učinit v jediné výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012. V této výzvě vyzval žalobce k prokázání rozdílu v ceně obvyklé, tj. v ceně nájmu, avšak bez sdělení, mezi jakými cenami obvyklými má tento rozdíl daňový subjekt prokázat. Povinnost uložená výzvou byla podle žalobce uložena nezákonně, neboť prokázat rozdíl mezi cenou fakturovanou a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích bylo povinností správce daně. Užitý pojem „*rozdíl v ceně obvyklé*“ považuje žalobce za pojmový nesmysl, když není stanoveno, oproti čemu tento rozdíl podle správce daně vznikl. Podle žalobce neměla výzva náležitý obsah a formu. Podle žalobce výzvu k prokázání „*rozdílu v ceně obvyklé*“ nelze chápat tak, že byl žalobce vyzván k prokázání důvodů, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně. Podle žalobce požadoval správce daně ve výzvě po žalobci prokázat skutečnost, kterou měl prokázat sám. Žalobce konstatuje, že na základě nesplnění uvedené nezákonné a zmatečné výzvy nebyl správce daně oprávněn vydat dodatečný platební výměr. Tuto námitku uvedl žalobce jako důvod odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole. Tento důvod odepření podpisu byl důvodný, a proto nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly.

Žalobce dále namítal, že správce daně pod záminkou mlčenlivosti znemožnil žalobci, aby ověřil, zda všechna tvrzení správce daně jsou v souladu se skutečností. Žalobce nemohl posoudit, zda tvrzené referenční ceny jsou opravdu těmi cenami, které by byly smluveny mezi nezávislými osobami. Žalobce tvrdí, že důkazní prostředky použité pro stanovení referenční ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů mu nebyly zpřístupněny v plném rozsahu. Správce daně před žalobcem utajil identitu nájemců, ale i lokalitu nemovitostí. Žalobce namítá, že je to správce daně, kdo musí prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána, a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publikovaný pod č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 8, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS, a ze dne 4. 3. 2010, č. j. 9 Afs 80/2009 – 99. Správce daně před žalobcem měl utajit nejen identitu subjektů nájemních smluv, ale i čísla parcelní pozemků s argumentací, že by jejich zveřejněním došlo ke ztotožnění těchto subjektů. Pokud správce daně utají lokalitu nemovitostí, podle nichž určuje referenční cenu, potom podle žalobce neunese své důkazní břemeno, které jej v této fázi stíhá, a daňový subjekt nemůže rozporovat případnou neporovnatelnost, pokud jde o prostory obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci. Údaje, na základě kterých byla stanovena referenční cena, musí být pro žalobce přezkoumatelné; v případě jejich zatajení je mu znemožněno podat účinné odvolání. Tím došlo i k porušení čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Žalobce poukázal na znění § 52 odst. 1 daňového řádu a na skutečnost, že povinnost mlčenlivosti se vztahuje i na daňový subjekt ve vztahu k informacím, které se při správě daní dozvěděl a které se týkají jiných daňových subjektů. Žalobce odmítá argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu, která se vztahuje k dosavadnímu zákonu o správě daní a poplatků, v němž byla povinnost mlčenlivosti upravena jinak. Žalobce dovozuje, že pokud má ze zákona povinnost mlčenlivosti ve vztahu k informacím, které se týkají jiných daňových subjektů, pak nemá správce daně důvod pro to, aby před žalobcem takové informace zatajoval. Takový postup je v rozporu se zásadou zákonnosti podle § 5 odst. 1 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, pokud se poskytnou daňovému subjektu informace v rozsahu, v jakém jsou jeho práva a povinnosti správou daní dotčena [§ 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Žalobce poukazuje na to, že má právo na informace z důkazního řízení a má právo se k nim vyjádřit (§ 90 odst. 1 a 2, § 92 odst. 5, § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu). Mlčenlivost jako důvod pro zařazení listin do vyhledávací části spisu je uvedena pouze u pomůcek (§ 65 odst. 1 daňového řádu).

Žalobce namítá podjatost žalovaného, neboť při vypořádání uvedené námítky odkazoval na vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti správcem daně, což není důkazní prostředek, nýbrž vlastní písemnost. Žalovaný konstatoval, že na daný případ je nutno analogicky aplikovat § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobce namítá, že při dokazování není žádného důvodu užít analogie jako při užití pomůcek a jejich zařazování do vyhledávací části spisu. Žalobce namítá, že analogii ve správním řádu lze užít toliko ve prospěch účastníků řízení, a nikoliv v jejich neprospěch, jak to učinil žalovaný, a odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04.

Žalobce konstatuje, že správce daně užil pro stanovení referenčních cen důkazní prostředky a že nebyl naplněn důvod podle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu, aby bylo možno důkazní prostředky zařadit do vyhledávací části spisu. Právní úprava vedení spisu nedává podle žalobce správci daně možnost, aby jednotlivé důkazní prostředky upravoval a jejich části před daňovým subjektem utajoval. Žalobci tak podle jeho názoru bylo upřeno právo seznámit se s úplným a neupraveným důkazním materiálem a s podklady, z nichž vycházel správce daně při stanovení referenční ceny. Žalobce uzavírá, že tuto námítku uvedl jako důvod odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole. Tento důvod odepření podpisu byl opodstatněný, a proto nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly.

Žalobce uvádí, že nakonec svou argumentaci vyvrátil sám žalovaný tým, když ve svém rozhodnutí uvedl ke srovnávaným nemovitostem parcelní čísla. Žalovaný tak žalobci ovšem již mimo daňové řízení zpřístupnil údaje, které údajně podle správce daně i podle žalovaného měly podléhat mlčenlivosti. Žalobce je toho názoru, že údaje před ním byly zatajeny účelově, aby nemohl navrhopvat osoby pronajímatelů a nájemců jako svědky v daňovém řízení. Podle žalobce došlo k porušení § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu a jeho práva navrhopvat v rámci daňové kontroly provedení důkazních prostředků, které nemá k dispozici. Žalobce shledává i porušení zásady spolupráce správce daně s osobou zúčastněnou na správě daní a zásady, že správce daně má vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Žalobce konstatuje, že jestliže údaje mohl zpřístupnit žalovaný, mohl tak učinit již správce daně.

Žalobce poukazuje na to, že pokud se žalovaný stále domnívá, že zpřístupnění daných informací by bylo porušením povinnosti mlčenlivosti, pak se pracovníci žalovaného dopustili přestupku podle § 246 daňového řádu.

Žalobce podotýká, že jestliže žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl identifikační údaje srovnávaných nemovitostí (čísla parcelní), který byly dříve před žalobcem tajeny, pak porušil § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť v podstatě šlo o doplnění dokazování. Žalovaný měl tedy žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit s dodatečnou identifikací nemovitostí, aby se žalobce mohl k těmto pro něj novým skutečnostem vyjádřit. Postup žalovaného v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu byl nezákonný a mohl mít podle žalobce vliv na zákonnost rozhodnutí a byl i v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu.

Dále žalobce namítal, že konal v dobré víře, neboť za celou dobu pronájmu nemovitostí udržoval stejnou výši nájemného, což bylo již v minulosti správcem daně kontrolováno, a to bez doměrku. Některé z řešených nemovitostí totiž byly za stejných finančních i jiných podmínek pronajaty již od 1. 1. 2004, přičemž v roce 2007 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004. Tato daňová kontrola skončila bez doměrku. Již při této daňové kontrole správce daně operoval s tím, že žalobce, Ing. F.S. a SKLOFORM, a. s. jsou spojenými osobami. Správce daně tehdy zkoumal oprávněnost vynaložení nájemného na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a neshledal tehdy ničeho závadného a výši nájemného odsouhlasil. Žalobce tak očekával, že může v nájemních vztazích za nezměněných podmínek pokračovat a nezpochybněné výše nájemného užívat i při uzavírání nových nájemních smluv s osobami spojenými. Žalobce si nedovede představit správce daně, který by po konstatování, že jde o spojené osoby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neprověřil správnost výše nájemného. Žalobce tvrdí, že pokud správce daně při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2004 postupoval nesprávně či povrchně, když v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uznal nájemné do daňových nákladů v plné výši, pak uvedl žalobce v omyl a byl proto touto svou správní praxí vázán. Správce daně je totiž povinen, aby při posuzování skutkově shodných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně musí postupovat předvídatelným způsobem. Podle žalobce správce daně ani žalovaný takto nepostupovali. Tento důvod odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole tak byl podle žalobce důvodný, a proto nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly.

Z procesního hlediska žalobce namítal, že správce daně postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v odvolání namítal, že správce daně měl za účelem stanovení referenčních cen oslovit realitní kanceláře s požadavkem, aby sdělily nejvyšší cenu, za kterou si jejich klienti v uvedeném období pronajímali budovy a pozemky. Žalovaný konstatoval, že stran stanovení referenční ceny byl skutkový stav zjištěn dostatečně, a proto nebylo nutné doplňovat v tomto směru dokazování. Žalobce je však přesvědčen o opaku. O nedostatečně zjištěném skutkovém stavu svědčí příliš nízký počet porovnávaných subjektů. Správce daně nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný navíc uvedl, že žalobce měl prokázat, že realitní kanceláře nabízejí pronájem za podstatně vyšší ceny. K tomu žalobce uvádí, že se žalovaný mylí ohledně rozložení důkazního břemene, neboť důkazní břemeno ohledně existence rozdílu v nájemní ceně stíhá správce daně.

Žalobce shrnuje, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacími námitkami, čímž porušil § 114 odst. 2 daňového řádu. Jeho rozhodnutí je podle žalobce nezákonné a nepřezkoumatelné. Žalobce poukazuje na jednotlivé pasáže svého odvolání, ke kterým se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Jde o námitku do zjištění z protokolu č. j. 59/12/088930305749, v němž neznámý daňový subjekt uvádí, že originál nájemní smlouvy nedohledal. Podle žalobce předložením nepodepsaného návrhu nájemní smlouvy

nelze zjistit, že smlouva byla skutečně uzavřena. Ani z tohoto návrhu nájemní smlouvy pak nevyplývá, že šlo o srovnatelné prostory. Dále jde o námitku do zjištění z protokolu č. j. 60/12/088930305749, v němž neznámý daňový subjekt uvedl, že nájemní smlouva nebyla vůbec vyhotovena. Podle žalobce se v tomto případě nemohlo jednat o nájem nebytových prostor a platby nebylo možno považovat za nájemné, neboť podle zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor musela být smlouva o nájmu písemná. Dále mělo jít o námitky proti užitým nájemním smlouvám uzavřeným mezi obcí Chlum u Třeboně a Sběrnými surovinami, a. s. a mezi obcí Hamr a Agenturou ochrany přírody a krajiny. Dále mělo jít o námitky proti zjištěním na základě protokolů č. j. 150071/13/2214-05400-305749 a 150072/13/2214-05400-305749. Dále jde o námitky proti užití srovnávací nájemní smlouvě ze dne 17. 2. 1997 v lokalitě k. ú. Suchdol nad Lužnicí. K ceně nájmu mělo být připočteno též stočné, čili referenční cena nájmu stanovená správcem daně není podle žalobce správná. Dále jde o námitky, že užití subjekty v několika případech nevystupovaly v podnikatelských vztazích. Žalovaný se podle žalobce rovněž nedostatečně vypořádal s námitkou, že referenční cena nebyla zjištěna na základě dostatečného množství srovnávaných případů nájemních smluv, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalovaný se podle žalobce nezabýval ani námitkou žalobce vůči tomu, že správce daně odmítl provést dva jím předložené důkazní návrhy, a odůvodnil to tím, že navrhované nájemní smlouvy se týkají menší výměry pronajatých ploch, ačkoliv sám správce daně vycházel z nájemních smluv k pronajatým plochám o menší výměře, než jakou si pronajímал žalobce. Žalovaný se podle žalobce nevyjádřil ani k námitce žalobce, že v dané lokalitě není dostatečné množství srovnatelných subjektů a srovnatelných pronajímaných objektů, čili referenční cena měla být podle žalobce stanovena soudním znalcem prostřednictvím znaleckého posudku. Ani s jednou z těchto odvolacích námitek se žalovaný podle žalobce nevypořádal. Námitku o absenci formy nájemních smluv v písemné podobě, a tedy o neprokázané existenci nájemního vztahu, žalovaný podle žalobce pominul zcela.

Ke způsobu stanovení referenční ceny žalobce namítal, že daňové orgány nepostupovaly správně, pokud pro její výpočet nezvolily subjekty provozující pronájem za stejných podmínek jako např. stejná výměra pronajatých pozemků. Žalobce opakovaně poukázal na to, že jím předložené nájemní smlouvy pro srovnání cen nájmu byly odmítnuty s tím, že se týkají menší výměry pronajatých ploch. Žalobce konstatuje, že v dané lokalitě není dostatečné množství srovnatelných subjektů a srovnatelných pronajímaných objektů, aby bylo možné objektivně stanovit referenční ceny. Nelze-li podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů referenční cenu stanovit podle tam stanovených kritérií, má se užít cena stanovená podle zvláštního právního předpisu. Referenční cena měla být podle žalobce stanovena znalecky. Jestliže není v dané lokalitě dostatek srovnávacího materiálu, je nutné využít pro zjištění cen obvyklých i ceny pronájmů nemovitostí v jiných lokalitách a v jiných zdaňovacích obdobích.

Žalobce měl od spojené osoby České sklo a porcelán SF, s. r. o. pronajaty pozemky. V žalobě se vyjadřuje k tomu, jaký srovnávací materiál za účelem stanovení referenční ceny byl shromážděn, a má vůči postupu daňových orgánů zásadní výhrady. Žalobce zpochybňuje použitou smlouvu uzavřenou mezi obcí Hamr a Českou republikou – Agenturou ochrany a přírody a namítá, že i v tomto případě se jedná o spojené osoby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Touto námitkou se podle žalobce žalovaný nezabýval. Tvzení Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových o tom, že cena nájmu byla stanovena ve výši nájemného v místě a čase obvyklém pro podnikatelské účely, podle žalobce patrně žalovaný neprověřoval a žalobci není zřejmé, kde k této informaci uvedený úřad přišel. Podle žalobce

je při stanovení ceny nutné preferovat bezprostřední důkazy. Žalobce v odvolání poukázal na rozdíl mezi pozemky podle této nájemní smlouvy a pozemky pronajaté žalobcem. Žalovaný tyto rozdíly připustil, avšak neučinil na jejich základě žádnou korekci. Žalobce nesouhlasí ani s tím, jak žalovaný odůvodnil, že se mezi pozemky pronajatými žalobcem a pozemky pronajatými podle této nájemní smlouvy nejedná o podstatné rozdíly. Žalovaný podle žalobce rozdíly v umístění a velikosti pozemků bagatelizoval a argumentoval toliko shodnou vybaveností a možnostmi využití pozemků. To je podle žalobce nepřipadné.

Žalobce též uvedl námitky proti nájemní smlouvě mezi obcí Chlum u Třeboně a Sběrnými surovinami, a. s. Podle žalobce se porovnává neporovnatelné. Podle žalobce měla být provedena korekce, přičemž poukazuje na to, že tato smlouva se týká menší výměry pozemků. Podle žalobce je i nemožné stejné využití pozemků, neboť skladování mrvy je na pozemku u náměstí městyse zřejmě vyloučeno.

Žalobce argumentuje i proti užití nájemní smlouvy, kterou žalobce uzavřel s nezávislou osobou panem Novotným, a uvádí, že jde o nájemní vztah specifický tím, že jde o faktickou nemožnost volby nájemce, neboť žalobce je vlastníkem staveb stojících na pozemcích pana Novotného. Správcem daně prověřované smlouvy uzavřené se spojenými osobami vycházejí z jiných okolností. Žalobce polemizuje se závěry žalovaného, týkajícími se výše a důvodů stanovení nájemného v této nájemní smlouvě. Žalobce tvrdí, že úvahy žalovaného nemají oporu ve spise a poukazuje na to, že daná výše nájemného byla sjednána hluboko pod cenou obvyklou, neboť pan Novotný nemohl využít své pozemky jinak, než je dát žalobci do pronájmu. Předmětná nájemní smlouva neměla být vůbec použita jako důkazní prostředek, neboť neodpovídá žádnému z pozemků, na základě kterých stanovil správce daně referenční cenu pronájmů.

Pokud jde o stanovení referenční ceny ve vztahu k nájemní ceně uzavřené se spojenou osobou České sklo a porcelán SF, s. r. o., tak správce daně užil údaje od subjektů, které nejsou srovnatelné se žalobcem, stejně jako nejsou srovnatelné ani pronajaté pozemky. Ke shora uvedeným námitkám žalobce doplnil, že ve všech třech případech smluv se jedná o pozemky malých rozměrů. Správce daně ani nevybral dostatečné množství subjektů, aby mohl učinit objektivní a spravedlivý závěr. Důkazní prostředky nabídnuté žalobcem, správce daně odmítl s odůvodněním, na základě kterého by nemohl provést a hodnotit ani jím opatřené důkazní prostředky.

Žalobce měl od spojených osob pronajaty pozemky v k. ú. Suchdol nad Lužnicí. V žalobě se vyjadřuje k tomu, jaký srovnávací materiál za účelem stanovení referenční ceny byl shromážděn a má vůči postupu daňových orgánů zásadní výhrady. Žalobce ve vztahu k nájemní smlouvě ze dne 17. 2. 1997 uzavřené mezi obcí Suchdol nad Lužnicí a pronajímatelkami uvedl, že vykazuje podstatné rozdíly, které ovšem žalovaný opět považoval za nepodstatné. Jde jednak o podstatný rozdíl ve velikosti pozemků. Podle žalobce jsou pozemky opět neporovnatelné. Žalovaný nezohlednil, že určení části srovnávaného pozemku jako příjezdové komunikace se nutně musí promítnout i do ceny nájemného. Žalobce spatřuje i rozdíl ve vybavení areálu. Areál pronajatý žalobcem je vybaven vlečkou, vlastní trafostanicí, je zasítován rozvody vody, kanalizací, elektrickou energií a připojením zemního plynu a byl hlídán kamerovým systémem s pultem strážní služby. Předmětná smlouva pro nesrovnatelnost nemůže být podle žalobce důkazním prostředkem.

Dále žalobce argumentuje ve vztahu k nájemní smlouvě ze dne 30. 6. 2008 mezi nájemcem a pronajímatelem (oboje fyzická osoba). Žalobce poukazuje na rozdíl ve velikosti

pozemků a na rozdíl v tom, že u srovnávaného pozemku z velké části chybí oplocení. Areál pronajatý žalobcem je uzavřený bez možnosti pohybu cizích osob, zatímco srovnávaný areál zčásti tvoří příjezdová komunikace, která je veřejnou. Žalobce poukazuje i na další vybavení jím pronajatého areálu jako shora. Předmětná smlouva pro nesrovnatelnost nemůže být podle žalobce důkazním prostředkem.

Ve vztahu k třetí užití srovnávací nájemní smlouvě ze dne 30. 6. 2008 odkazuje žalobce na již uplatněné námitky.

Žalobce měl od spojených osob pronajaty nebytové prostory a pozemky v k. ú. Suchdol nad Lužnicí. Ve vztahu k užitým srovnávacím nájemním smlouvám žalobce namítá, že rozdíl je ve velikosti areálu, u porovnávané nemovitosti z velké části chybí oplocení, areál je nehlídaný, příjezdová komunikace je veřejně průjezdnou, pouze na sjezdu z hlavní cesty je zpevněná, dále se jedná o písčiny povrch. Srovnávané objekty jsou typicky zemědělského charakteru, jsou menší, a tudíž mají menší využitelnost. Správce daně srovnává zemědělský areál (kravín) s areálem žalobce, z toho důvodu mělo dojít ke korekci referenční ceny, neboť nejde o stejné nebo obdobné podmínky. V těchto případech správce daně navíc neporovnává smlouvenou dobu pronájmu.

Závěrem žalobce uvádí, že byl v dobré víře, že jím sjednané nájemní ceny odpovídají cenám obvyklým, neboť vycházel z cen zveřejňovaných realitními kancelářemi bez ohledu na lokalitu.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobu považuje za nedůvodnou. V napadeném rozhodnutí se podle svého názoru vyjádřil ke všem uplatněným námitkám a napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné. Žalovaný se neztotožnil se žalobcem v tom, že by správce daně vycházel z neprokázané výše nájemného. Námitka povinnosti písemné formy nájemní smlouvy není podle žalovaného rozhodující, neboť rozhodné skutečnosti byly prokázány jinak a jednoznačně. Žalovaný konstatoval, že daň byla doměřena dokazováním. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a na obsah daňového spisu.

III. Obsah daňového spisu

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Protokolem ze dne 14. 12. 2011, č. j. 59741/11/088930305749, byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. V průběhu daňové kontroly správce daně shromáždil nájemní smlouvy uzavírané mezi žalobcem jakožto nájemcem a Ing. F.S. a společnostmi České sklo a porcelán SF, s. r. o. a SKLOFORM, a. s. jako pronajímateli, kteří byli vyhodnoceni jako osoby spojené se žalobcem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně místními šetřeními a výzvami k poskytnutí informací shromáždil srovnávací materiál (nájemní smlouvy), na základě kterých stanovil referenční cenu nájmu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dne 30. 5. 2012 vydal správce daně pod č. j. 17401/12/088930305749 výzvu k prokázání skutečností a doložení dokladů, v níž žalobce vyzval k prokázání vymezených skutečností ve lhůtě 20 dnů. Dne 20. 6. 2012 podal žalobce stížnost podle § 261 daňového řádu proti postupu správce daně. Dne 11. 7. 2012 proběhlo jednání ve věci žádosti o součinnosti (protokol č. j. 53048/12/088930304736). Rozhodnutím ze dne 16. 7. 2012, č. j.

55348/12/088930304736, byla žalobci lhůta stanovená výzvou ze dne 30. 5. 2012 prodloužena do 7. 9. 2012. Dne 16. 7. 2012 pod č. j. 55355/12/0888010303127 byla vyřízena stížnost podle § 261 daňového řádu, přičemž nebyla shledána důvodnou. Dne 7. 9. 2012 podal žalobce odpověď na výzvu k prokázání skutečností. Dne 10. 1. 2013 pod č. j. 150038/13/2214/05400/305749 byl žalobci zaslán výsledek kontrolního zjištění. Rozhodnutím ze dne 30. 1. 2013 pod č. j. 153959/13/2214-05400-305749 byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření do 1. 3. 2013. Tohoto dne podal žalobce své vyjádření. Následně správce daně doplnil dokazování. Na základě doplněného dokazování byl zpracován výsledek kontrolního zjištění, který byl dne 5. 4. 2013 pod č. j. 367144/13/2214-05400-304736 odeslán žalobci. Rozhodnutím ze dne 5. 4. 2013 pod č. j. 701231/13/2214-05400-304736 byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření do 26. 4. 2013. Dne 29. 4. 2013 doručil žalobce své vyjádření správci daně. Na základě tohoto vyjádření již nebylo doplňováno dokazování a žalobce byl pozván k projednání zprávy o daňové kontrole na den 12. 6. 2013. Na jednání toho dne (protokol č. j. 968086/13/2214-05400-307318) žalobce sdělil své výhrady a odmítl zprávu o daňové kontrole č. j. 968087/13/2214-05400-307318 podepsat; zároveň podal proti postupu správce daně stížnost podle § 261 daňového řádu. Dne 23. 7. 2013 pod č. j. 1498729/13/2214-00100-303127 byla vyřízena stížnost podle § 261 daňového řádu, přičemž nebyla shledána důvodnou. Žalobce podal žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou dne 27. 9. 2013 pod č. j. 24273/13/5000-14501-708893 shledal žalovaný nedůvodnou. Dne 15. 10. 2013 proběhlo projednání zprávy o daňové kontrole (protokol č. j. 1706892/13/2214-05400-307318), přičemž žalobce sdělil důvody, pro které odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. Zprávu o daňové kontrole č. j. 1706893/13/2214-05400-307318 žalobce převzal, ale nepodepsal. Dne 23. 10. 2013 pod č. j. 1706894/13/2214-05400-307318 správce daně zpracoval stanovisko k důvodům odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole a shledal, že žalobce dne 15. 10. 2013 odepřel podpis bez dostatečného důvodu, ač byl o následcích poučen, a tedy tohoto dne nastaly účinky podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Dne 15. 10. 2013 došlo k ukončení daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole mohla sloužit jako důkazní prostředek.

Dne 24. 10. 2013 byl pod č. j. 1793269/13/2214-05700-402589 vydán dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, jak je uvedeno shora. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které následně doplnil o další tvrzení.

Dne 1. 12. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 31558/14/5200-11434-706502 napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

IV. Právní hodnocení soudu

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).

Žaloba je důvodná.

Z povahy věci se krajský soud nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalobce se žalovaný řádně nevypořádal s celou řadou jeho odvolacích námitek. Tím měl žalovaný porušit § 114 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a vyhodnotil, že žalovaný se s označenými námitkami žalobce vypořádal zcela dostatečným způsobem. Krajský soud podrobně probral celé napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že nelze konstatovat, že žalovaný některou z žalobcem vymezených odvolacích námitek zcela přešel. Ostatně formulace žalobní námitky zněla spíše tak, že se žalovaný s námitkami vypořádal, avšak z pohledu žalobce nikoliv řádně. Žalovaný se ke všemu alespoň dílčím způsobem vyjádřil, a to v rozsahu dostačujícím k tomu, aby jeho rozhodnutí nemohlo být označeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Krajský soud připomíná, že k pojmu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů se v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publ. pod č. 2070/2010 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), vyjádřil Nejvyšší správní soud, který uvedl: „*V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je pokládáno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Torija v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).*“ Ačkoliv Nejvyšší správní soud předestřený právní názor vyslovil v řízení o kasační stížnosti a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se týkala přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, lze jej zcela nepochybně aplikovat i v řízení o žalobě ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí správního orgánu. Na základě daného právního závěru je nutno jako nedůvodné odmítnout námitky žalobce o tom, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s každým jeho označeným odvolacím argumentem. Žalovaný nebyl povinen podrobně reagovat na každý jednotlivý argument žalobce za situace, kdy všechny uplatněné námitky vypořádal dostatečným způsobem a žádnou z nich neopomněl. Dále je třeba doplnit to, že pokud žalovaný zaujal jiný právní náhled na věc než žalobce, tak to neznamena, že se s námitkami nevypořádal.

Žalobce z hlediska nepřezkoumatelnosti namítal též to, že žalovaný zcela pominul vypořádat jeho námitku o tom, že nájemní smlouva musí být uzavřena písemně. Krajský soud zhodnotil, že žalovaný se sice explicitně k této dílčí námitce nevyjádřil, nicméně vypořádal ji jiným způsobem, a sice tím, že existenci nájemního vztahu měl prokázanou z předložených faktur, na základě kterých probíhaly platby nájemného. Krajský soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného k žalobě, v němž uvedl, že existence nájemní smlouvy není rozhodná, neboť rozhodné skutečnosti o existenci nájemního vztahu byly prokázány jinak a jednoznačně.

Pokud jde o procesní vady, tak žalobce namítal, že dodatečný platební výměr byl vydán nezákonně ještě před ukončením daňové kontroly. Argumentace žalobce se vztahuje k dikci § 88 odst. 6 daňového řádu, podle kterého platí, že *odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na*

použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Žalobce dovozuje, že jestliže odepřel podpis zprávy o daňové kontrole na základě formulovaných důvodů, což bylo následně správcem daně vyhodnoceno jako odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu, tak mohl jedinečně nastat důsledek podle věty první citovaného ustanovení, a sice že zpráva o daňové kontrole mohla být použita jako důkazní prostředek. Podle žalobce však nemohlo dojít k ukončení daňové kontroly, neboť neodepřel podpis zprávy o daňové kontrole bezdůvodně, tj. bez žádného důvodu. Žalobce tvrdí, že důvody formuloval, a proto odepření podpisu nebylo bezdůvodné. Krajský soud se s argumentací žalobce neztotožňuje a považuje ji za zavádějící.

Z obsahu daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 10. 1. 2013 pod č. j. 150038/13/2214/05400/305749 byl žalobci zaslán výsledek kontrolního zjištění. Rozhodnutím ze dne 30. 1. 2013 pod č. j. 153959/13/2214-05400-305749 byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření do 1. 3. 2013. Tohoto dne podal žalobce své vyjádření. Následně správce daně doplnil dokazování. Na základě doplněného dokazování byl zpracován výsledek kontrolního zjištění, který byl dne 5. 4. 2013 pod č. j. 367144/13/2214-05400-304736 odeslán žalobci. Rozhodnutím ze dne 5. 4. 2013 pod č. j. 701231/13/2214-05400-304736 byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření do 26. 4. 2013. Dne 29. 4. 2013 doručil žalobce své vyjádření správci daně. Na základě tohoto vyjádření již nebylo doplňováno dokazování a žalobce byl pozván k projednání zprávy o daňové kontrole na den 12. 6. 2013. Na jednání toho dne (protokol č. j. 968086/13/2214-05400-307318) žalobce sdělil své výhrady a odmítl zprávu o daňové kontrole č. j. 968087/13/2214-05400-307318 podepsat; zároveň podal proti postupu správce daně stížnost podle § 261 daňového řádu. Dne 23. 7. 2013 pod č. j. 1498729/13/2214-00100-303127 byla vyřízena stížnost podle § 261 daňového řádu, přičemž nebyla shledána důvodnou. Žalobce podal žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou dne 27. 9. 2013 pod č. j. 24273/13/5000-14501-708893 shledal žalovaný nedůvodnou. Dne 15. 10. 2013 proběhlo projednání zprávy o daňové kontrole (protokol č. j. 1706892/13/2214-05400-307318), přičemž žalobce sdělil důvody, pro které odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. Zprávu o daňové kontrole č. j. 1706893/13/2214-05400-307318 žalobce převzal, ale nepodepsal. Dne 23. 10. 2013 pod č. j. 1706894/13/2214-05400-307318 správce daně zpracoval stanovisko k důvodům odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole a shledal, že žalobce dne 15. 10. 2013 odepřel podpis bez dostatečného důvodu, ač byl o následcích poučen, a tedy toho dne nastaly účinky podle § 88 odst. 6 daňového řádu.

Krajský soud je toho názoru, že zákonodárce neměl v úmyslu v § 88 odst. 6 daňového řádu zavést dva rozdílné pojmy ve vztahu k odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole, a to *odepření podpisu bez dostatečného důvodu* a *odepření podpisu bezdůvodně*. Uvedené pojmy je nutno chápat obsahově totožně a jejich naplnění vede ke stejným kumulativním důsledkům, a sice k tomu, že zprávu o daňové kontrole lze použít jako důkazní prostředek a že nastávají též účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že akceptací výkladu žalobce by docházelo k absurdním situacím a k umělému prodlužování daňové kontroly.

Z průběhu daňové kontrole je naprosto patrné, že žalobce k prvnímu výsledku kontrolního zjištění uplatnil své výhrady, na základě kterých bylo doplněno dokazování. K dalšímu kontrolnímu výsledku podal žalobce opět své výhrady a vyjádření. Na základě toho

už však výsledek kontrolního řízení doplňován nebyl. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu platí, že nedojde-li na základě vyjádření ke kontrolnímu zjištění ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Dalším krokem tedy bylo projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž první projednání se neuskutečnilo z důvodu podání stížnosti podle § 261 daňového řádu a následného opravného prostředku. K projednání zprávy o daňové kontrole mělo dojít dne 15. 10. 2013. Na tomto jednání žalobce odmítl zprávu podepsat a formuloval důvody odepření podpisu, které lze hodnotit jako důvody věcné a procesní, které byly následně uplatněny v odvolání. Tyto důvody správce daně vyhodnotil jako důvody odepření podpisu bez dostatečného důvodu. Takové odepření podpisu je taktéž možno nazvat jako nedůvodné odepření podpisu a jinými slovy taktéž jako bezdůvodné odepření podpisu. Všechny tyto varianty, kterým lze v českém jazyce nazvat postup žalobce, je nutno vykládat jednotně podle § 88 odst. 6 daňového řádu tak, že vedou tomu, že zprávu o daňové kontrole lze použít jako důkazní prostředek a že nastávají též účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným, že uvedený závěr vyplývá i z celkové jazykové koncepce daného ustanovení, kdy nastoupení obou účinků při nedůvodném odepření podpisu zprávy o daňové kontrole podtrhuje užití slovo *též* v třetí větě daného ustanovení.

Pokud žalobce argumentuje tím, že se měl správce daně s důvody odmítnutí podpisu dostatečně vypořádat a následně žalobci předložit zprávu o daňové kontrole k novému podpisu, pak se s ním nelze ztotožnit. Správce daně byl skutečně povinen řádně vyhodnotit důvody odepření podpisu, což udělal ve svém stanovisku ze dne 23. 10. 2013. Při shledání uvedených důvodů jako nedůvodných však automaticky nastaly zákonné důsledky podle § 88 odst. 6 daňového řádu s tím, že daňová kontrola byla ke dni nedůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole ukončena. Správce daně by byl jedině povinen předložit žalobci zprávu o daňové kontrole k novému podpisu, za situace, kdy by byly důvody odepření podpisu shledány jako důvodné. Pak teprve po odpadnutí těchto oprávněných důvodů k odepření podpisu by mohlo být přistoupeno k novému předložení zprávy o daňové kontrole k podpisu. Taková situace však nenastala.

Žalobcem pojatá konstrukce o tom, že v případě odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemohla být ukončena daňová kontrola a že po vypořádání těchto důvodů mu měla být zpráva o daňové kontrole předložena znovu, by nikdy nevedla k ukončení daňové kontroly. Daňový subjekt by totiž mohl stále uplatňovat nové důvody odepření podpisu a správce daně by je musel opakovaně stále vypořádávat a opakovaně stále předkládat po jejich vypořádání zprávu o daňové kontrole k podpisu. To nebylo záměrem zákonodárce. Záměrem zákonodárce bylo jednoznačně eliminovat účelové blokování ukončení daňové kontroly bez dostatečných důvodů.

Jako další procesní vadu žalobce namítal, že výzva k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012 byla zmatečná a nezákonná. Žalobce má za to, že touto výzvou byl vyzván k prokázání rozdílu v ceně obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a že tím bylo na něj nezákonně přeneseno důkazní břemeno ohledně skutečnosti, kterou má prokazovat správce daně. Krajský soud námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

Krajský soud prověřil obsah výzvy k prokázání skutečností a doložení dokladů ze dne 30. 5. 2012, č. j. 17401/12/088930305749, a neshledal, že by její obsah byl zmatečný či nezákonný. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné

stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z obsahu výzvy je naprosto a jednoznačně patrné, že v době jejího vydání již měl správce daně zjištěno vlastním šetřením, že cena obvyklá za obdobné pronajaté pozemky a nemovitosti se v daném místě a čase pohybovala v uvedeném rozmezí a tím měl za prokázané, že cena sjednaná mezi osobami spojenými se liší od ceny obvyklé. Tím se přeneslo důkazní břemeno na daňový subjekt, který byl podle výzvy povinen tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a osobou spojenou sjednána odlišně od ceny obvyklé (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS).

Jakkoliv lze uznat, že formulace výzvy ve znění „*prokažte rozdíl v ceně obvyklé*“ je poněkud neobratná a že neobsahuje výčet použitých důkazních prostředků, z obsahu celé výzvy lze jednoznačně seznat, že správce daně vlastním zjištěním zjistil referenční cenu ve vymezeném rozmezí a nyní požadoval, aby se žalobce uspokojivým způsobem vyjádřil a prokázal, proč sjednal ceny s osobami spojenými v odlišné a podstatně vyšší výši. Obecně se vychází z toho, že výzva správce daně musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. S ohledem na judikatorní závěry by obsah výzvy ze dne 30. 5. 2012 zřejmě samostatně neobstál, ovšem nelze odhlédnout od dalšího procesního postupu správce daně, který žalobci k jeho žádosti prodloužil lhůtu k reakci na uvedenou výzvu z původních dvaceti dnů až do 7. 9. 2012 a provedl s ním ústní jednání dne 11. 7. 2012 ve věci žádosti o součinnost, kde byly se žalobcem probrány důvody vydání výzvy a bylo konstatováno, že žalobce opakovaně nahlížel do daňových spisů, kdy mu byly předloženy písemnosti ze spisu, mimo jiné nájemní smlouvy s anonymizovanými údaji, ze kterých však bylo zjištěné místo a účel nájmu, předmět nájmu, cena nájmu a doba trvání nájmu. Na tomto ústním jednání bylo žalobci sděleno i to, podle jakých kritérií správce daně volil srovnávané nemovitosti a jak dospěl ke stanovení referenční ceny. Krajský soud tak uzavírá, že ve vztahu k postupu správce daně nemá žádné připomínky. Z uvedeného se nepodává, že by správce daně přenášel na žalobce důkazní břemeno ohledně stanovení ceny obvyklé. Tu skutečně zjišťoval správce daně sám vlastní činností a následně své zjištění žalobci sdělil a vyzval jej, aby vzniklý rozdíl mezi cenou sjednanou s osobou spojenou a mezi cenou obvyklou vysvětlil a prokázal, a to ve stanovené lhůtě do 9. 7. 2012. Ač nebyly ve výzvě ze dne 30. 5. 2012 žalobci komunikovány všechny nezbytné skutečnosti a údaje, došlo dne 11. 7. 2012 na ústním jednání k napravení této skutečnosti a k vysvětlení potřebného. To že k tomu došlo z iniciativy žalobce je přitom nerozhodné. Žalobci tak k reakci na výzvu správce daně stále svědčila cca dvouměsíční lhůta, které žalobce následně aktivně využil a své vyjádření podal.

Jak se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004 - 89, z daňového spisu musí být „*jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou sám zjistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak daňovému subjektu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.*“ Tomuto požadavku správce daně dostál.

V rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21, pak Nejvyšší správní soud podotkl, že je „*nepřípustné, aby správce daně daňovému subjektu pouze sdělil, jaká je –*

dle jeho názoru - výše obvyklé ceny, aniž by tomuto zjištění rozhodnému pro další postup správce daně i daňového subjektu (dokládání zjištěného rozdílu daňovým subjektem a případná úprava základu daně správcem daně) předcházelo dokazování, z něhož by daňový subjekt mohl seznát, na základě jakých důkazních prostředků k uvedenému zjištění správce daně dospěl. Je také nepřipustné, aby se nemohl daňový subjekt (...) k provedeným důkazům či kritériím vyjádřit, popřípadě navrhnout důkazy nebo kritéria jiná, jež dle jeho přesvědčení prokazují odlišnou výši obvyklé ceny. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny.“ I požadavek tohoto judikátu považuje krajský soud za naplněný, neboť správce daně provedl vlastní dokazování, a s těmito důkazními prostředky byl žalobce seznámen v rámci nahlížení do spisu. Žalobce pak měl plnou možnost zpochybňovat způsob stanovení referenční ceny, volbu kritérií atd., což ostatně činil, jak je patrné z jeho následných podání. V tomto ohledu tedy žalobce nebyl nikterak zkrácen na svých právech.

V této souvislosti však žalobce napadá i to, že pod záminkou povinnosti mlčenlivosti mu nebyly zpřístupněny všechny zjištěné skutečnosti. Žalobce především napadá to, že mu správce daně utajil identitu nájemců v užitých nájemních smlouvách, ale i lokalitu srovnávaných nemovitostí, resp. čísla parcelní nemovitostí a že mu tento postup znemožnil rozporovat porovnatelnost nemovitostí, pokud jde o polohu v obci a zda jde o prostory obdobného stavebně technického stavu. Krajský soud žalobcův názor nesdílí. Krajský soud především vyzdvihuje, že u nájemních smluv, ve kterých byla smluvní stranou obec, byla žalobci zpřístupněna jak většina údajů o smluvních stranách, tak čísla parcelní předmětných pozemků. Správce daně přistoupil k neposkytnutí osobních údajů o smluvních stranách nájemních smluv, které se týkaly fyzických a právnických osob. V této souvislosti pak správce daně neuvedl ani čísla parcelní dotčených pozemků, neboť tento údaj by mohl vést ke ztotožnění minimálně jedné smluvní strany takové smlouvy. Krajský soud se s postupem správce daně ztotožňuje a konstatuje, že z § 52 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že jsou chráněny informace, které vypovídají o poměrech jednotlivých osob, nikoliv vše, co se správce daně dozví při správě daní. To znamená, že neplatí obecný zákaz poskytovat jakékoli informace, pouze je nutné dodržet podmínku, podle níž nemůže být vyraženo cokoli, co by poskytlo konkrétní informace o konkrétní osobě. Tímto se správce daně řídil a neposkytl osobní údaje smluvních stran nájemních smluv a čísla parcelní, aby nebylo možné nájemní smlouvy přiřadit ke konkrétním osobám. Tento postup koresponduje s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publikovaném pod č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž bylo konstatováno, že „*nájemné jiných daňových subjektů náleží mezi skupinu údajů, s nimiž nesmí být daňový subjekt seznámen. Na druhou stranu by měl správce daně sdělit kritéria výběru. S výší jednotlivého nájemného, s určením geografické polohy i způsobem výpočtu stěžovatel seznámen byl.*“ Krajský soud zhodnotil, že tomuto požadavku správce daně dostál, neboť žalobce seznámil s kritérii výběru (srovnatelnost z hlediska stejných nebo obdobných podmínek), s lokalitou, kde se nemovitosti nachází (vymezením katastrálního území), s výší nájemného, účelem nájmu, předmětem nájmu a s dobou trvání nájmu. Žalobce byl seznámen i s tím, jak byl proveden výpočet referenční ceny, a to zhodnocením zjištěných cen nájmu za 1 m², na základě kterého byl následně stanoven interval cenového rozpětí nájemného za 1 m², jak je uvedeno ve výzvě ze dne 30. 5. 2012. Se všemi těmito skutečnostmi se žalobce seznámil prostřednictvím nahlížení do spisu v rámci otevřené lhůty k podání vyjádření k výzvě ze dne 30. 5. 2012 a dále především prostřednictvím ústního jednání dne 11. 7. 2012, na němž správce daně žalobci vše poměrně podrobně vysvětlil, což zástupce daňového subjektu stvrdil podpisem na protokolu č. j. 53048/12/088930304736.

V daném kontextu neobstojí ani námitka, že žalobci bylo neposkytnutím údajů o identitě účastníků nájemních smluv a o číslech parcelních pozemků znemožněno namítat nesrovnalosti stran umístění v obci a stran technického stavu nemovitostí. Žalobce podal své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 1. 2013, v němž konkrétní námitky v tomto směru vznesl (např. k vybavenosti hal). Na základě tohoto vyjádření provedl správce daně doplnění dokazování mimo jiné i stran technických parametrů a vybavenosti srovnávaných hal (nebytových prostor), kterážto zjištění byla zapracována do nového kontrolního zjištění a následně do zprávy o daňové kontrole. S těmito zjištěními pak mohl žalobce přímo polemizovat i v podaném odvolání.

Krajský soud neshledává podjatost v tom, pokud žalovaný při vypořádání odvolací námitky užil argumentaci z vyrozumění o vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Je to písemnost, která se týká daného daňového řízení a která může být použita v rámci argumentace ohledně vypořádání právních námitek žalobce. Žádné ustanovení daňového řádu tento postup nevylučuje.

Krajský soud podotýká, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním a nikoliv za použití pomůcek. Z toho důvodu nebyly a ani nemohly být šetřené nájemní smlouvy a další doklady zařazeny do vyhledávací čili neveřejné části daňového spisu podle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Je skutečností, že daňový řád výslovně nestanoví postup pro obdobné případy jako je tento, avšak z logiky věci vyplývá, že správce daně provedl dokazování předmětnými listinami, pouze zcela oprávněně anonymizoval některé údaje (viz výše) o jiných daňových subjektech. Jak již jednou krajský soud konstatoval, i Nejvyšší správní soud je přesvědčen v již citovaném rozsudku o tom, že údaje o výši nájemného jiného daňového subjektu nelze žalobci v rámci jeho daňového řízení sdělovat.

Krajský soud však nemohl přehlédnout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl některé identifikační údaje, které doposud nebyly žalobci zpřístupněny. Žalobce to ostatně výslovně namítá v žalobě a tvrdí, že tímto postupem žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud konstatuje, že oproti zprávě o daňové kontrole žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně uvedl parcelní čísla u dvou nájemních smluv ze dne 30. 6. 2008 (pronájem pozemků v areálu kravína v k. ú. Suchdol nad Lužnicí), a dále u pronájmu haly a pozemku v k. ú. Suchdol nad Lužnicí a u pronájmu haly a pozemku v k. ú. Tuš. Uvedením čísel parcelních vztahujících se k pronajatým pozemkům (a nebytových prostorům na nich) byla žalobci zpřístupněna informace o přesném umístění pozemků a dále zprostředkovaně minimálně i informace o pronajímatelích, neboť to lze bez problému dohledat v rámci veřejného nahlížení do katastru nemovitostí. Jak již bylo konstatováno shora, tyto informace o jiných daňových subjektech se žalobce neměl dozvědět.

Aktuálně však nelze odhlédnout od toho, že zřejmě určitou nedůsledností žalovaného byly tyto informace žalobci zpřístupněny a on nyní v žalobě uplatňuje jednak tvrzení, že by navrhoval provedení důkazů výsledky osob pronajímatelů a nájemců v daňovém řízení, kdyby dříve znal jejich totožnost, a dále v žalobě vznesl novou argumentaci zpochybňující podobnost stavu srovnávaných nemovitostí ve vztahu ke dvěma nájemním smlouvám ze dne 30. 6. 2008. Žalobce namítl, že je zde rozdíl v oplocení a v možnostech příjezdu. Argumentace vznesená v žalobě ve vztahu k pronajatým halám a pozemkům pod nimi je totožná jako v odvolání, tzn. že tou se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. Krajský soud shledává problematikým to, že žalobce neměl možnost v daňovém řízení uplatnit konkrétní důkazní návrhy a námitky v takovém rozsahu, jak nyní učinil v řízení žalobním. V případě znalosti identity osob pronajímatelů a příp. též nájemců, by měl žalobce právo

v daňovém řízení navrhopat jejich výsledk, kterého by měl právo se též zúčastnit. Jedině správce daně, resp. žalovaný by byl oprávněn posoudit, zda takový důkaz navržený v řízení provede či nikoliv. Stejně tak nové námitky zpochybňující podobnost srovnávaných pozemků ve vztahu ke dvěma nájemním smlouvám ze dne 30. 6. 2008 může vypořádat pouze žalovaný v daňovém řízení. Žalovaný svým postupem založil vadu řízení, která spočívá v tom, že neumožnil žalobci dané námitky a důkazní návrhy uplatnit již v daňovém řízení. Žalobce tyto námitky a důkazní návrhy uplatnit nemohl, neboť se vztahují k informacím, které byly žalobci zpřístupněny teprve až v napadeném rozhodnutí. Ačkoliv de facto žalobce neměl tyto informace obdržet, již se tak stalo a žalovaný bude v dalším řízení povinen se s tímto stavem vyrovnat tím, že dané námitky a důkazní návrhy vypořádá. Lze tedy přiměřeně přisvědčit žalobci v tom, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť nedostal v odvolacím řízení právo se vyjádřit ke skutečnostem, které byly pro něj nové a doposud utajené a poprvé se o nich dozvěděl až z napadeného rozhodnutí, byť to bylo v důsledku nesprávného a nedůsledného postupu žalovaného.

Pokud jde o žalobcem sjednanou nájemní cenu nemovitostí s osobami spojenými, tak se žalobce především bránil tvrzením, že pro zdaňovací období roku 2004 u něj proběhla daňová kontrola bez doměrku a že v té době již měl v nájemních smlouvách sjednané totožné nájemné. Správce daně tehdy věděl, že jde o vztahy mezi osobami spojenými, ale nad výši nájemného se nepozastavoval a tu tedy podle žalobce odsouhlasil. Žalobce z toho odvozuje svou dobrou víru a tvrdí, že správce daně byl svým předchozím postupem vázán tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. K tomu krajský soud uvádí, že z uvedených skutečností nelze dovozovat dobrou víru a legitimní očekávání. Daňová kontrola se tehdy zaměřovala na jiné skutečnosti a výše nájemného nebyla předmětem prověřování správce daně. Krajský soud odkazuje na to, co k této námitce uvedl žalovaný na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žádném případě nemohl spoléhat na to, že když nájemní ceny ve zdaňovacím období roku 2004 nebyly správcem daně zpochybněny, tak že byly správcem daně odsouhlaseny, jak uvádí v žalobě. I kdyby krajský soud připustil, že došlo k určité nedůslednosti při daňové kontrole za období roku 2004, když nebyly sjednané nájemní ceny mezi osobami spojenými prověřovány, nelze z toho dovozovat, že dané ceny byly odsouhlaseny a že se žalobce mohl do budoucna spoléhat, že nebudou zpochybňovány. Takové závěry z daňové kontroly v roce 2004, které žalobce činí, nelze v žádném případě akceptovat. Z pohledu krajského soudu nedošlo ze strany správce daně k postupu, kterým by vznikaly nedůvodné rozdíly v obdobných skutkových věcech. Správce daně totiž při daňové kontrole za období roku 2008 nebyl nikterak vázán postupem v roce 2004 a mohl se zaměřovat na prověřování skutečností, které doposud u žalobce prověřovány nebyly. Žalobci na základě výsledku daňové kontroly za zdaňovací období roku 2004 nemohla ve vztahu k výši nájemného mezi spojenými osobami žádná dobrá víra vzniknout.

Po hmotněprávní stránce je předmětem sporu to, zda správcem daně stanovené referenční ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů odpovídají požadavkům tohoto zákonného ustanovení. Žalobce zpochybňuje postup správce daně při stanovení referenčních cen a namítá, že v dané lokalitě neexistuje dostatek srovnatelných nemovitostí, a proto měla být referenční cena stanovena znaleckým posudkem. Podle žalobce byl užít příliš nízký počet srovnávaných subjektů a měly být osloveny též realitní kanceláře s požadavkem, aby sdělily nejvyšší cenu, za kterou se v uvedeném období pozemky a budovy pronajímaly. Zvolené srovnávané subjekty podle žalobce neprovozovaly pronájem za stejných podmínek (jako např. stejné výměry pronajatých pozemků). Žalobce je přesvědčen, že skutkový stav stran stanovení referenčních cen nebyl zjištěn dostatečně.

Krajský soud k tomu doplňuje, že mezi účastníky není sporu o tom, že správcem daně řešené nájemní smlouvy žalobce uzavřel s osobami spojenými podle § 23 odst. 7 citovaného zákona.

Podle § 23 odst. 7, věty první zákona o daních z příjmů platí, že *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.*

Z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publikovaného pod č. 1852/2009 Sb. NSS, se podává mechanismus zjištění ceny obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud vymezil, že *„ke zjištění ceny obvyklé je (...) nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení, např. na zásadu přiměřenosti, a povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji, volit takové prostředky, které pomohou stanovit takovou částku, které bude co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejné dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.“* Jak je patrné, pravidla pro zjištění ceny obvyklé jsou judikaturou stanovena podrobně a poměrně striktně.

Krajský soud z obsahu daňového spisu ověřil, že ve vztahu k nájemní smlouvě, kterou uzavřel žalobce jakožto nájemce s osobou spojenou společností České sklo a porcelán SF, s. r. o. dne 1. 1. 2008 shromáždil správce daně tři srovnávací smlouvy. Ve vztahu ke dvěma nájemním smlouvám, které uzavřel žalobce jakožto nájemce s osobou spojenou Ing. F.S. dne 1. 1. 2008 shromáždil správce daně tři srovnávací smlouvy. Ve vztahu ke dvěma nájemním smlouvám, které uzavřel žalobce jakožto nájemce s osobou spojenou společností SKLOFORM, a. s. dne 1. 1. 2008 shromáždil správce daně dvě srovnávací smlouvy.

Krajský soud je toho názoru, že shromážděný srovnávací materiál není dostačující k tomu, aby bylo možno konstatovat, že byl skutkový stav stran stanovení referenčních cen zjištěn v dostatečném rozsahu. Dva až tři srovnávané subjekty a srovnávané nemovitosti ke každé řešené nájemní smlouvě žalobce podle názoru krajského soudu nemohou poskytnout dostatečný obraz o skutečné výši referenční ceny nájmů. Podle Nejvyššího správního soudu je nutné, aby správce daně vycházel z dostatečného množství subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň podobných podmínek tak, aby mohl být o referenční ceně učiněn objektivní a spravedlivý závěr.

Ve vztahu k nájemním smlouvám, které žalobce uzavřel se společností SKLOFORM, a. s. nelze ani přehlédnout, že se týkaly jednak haly a jednak garáží. Správcem daně užitě srovnávací smlouvy se týkaly toliko nájmu hal jako skladovacích prostor. Ve vztahu k pronájmu garáží tak správce daně neopatřil žádný relevantní srovnávací materiál.

Krajskému soudu taktéž v daňovém spise chybí zmínka, zda se pokoušel zjistit, jestli spojené osoby nepronajímaly své nemovitosti v daném čase v dané nebo v blízké lokalitě také jiným subjektům než jen osobám spojeným. Pokud by tomu tak bylo, tak by takové nájemní smlouvy byly taktéž cenným materiálem pro stanovení referenčních cen.

K tomu se dodává, že smlouvy, které žalobce navrhl k provedení jako důkaz, správce daně správně neakceptoval. Šlo o smlouvu ze dne 1. 2. 2007 mezi pronajímatelem Ing. F.S. a společností L. Neumüller, spol. s r. o. s dobou trvání nájmu od 1. 2. 2007 do 31. 5. 2007 a o smlouvu ze dne 7. 12. 2001 mezi pronajímatelem SKLOFORM, a. s. a společností SAG Elektrovod, a. s. s dobou trvání nájmu od 1. 2. 2002 do 30. 9. 2002. Obě tyto navržené smlouvy se týkaly jiného časového období, nelze tedy konstatovat, že by se týkaly stejného času, jak je požadováno ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Proto je nebylo lze akceptovat jako srovnávací materiál pro stanovení referenční ceny.

Krajský soud tedy konstatuje, že správce daně při stanovení referenční ceny užil malý srovnávací vzorek, který bude nutné doplnit. Ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu publikovaném pod č. 1852/2009 Sb. NSS bylo např. ve vztahu ke dvěma řešeným smlouvám mezi spojenými osobami provedeno sedm místních šetření u jiných subjektů.

V dalším řízení se také správce daně, resp. žalovaný více zaměří na zkoumání toho, do jaké míry byly referenční ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud dojde k závěru, že se tyto podmínky liší, provede patřičnou korekci referenční ceny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Rozdíly v podmínkách uzavřených smluv přitom existují, jak namítá žalobce a jak i ve vztahu k některým smlouvám připouští žalovaný v napadeném rozhodnutí (např. rozdílná výměra pozemků, jiný stavebně technický stav a vybavenost, zahrnutí služeb v ceně nájemného apod.).

V případě, že nebude možné stanovit referenční cenu za pomoci dokazování, pak bude nutné přistoupit ke stanovení této ceny podle zvláštních právních předpisů za pomoci znaleckého posudku, jak předvídá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Námítce žalobce, že měl správce daně oslovit realitní kanceláře za účelem zjištění referenčních cen, tj. cen obvyklých, krajský soud nepřisvědčil. „*Při stanovení ceny obvyklé je třeba jednoznačně upřednostnit realizované tržní ceny obdobného pronajímaného majetku před cenami nabídkovými.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

Podle žalobce nebylo možné jako srovnávací materiál využít nájemní smlouvu uzavřenou mezi obcí Hamr a Českou republikou – Agenturou ochrany přírody a krajiny, neboť se jedná o spojené osoby. Tomuto argumentu nelze přisvědčit, neboť obce mají podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, oddělenou právní a majetkovou identitu od státu. Tzv. že jednají vlastním jménem a samostatně.

Pronájem nemovitostí patří do samostatné působnosti, která se realizuje zcela odděleně od státu. Žalobce zpochybňoval i prohlášení Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových ze dne 13. 3. 2013 o tom, že cena nájemného v uvedené nájemní smlouvě odpovídala ceně obvyklé dosahované při pronájmu obdobného majetku v daném místě a čase; podle žalobce měl správce daně toto prohlášení prověřit. K tomu krajský soud konstatuje, že prohlášení Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových k této nájemní smlouvě nebylo nutné prověřovat stran toho, zda se skutečně jednalo o cenu obvyklou, neboť povinnost organizační složky státu pronajímat majetek za cenu obvyklou v daném místě a čase vyplývá přímo z § 27 odst. 3 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky. Krajský soud ovšem nesouhlasí s tvrzením žalovaného ve vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že prohlášení Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových je veřejnou listinou podle § 94 daňového řádu, o které platí presumpce správnosti. Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových byl zřízen zákonem č. 201/2002 Sb., o Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových. Z tohoto zákona vyplývá, že tento úřad není orgánem veřejné moci. Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových totiž nemá pravomoc rozhodovat o subjektivních právech a povinnostech jemu bezprostředně nepodřízených právních subjektů. Tento úřad realizuje výlučně soukromou moc státu při péči o majetek státu. Sdělení tohoto úřadu ze dne 13. 3. 2013 nelze tedy považovat za veřejnou listinu.

Pokud jde o smlouvu, kterou uzavřel žalobce s nezávislou osobou panem Novotným, tak ta je podle názoru krajského soudu použitelným srovnávacím materiálem za situace, kdy správce daně pečlivě uváží možné rozdíly v podmínkách jejího uzavření.

Žalobce v žalobě poukazoval na celou řadu rozdílů mezi jím pronajímanými nemovitostmi a srovnávanými nemovitostmi a podmínkami při uzavírání nájemních smluv. Krajský soud je toho názoru, že by nyní bylo předčasné se těmito tvrzeními podrobně zabývat, když bylo konstatováno, že nebyl v dostatečném rozsahu zjištěn skutkový stav věci a že bude nutné jeho zásadní doplnění. Taktéž nyní nelze vyloučit, že pokud by nebyl nalezen dostatečný vzorek srovnatelných subjektů, že bude referenční cena stanovena podle zvláštního právního předpisu prostřednictvím znaleckého posudku. Z těchto důvodů se krajský soud dalšími námitkami stran jednotlivých srovnávaných smluv nezabýval.

Závěrem krajský soud konstatuje, že některé důvody, které žalobce uplatnil jako důvody pro odepření podpisu ve zprávě o daňové kontrole, seznal v soudním řízení důvodnými. To však nemá zpětně žádný vliv na to, že podle § 88 odst. 6 daňového řádu nastaly dne 15. 10. 2013 účinky projednání zprávy o daňové kontrole a účinky ukončení daňové kontroly. V té době uplatněné důvody pro odepření podpisu správce daně řádným postupem vyhodnotil jako nedůvodné, což je rozebráno shora. To mělo ze zákona účinek, že zpráva o daňové kontrole byla dne 15. 10. 2013 projednána a daňová kontrola byla ukončena. Následně mohl být vydán dodatečný platební výměr.

Krajský soud taktéž upozorňuje, že nepřezkoumává samostatně výsledek daňové kontroly, nýbrž celé řízení, jehož konečným výsledkem je právě napadené rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí jsou připomínky žalobce ke zprávě o daňové kontrole vypořádány, neboť žalobce je taktéž uplatnil jako odvolací důvody. I přesto, že krajský soud shledal některé výhrady žalobce ke zprávě o daňové kontrole, a tedy i odvolací důvody, jako důvodné, řešil je primárně ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Podle konstrukce daňového řádu je to totiž právě žalovaný, který bude v dalším řízení (v příp. součinnosti se správcem daně) povinen napravit soudem zjištěné deficity při doměření daně. Na základě doplněného

skutkového stavu věci žalovaný vydá nové odvolací rozhodnutí podle § 116 odst. 1 daňového řádu, kterým rozhodne o osudu dodatečného platebního výměru.

Krajský soud nemůže sám zrušit dodatečný platební výměr z důvodu toho, že v rámci daňové kontroly nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci, neboť z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS, rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Zrušením platebního výměru by tedy krajský soud znemožnil pokračování řízení a doplnění zjištění o skutkovém stavu věci na základě doplnění dokazování. Vytknuté vady dodatečného platebního výměru či postupu správce daně v řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení a žalovaný musí přijmout nové rozhodnutí ve věci.

V. Závěr a náklady řízení

Vzhledem k tomu, že se žalovaný dopustil procesní vady, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a protože je nutné zásadní doplnění skutkového stavu věci, zrušil krajský soud napadené rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán závazným právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s. tak, jak byl vysloven shora.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem a odměnou advokátky.

Náklady zastoupení spočívají v odměně za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) celkem v částce 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů za dva úkony právní služby v částce 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 6 800 Kč. Vzhledem k tomu, že advokátka je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku odpovídající dani, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Částka daně činí 1 428 Kč. Celkem jde tedy o částku 8228 Kč. K této částce se připočítává částka 3 000 Kč vynaložená na soudní poplatek. Celkovou částku náhrady nákladů řízení ve výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 31. 8. 2016

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava