



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **VELEHRADINVEST, s.r.o.**, se sídlem Na Hrádku 4, Velehrad, zastoupeného RNDr. Stanislavem Drbalem, daňovým poradcem se sídlem Gorkého 11, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16.11.2012, č.j. 17340/12-1200-701175, a ze dne 23.11.2012, č.j. 17342/12-1200-701175,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah správních rozhodnutí

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1.1.2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství (nahradilo i v této věci původního žalovaného Finanční

ředitelství v Brně). V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[2] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 4.10.2011, č.j. 223689/11/336913705751, a ze dne 29.9.2011, č.j. 223760/11/336913705751. Prvním dodatečným platebním výměrem finanční úřad doměřil žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 nižší o částku 548 080 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 27 404 Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem doměřil finanční úřad žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 157 500 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 31 500 Kč. První dodatečný platební výměr žalovaný změnil tak, že se doměřená daňová ztráta nižší o částku 548 080 Kč mění na částku 554 480 Kč a současně se mění penále z částky 27 404 Kč na částku 27 724 Kč. Druhý dodatečný platební výměr žalovaný v odvolacím řízení změnil tak, že se doměřená daň ve výši 157 500 Kč mění na částku 160 230 Kč a současně se mění penále z částky 31 500 Kč na částku 21 609 Kč. Skutkový základ obou napadených rozhodnutí žalovaného byl stejný.

[3] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že k odvolání žalobce přezkoumal dodatečné platební výměry, Zprávy o daňové kontrole a ostatní shromážděné podklady v rozsahu uvedeném v odvolání žalobce. Žalobce v odvolání rozporoval aplikaci § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), na základě čehož byl žalobci zvýšen základ daně, a zpochybňoval výši ceny za pronájem pozemků mezi tzv. spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

[4] Dne 28.5.2010 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Žalobce uplatnil do daňově účinných nákladů roku 2007 daňový doklad č. 100234 - fakturu ze dne 1.12.2007 za pronájem pozemků o rozloze 3 224 m² za rok 2007 v částce 644 800 Kč od Ing. arch. V. M., která má daňový domicil ve Š., B., R. 22. Ve faktuře byl obsažen text: „Na základě dohody z 10.12.2003 účtujeme za pronájem parcel na Velehradě – stavba na cizím pozemku – Hotel Mlýn, který je ve vlastnictví VELEHRADINVEST s.r.o., parcely jsou v našem vlastnictví, viz výpis z katastru nemovitostí“. Obdobná fakturace proběhla i v roce 2008.

[5] Smlouva o pronájmu předmětných pozemků ze dne 10.12.2003 byla uzavřena mezi jejich majiteli Ing. arch. V. M. a Ing. J. M. (pronajímatelé) a žalobcem jako nájemcem. Dle dohody se nájemce zavázal k úhradě nájemného podle faktury dodané pronajímatelem.

[6] Správce daně měl pochybnosti, zda nájemné ve výši 200 Kč za 1 m² představuje „cenu obvyklou“, jenž odpovídá podmínkám v § 23 odst. 7 ZDP, vzhledem k tomu, že jednatelé a společníci žalobce byli současně majiteli a pronajímateli shora uvedeného pozemku.

[7] Provedeným místním šetřením na Obecním úřadě Velehrad dne 28.7.2010 správce daně zjistil, že obec Velehrad uzavřela dvě smlouvy na pronájem pozemku. Jednak uzavřela smlouvu se žalobcem dne 7.2.1995 s nájemným ve výši 25 Kč za 1 m², přitom šlo o dlouhodobý pronájem na 30 let za účelem zřízení parkoviště pro hotelové hosty, odpočinkové plochy a příjezdové cesty k hotelu o výměře 793 m², tzn. s ročním pronájmem ve výši 19 825

Kč. A jednak obec uzavřela smlouvu s manžely S. dne 6.10.2005 s nájemným ve výši 25 Kč za 1 m², přičemž šlo o dlouhodobý pronájem pro podnikatelské účely na 20 let za účelem rekonstrukce budovy a následného poskytování služeb v uvedené budově; celková výměra pozemku činila 221 m² a roční nájemné částku 5 525 Kč. Jiné pozemky k podnikatelským účelům obec Velehrad nepronajímala.

[8] Podle shora zjištěných skutečností správce daně provedl výpočet „ceny obvyklé“ v posuzované věci ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, a to součinem částky 25 Kč (1 m²) a celkové pronajímané plochy o výměře 3 224 m², přitom zjistil hodnotu ročního pronájmu posuzovaného pozemku ve výši 80 600 Kč. Vzhledem k zjištěnému rozdílu 564 200 Kč (žalobce uplatňoval 644 800 Kč a správce daně zjistil 80 600 Kč za obdobné pozemky v obci) zaslal dne 22.11.2010 správce daně žalobci výzvu k dokazování dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), aby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doložil a prokázal zjištěný rozdíl, tedy rozdíl mezi částkou uplatněnou do daňově účinných nákladů (644 800 Kč) a tzv. cenou obvyklou, vyčíslenou správcem daně ve výši 80 600 Kč. Současně byl žalobce vyzván, aby doložil a prokázal, že jím uplatněná částka ve výši 644 800 Kč byla uplatněna do daňově účinných nákladů oprávněně vzhledem k § 23 odst. 7 ZDP (výzva byla žalobci doručena dne 24.11.2010).

[9] Žalobce na výzvu správce daně odpověděl dne 28.2.2011 tak, že jím aplikovaný nájem ve výši 200 Kč za 1 m² odpovídá hodnotě pozemků na Velehradě a byl stanoven po zjištění nájemného za pozemky, které obec Velehrad pronajímá. Dle starosty obce Velehrad Ing. S. G. (stanovisko ze dne 24.2.2011) činí pronájem obecních pozemků 300 Kč za 1 m². Na pozemky pod Hotelem Mlýn se nevztahují nařízení o regulovaném nájemném. V dané věci jde o smluvní nájemné. Pronajímatel má daňový domicil ve Švýcarsku, kde své příjmy zdaňuje, přesto v ČR odvádí srážkovou daň ve výši 64 480 Kč ročně. Dohoda o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Švýcarskem jakkoliv nereguluje smluvní nájemné mezi spojenými osobami. Navíc odkaz na nájemné, které žalobce platí obci Velehrad za pronajímaný pozemek je zavádějící, neboť pronájem byl vázán na podmínku investice a zhodnocení pozemku (proto jen symbolické nájemné ve výši 25 Kč za 1 m²). Žalobce k vyjádření připojil též písemné vyjádření starosty obce Velehrad o Obecně závazné vyhlášce obce, v níž je stanoven pronájem ve výši 300 Kč za 1 m² ročně při umístění staveb pro poskytování služeb či prodeje.

[10] Správce daně ověřil skutečnosti uváděné žalobcem na Obecním úřadě Velehrad dne 16.3.2011 (místní šetření), kde jej starosta obce Ing. G. informoval, že nájem 300 Kč za 1 m² se týká pouze umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování služeb a pro poskytování prodeje (viz Obecně závazná vyhláška č. 1/2011 o místních poplatcích). Jde o prodejní stánky při poutích, letní prodeje před restauracemi apod. V případě nájemní smlouvy se žalobcem jde o trvalý dlouhodobý pronájem pozemku, a proto se na tento druh pronájmu pro podnikatelské účely nevztahuje výše uvedená cena 300 Kč za 1 m².

[11] Správce daně provedl dne 8.6.2011 výslech svědka Ing. S. G. (starosta obce Velehrad), jehož průběh zaznamenal do protokolu, přičemž o tomto výsledku předem vyrozuměl žalobce, který se jej zúčastnil prostřednictvím zmocněné zástupkyně V. M. Svědek Ing. G. potvrdil již výše uvedené skutečnosti, a to jak ve vztahu ke smlouvám o dlouhodobém pronájmu pozemků obcí Velehrad se žalobcem a s manžely S. za nájemné ve výši 25 Kč za 1 m², tak i

ve vztahu k podmínkám, za jakých obec pronajímá veřejné prostranství za poplatek ve výši 300 Kč za 1 m² dle Obecně závazné vyhlášky č. 1/2011 o místních poplatcích vydané obcí Velehrad. Svědek do protokolu uvedl, že v případě nájmu pozemků žalobcem jde o dlouhodobý pronájem veřejné plochy za účelem podnikání na 30 let dle dohodnuté ceny 25 Kč za 1 m², a nelze tak na ni vztahovat Obecně závaznou vyhlášku č. 1/2011, která stanoví výši místního poplatku za pronájem veřejného prostranství za jiným účelem.

[12] Jelikož obec Velehrad již další pozemky nepronajímala, provedl správce daně dne 7.3.2011 místní šetření v Městysy Buchlovice (6 km od Velehradu), který považoval za srovnatelný s obcí Velehrad. Na základě šetření v Buchlovicích, kde byly dlouhodobě pronajímány pozemky pro podnikatelské účely za cenu v rozmezí 22 Kč až 30 Kč za 1 m², stanovil správce daně tzv. „cenu obvyklou“ za pronájem sporných pozemků ve výši 30 Kč za 1 m². Učinil tak s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP, kdy Ing. arch. M., jako vlastník a pronajímatel pozemků, je současně jednatelkou žalobce, a tedy osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, neboť se přímo podílí na vedení i na kapitálu žalobce. Správce daně vyčíslil rozdíl mezi tzv. „cenou obvyklou“, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek ($30 \text{ Kč za } 1 \text{ m}^2 \times 3\,224 \text{ m}^2 = 96\,720 \text{ Kč}$), a cenou sjednanou mezi spojenými osobami – viz shora ($200 \text{ Kč za } 1 \text{ m}^2 \times 3\,224 \text{ m}^2 = 644\,800 \text{ Kč}$) ve výši 548 080 Kč ($644\,800 \text{ Kč} - 96\,720 \text{ Kč}$) a tento vyčíslený rozdíl správce daně doměřil žalobci jako nájemné, které bylo do daňově účinných nákladů roku 2007 uplatněno neoprávněně v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP. V případě zdaňovacího období roku 2008 tak učinil správce daně obdobně.

[13] Podáním odvolání dne 12.10.2011 zahájil žalobce odvolací řízení, v němž žalovaný zjistil, že správce daně stanovil cenu obvyklou 30 Kč za 1 m² dle šetření nejen v obci Velehrad, ale i v sousedních Buchlovicích. Jelikož nebylo možné vycházet z „obvyklé ceny nájmu“ mimo obec Velehrad, neboť dle § 23 odst. 7 ZDP je třeba stanovit cenu v místě a čase obvyklou (obě podmínky současně), vyzval žalovaný dne 4.4.2012 správce daně k doplnění odvolacího řízení. Požadoval, aby správce daně zajistil objektivní písemné stanovisko nezávislé realitní kanceláře o výši „obvyklého nájemného“ za pronájem předmětných pozemků ve Velehradě s poukazem na specifickou přírodu, kdy je pronajímán pozemek soukromého vlastníka, jenž je částečně zastavěn cizí stavbou sloužící ke komerčním účelům, přičemž pozemky i se stavbou jsou následně podnajímány třetí osobě.

[14] Provedeným šetřením správce daně zjistil, že lokalitou Velehrad se zabývá jediná realitní kancelář REAL MORAVIA s.r.o. Prostřednictvím protokolu o místním šetření bylo zjištěno, že dne 23.4.2012 správce daně předložil řediteli uvedené realitní kanceláře Ing. T., MSc., seznam parcelních čísel, včetně výměry plochy a druhu pozemku, s žádostí o vyhotovení kvalifikovaného cenového vyjádření ke stanovení tzv. „ceny obvyklé“ u pronájmu těchto ploch v k.ú. Velehrad.

[15] Z písemného vyjádření realitní společnosti REAL MORAVIA s.r.o. ze dne 2.5.2012 vyplynulo, že tržní cena pronájmu pozemku v obci Velehrad (kdy na pozemku je stavba pro komerční využití ve vlastnictví jiného vlastníka a pronájem pozemku je vyplácen soukromému vlastníkovu), činí cca 35 Kč za 1 m² a kalendářní rok. Tržní cena pronájmu pozemku, kde je parkoviště ve vlastnictví jiného vlastníka nebo je bez stavby a je využíván

jako zahrada či nádvoří (a pronájem pozemku je vyplácen soukromému vlastníkovi) se pohybuje max. do výše 14 Kč za 1 m².

[16] Dne 14.6.2012 žalovaný seznámil žalobce s výsledkem doplňovacího řízení, ve vazbě na informace od realitní společnosti stanovil „cenu obvyklou“ pronájmu pozemku a vyzval žalobce, aby uspokojivě doložil zjištěný rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou uplatněnou do daňově účinných nákladů za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

[17] Ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP žalovaný stanovil obvyklou cenu pronájmu pozemku v obci Velehrad, na níž se nachází „Hotel Mlýn Velehrad“ (p.č. 190 v k.ú. Velehrad) o výměře zastavěné plochy 972 m² ve výši 35 Kč za 1 m² a kalendářní rok ($972 \times 35 = 34\,020$ Kč za kalendářní rok). U zbývajících plochy ve výměře 2 252 m² ($3\,224 - 972$ m²) stanovil obvyklou cenu pronájmu pozemku 25 Kč za 1 m² a kalendářní rok ($2\,252 \times 25 = 56\,300$ Kč za kalendářní rok). Ačkoliv realitní společnost k těmto plochám uváděla maximální výši nájemného 14 Kč za 1 m², žalovaný vzal v úvahu nájemné 25 Kč za 1 m², za které obec Velehrad obdobné pozemky pronajímá dle Smlouvy o pronájmu pozemku, neboť je tato cena výhodnější pro žalobce. Žalovaný tak zjistil celkovou cenu obvyklou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, za pronájem sporných pozemků o celkové výměře 3 224 m² ve výši 90 320 Kč za kalendářní rok ($34\,020$ Kč + $56\,300$ Kč viz výpočet výše). Zjištěná cena respektuje maximální ceny pronájmů pozemků zjištěné v průběhu daňové kontroly a doplňovacího řízení a zohledňuje veškerá specifika předmětného nájemního vztahu, tedy vychází z ceny v daném místě a čase (v obci Velehrad) a zohledňuje i specifickou předmětu nájmu (pronájem pozemku zastavěného cizí stavbou).

[18] Žalobce přitom uplatnil do daňově účinných nákladů za rok 2007 (resp. 2008) za pronájem předmětných pozemků částku 644 800 Kč, tedy 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok. Žalovaný následně ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP zjistil rozdíl mezi cenou uplatněnou žalobcem (osobou spojenou) a cenou obvyklou, zjištěnou žalovaným v doplňovacím řízení, jenž činí 554 480 Kč ($644\,800$ Kč – $90\,320$ Kč). Ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP správce daně upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl (v případě lišících se cen), není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Proto žalovaný výše citovanou výzvou ze dne 14.6.2012, s ohledem na výsledek doplňovacího řízení, požadoval po žalobci, aby dle § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doložil a prokázal zjištěný rozdíl ve výši 554 480 Kč mezi cenou obvyklou (90 320 Kč) a cenou uplatněnou žalobcem v daňově účinných nákladech (644 800 Kč). Jednalo se o výzvu k doplnění odvolání ve smyslu § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

[19] Vyjádření žalobce na výzvu správce daně bylo doručeno žalovanému dne 27.7.2012 (s odkazem na žádost o prodloužení lhůty pro předložení důkazních prostředků ze dne 28.6.2012). Žalobce opakovaně odkázal na fakta, která již uvedl v odvolání s tím, že je neustále ignorována vyhláška obce Velehrad, dle níž nájem pozemků v obci činí 300 Kč za 1 m². Vyhláška byla směrodatná rovněž pro stanovení sporného nájemného, a sice ve výši 2/3 stanovené ceny, tj. 200 Kč za 1 m². Pozemky, na nichž se nachází Hotel Mlýn, jsou jedinečné a nesrovnatelné s pozemky jinde v obci. Tedy ceny nájmu v Buchlovicích či nově i ve Velehradě nesnesou toto srovnání.

[20] Žalovaný se k námitkám žalobce v napadeném rozhodnutí vyjádřil tak, že je nelze považovat za oprávněné, neboť vyhl.č. 1/2011 o místních poplatcích pro obec Velehrad řeší odlišné specifikum pronájmu, když zavádí místní poplatek za užívání veřejného prostranství, což je odlišné od nájemní smlouvy mezi dvěma samostatnými subjekty dle § 663 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“). Výběr poplatků je vymezen zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“). Navíc Obecně závazná vyhláška č. 1/2001 o místních poplatcích pro obec Velehrad byla účinná od 1.1.2011, tedy později než došlo ke spornému pronájmu pozemků, a tak nebyla splněna ani podmínka o stejném čase. Důkaz předložený žalobcem v průběhu daňové kontroly tak nemohl být vzat v potaz. Námitka žalobce o potřebě posouzení lukrativnosti předmětného pozemku se týkala odborného posouzení, a proto byla posouzením pověřena nezávislá realitní kancelář. Stanovila tržní cenu pronájmu se specifickým zadáním v k.ú. Velehrad, jak bylo žalobci sděleno ve Výzvě k doplnění odvolání ze dne 14.6.2012, a žalovaný toto kvalifikované cenové vyjádření akceptoval. Pokud žalobce předmětné pozemky, včetně hotelu, pronajímá dalšímu nájemci (JT Hotel s.r.o.), pak je to pro posouzení rozdílu ve výši nájemného předmětných pozemků bezvýznamné, neboť jde o další smluvní vztah, a to mezi nespřízněnými osobami. Při stanovení ceny obvyklé žalovaný akceptoval maximální možnou cenu zjištěnou v předchozím řízení, a to u pozemku zastavěného stavbou pro poplatníka výhodnější cenu nájmu 35 Kč za 1 m² (viz vyjádření realitní kanceláře) a u ostatních částí pronajímaného pozemku vycházel z cen, za něž obec Velehrad pronajímá pozemky jak žalobci, tak i manželům S. (viz výše), tedy nájem 25 Kč za 1 m², což je pro žalobce opět výhodnější, než cena uvedená realitní kanceláří.

[21] S výše uvedeným stanoviskem žalovaného, jímž bylo změněno odůvodnění správce daně, byl žalobce seznámen prostřednictvím Výzvy k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 17.9.2012 (žalobci doručeno dne 20.9.2012 do datové schránky) ve smyslu § 115 odst. 2 DŘ, přičemž přílohou Výzvy byl písemný materiál „Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení“ (dále též „Stanovisko odvolacího orgánu“). Žalobce byl současně poučen dle § 115 odst. 3 a 4 DŘ, tedy o lhůtě k doplnění odvolání a nezbytnosti jejího dodržení. Žalobce byl rovněž seznámen se změnou částky daňové ztráty za rok 2007, že částka 548 080 Kč bude změněna na částku 554 480 Kč, a že současně dojde k úpravě uplatněného odečtu daňové ztráty dle § 34 odst. 41 ZDP za rok 2008.

[22] Žalobce však na Výzvu k vyjádření a Stanovisko odvolacího orgánu ve stanovené lhůtě do 4.10.2012 nereagoval. Žádost o prodloužení lhůty do konce října 2012 žalobce zaslal žalovanému dne 17.10.2012 (k poštovní přepravě předáno dne 16.10.2012). Žádosti dle žalovaného nebylo možno vyhovět, neboť byla podána po uplynutí stanovené lhůty a žalovaný byl v tomto vázán § 36 odst. 1 DŘ.

[23] Žalobce zaslal žalovanému dne 22.10.2012 písemné vyjádření s tím, že závěry žalovaného nepřijímá zejména proto, že jakkoliv nediskutuje zásadní průkazní materiál, tj. vyhlášku obce Velehrad o výši nájemného, která byla podkladem pro určení sporného nájemného v dané věci v roce 2007 a 2008. Podle žalobce nešlo o fakturaci mezi osobami spojenými, neboť žalobce nájemné fakturuje dál svému nájemci společnosti JT Hotel s.r.o.

[24] Na základě proběhlého řízení a po přezkoumání důkazních materiálů žalovaný učinil stanovisko, že žalobce uspokojivě nedoložil ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP rozdíl v ceně pronájmu předmětných pozemků mezi spojenými osobami (644 800 Kč dle faktury č. 100234 za r. 2007 nebo č. 408083 za r. 2008) a mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (90 320 Kč – viz výše doplňovací řízení). Žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 DŘ, neboť nepředložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně o výši pronájmu předmětných pozemků, že byl sjednán v souladu s § 23 odst. 7 ZDP. Předložením písemných dokladů a dodatečným vyjádřením dne 22.10.2012 žalobce neposkytl takové důkazní prostředky, které by uspokojivě doložily vynaložené náklady ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tedy opravňovaly by uplatnit celou fakturovanou částku 644 800 Kč za pronájem pozemků do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008. Na základě toho žalovaný provedl změnu doměřené daňové ztráty za rok 2007, resp. provedl změnu výše doměřené daně za rok 2008.

[25] S ohledem na to, že žalovaný upravil snížení doměřené daňové ztráty za rok 2007, upravil v rozhodnutí pro rok 2008 také odečet daňové ztráty z původně uplatněné částky 868 666 Kč (v daňovém přiznání) na částku 659 935 Kč, tj. o 208 731 Kč méně. Proto žalovaný změnil i výši penále.

II. Shrnutí žalobních bodů

[26] Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Přitom uplatnil následující žalobní body:

[27] U žalobce proběhla daňová kontrola, která byla ukončena dne 19.9.2011 projednáním Zpráv o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými jednak snížil daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za rok 2007 a žalobci dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2008. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále. Již v odvolání proti uvedeným dodatečným platebním výměrům žalobce namítal, že správce daně použil cenu nájmu pozemků, v níž nezohlednil existenci obecní vyhlášky obce Velehrad, která předepisuje cenu za využití obecního prostranství 300 Kč za 1 m² a dále žalobce namítal, že hotel včetně pozemků pronajímá dále nezávislé společnosti JT Hotel s.r.o., které je fakturováno stejné nájemné, jaké je účtováno žalobci ze strany majitele pozemků, aby byl zjednodušen administrativní proces. Rovněž v doplnění odvolání, na výzvu žalovaného, žalobce zdůraznil, že je ignorován vztah se společností JT Hotel s.r.o., která je též nájemcem pozemků, na nichž hotel stojí a není spojenou osobou.

[28] Postup správce daně, při kterém byly sděleny řediteli realitní kanceláře parcelní čísla pozemků, včetně výměry plochy a druhu pozemku, s žádostí o vyhotovení kvalifikovaného cenového vyjádření, na jehož základě pak změnil žalovaný prvostupňové rozhodnutí správce daně, označil žalobce za nezákonný s tím, že byly porušeny základní zásady daňového řízení, což vedlo k nesprávnému stanovení daňové povinnosti žalobce. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 30/2009-88, *podle kterého provádí-li správce daně místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto dozvěděl a měl možnost se úkonu účastnit. Z protokolu o*

místním šetření ze dne 23.4.2012 vyplynulo, že správce daně předložil výkonnému řediteli realitní společnosti seznam parcel, jenž si žalobce pronajímal, s žádostí o vyhotovení kvalifikovaného cenového vyjádření. Podle žalobce se tak nejednalo o zajištění obecných údajů ohledně cen pronajímaných pozemků, ale o vyjádření ke konkrétním skutečnostem týkajících se pozemků pronajatých žalobcem, tedy jeho daňových povinností. Správce daně však žalobce o místním šetření, prováděném s cílem zajistit důkazní prostředek v daňové věci žalobce, neinformoval a neumožnil mu zúčastnit se tohoto úkonu, získané stanovisko nepředložil žalobci k vyjádření v rámci doplňovacího řízení. Byla tak ovlivněna důkazní hodnota získaného materiálu a ztížena procesní situace žalobce, neboť nemohl osobě vypracovávající kvalifikovaný posudek sdělit relevantní informace (např. že předmětný pozemek je dále pronajímán společností JT Hotel s.r.o., jakým způsobem byla sjednána cena za pronájem atd.), a nemohl uvedené osobě položit otázky, zejména na základě jakého rozboru dat je posudek vypracován, z jaké doby data pochází, jak jsou podložena, zda v lokalitě někdy byl zprostředkován kanceláří pronájem pozemků atp.

[29] Realitní společnost REAL MORAVIA vypracovala dne 2.5.2012 „Vyjádření ve věci stanovení tržní ceny pronájmu v katastrálním území Velehrad, obec Velehrad“, neboť žalovaný požadoval doplnit řízení o objektivní odborné posouzení. Z vyjádření realitní společnosti vyplynulo, že ceny nájmu vycházejí nikoliv z objektivně stanovené ceny nájmu, popř. z analýzy zjištěných dat ohledně jiných známých sjednaných cen nájmu, ale z výpočtu ve výši 7% z reálně dosažitelné prodejní ceny pozemků. Není zřejmé, proč do výpočtu bylo vzato právě 7% z reálně dosažitelné prodejní ceny pozemku a nikoliv jiná hodnota. Není dále zřejmé, z čeho se vyházel při stanovení tzv. reálně dosažitelné prodejní ceny pozemků.

[30] Dle žalobce šlo o případ, kdy rozhodnutí žalovaného záviselo na posouzení otázky, k níž je třeba odborných znalostí, které správce daně neměl, a tedy se měl opírat o znalecký posudek dle § 95 odst. 1 písm. a) DŘ. Vyjádření realitní společnosti nahradilo zákonem předpokládaný posudek znalce a realitní společnost REAL MORAVIA fakticky fungovala jako ustanovený znalec, avšak správce daně nepostupoval dle § 95 odst. 2 DŘ při ustanovení znalce a nedoručil žalobci rozhodnutí o ustanovení znalce, čímž mu znemožnil s ustanoveným znalcem spolupracovat.

[31] Pokud správce daně vyžadoval o rozhodné otázce – obvyklé ceně, k níž je třeba odborných znalostí, odborné posouzení, jde o situaci, kdy měl ustanovit znalce podle § 95 DŘ, a sice k prokázání ceny obvyklé za pronájem určitého pozemku. Realitní společnost REAL MORAVIA nemůže být znalcem, neboť dle § 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“), je tato činnost vyhrazena pouze znalcům zapsaným do seznamu znalců, případně znaleckým ústavům. Posudek realitní společnosti je tak důkazním prostředkem získaným správcem daně v rozporu se zásadou součinnosti a též porušuje § 95 DŘ a § 2 zákona o znalcích a tlumočnících. Neobstojí tak jako odborné podložené stanovisko, dle něhož by bylo možno stanovit daňové povinnosti žalobce. Kromě toho byl získán procesně nesprávným způsobem a činí proto rozhodnutí nezákonným.

[32] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, žalobce uvedl, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně prokázání odlišnosti cen ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Požadavkům vyplývajícím z označeného rozsudku

však dle žalobce správce daně ani žalovaný nedostáli, a to nejen z výše naznačeného důvodu, kdy bylo využito problematického stanoviska realitní společnosti pro referenční cenu.

[33] Žalovaný ani správce daně dostatečně neprokázali, že cena sjednaná za nájem pozemků mezi žalobcem a majitelkou pozemků (jednatelkou žalobce) ve výši 200 Kč za 1 m² není cenou, kterou by mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty. Žalobce vzal při sjednání nájmu v úvahu Obecně závaznou vyhlášku obce Velehrad, která stanoví 300 Kč za 1 m² a kalendářní rok. Žalovaný to však odmítl s tím, že vyhláška č. 1/2011 řeší jiné specifikum pronájmu, přičemž nebyla splněna ani podmínka časová vzhledem k účinnosti vyhlášky od 1.1.2011. Žalobce však k tomu uvedl, že v průběhu daňového řízení bylo argumentováno pouze existencí Obecně závazné vyhlášky s cenou pronájmu 300 Kč za 1 m² a kalendářní rok, přičemž ke specifikaci konkrétní vyhlášky (vyhl.č. 1/2011) došlo až později. V protokolu o výsledku svědka – starosty obce Velehrad Ing. S. G. ze dne 8.6.2011 je uvedeno jako číslo vyhlášky č. 1/2007, ve skutečnosti šlo o č. 1/2011 účinné od 1.1.2011, která v čl. 21 rušila dnem své účinnosti původně platnou vyhlášku č. 2/2003. Vyhláška č. 2/2003 platila v rozhodné době, jenž je předmětem řízení, a pokud se žalovaný omezoval jen na vyhl.č. 1/2011, aniž by zjišťoval zákonné podmínky platné v rozhodné době za účinnosti jiné obecní vyhlášky, porušil tak § 92 odst. 2 DŘ. Obecně závazná vyhláška č. 2/2003 byla přijata dne 17.12.2003. Tato vyhláška byla platná i v roce 2007 a 2008. V čl. 14 odst. 1 písm. a) cit. vyhláška stanovovala za užívání veřejného prostranství pro poskytování prodeje nebo služeb, skládky zboží a vystavení zboží za trvalé umístění poplatek ve výši 300 Kč ročně za každý započatý m². Argumentaci žalovaného, že obecně závazná vyhláška o místních poplatcích za užívání veřejného prostranství není totéž, co uzavření nájemní smlouvy mezi dvěma subjekty, žalobce odmítl s tím, že je nepřezkoumatelná a ryze formalistická. Podstatou nájmu pozemku je totiž dočasné přenechání pozemku jinému k užívání za úplat. Poplatek dle citované vyhlášky je též platbou za užívání veřejného prostranství sloužícího k poskytování obchodu nebo služeb. Pokud pak obec Velehrad ve své vyhl.č. 2/2003 ocenila hodnotu užívání veřejného prostranství pro prodej nebo služby při trvalém umístění částkou 300 Kč za 1 m² a kalendářní rok, učinila tak na základě racionálního vyhodnocení potencionálního ekonomického přínosu pro osobu, která by veřejné prostranství takto využila s přihlédnutím k tomu, že toto prostranství nemůže využívat nikdo další. Obec Velehrad citovanou vyhláškou v podstatě stanovila referenční cenu za využívání konkrétní výměry veřejného prostranství. Pokud obec Velehrad takto ocenila hodnotu využívání veřejného prostranství pro účely obchodu služeb v obci a v předmětné době, je hodnota nájmu pozemku v téže obci podnikatelským subjektem za účelem provozování hotelu ve výši 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok částkou ekonomicky odůvodnitelnou (nachází se v ekonomicky odůvodnitelném rozpětí cen). Odmítnutí argumentace žalobce Obecně závaznou vyhláškou obce Velehrad bylo chybné. Žalobce se tím snažil ekonomicky zdůvodnit pronájem předmětného pozemku ve výši 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok, což činí jen 2/3 částky, kterou požaduje obec jako úplatu za využití obecního prostranství. Místo toho se žalovaný přiklonil k pochybnému vyjádření realitní společnosti (ve vztahu k ceně obvyklé) a zatížil tak rozhodnutí nezákonností.

[34] Žalobce dále tvrdil, že dotčené pozemky dále pronajímá nezávislé společnosti JT Hotel s.r.o., které vlastně přefakturovává nájem, jenž sám hradí za pozemky Ing. arch. M. Správce daně a žalovaný se však odmítli nájmem předmětných pozemků společností JT Hotel s.r.o.

zabývat s tím, že jde o další vztah mezi nezávislými osobami. Rezignovali tak na možnost zjistit skutečnou cenu pronájmu pozemků v obci Velehrad, který byl sjednán mezi nezávislými osobami v běžném obchodním vztahu. Tím zatížil i rozhodnutí podstatnou vadou. Finanční orgány neunesly důkazní břemeno ohledně výše ceny obvyklé. Cenu obvyklou dokládají jen pochybným stanoviskem realitní společnosti, přitom se odmítly zabývat nájemním vztahem mezi nezávislými osobami, z něhož bylo možno zjistit cenu obvyklou za pronájem sporných pozemků.

[35] Z nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností JT Hotel s.r.o. dne 6.10.2007 plyne, že předmětem pronájmu jsou budovy, movité věci, obecní pozemek a pozemky p.č. 80, 81, 190, 191 a 192/1 v k.ú. Velehrad ve vlastnictví manželů M. (společníků a jednatelů žalobce). Z ročního nájmu celkem ve výši 1 440 000 Kč připadá dle nájemní smlouvy na nemovité věci (budovu a pozemky) 1 200 000 Kč. V nájemní smlouvě tato částka není dále členěna na nájem připadající na stavby a na pozemky, avšak při výpočtu ceny nájmu bylo počítáno s cenou za nájem pozemku ve výši přímých nákladů žalobce (tj. v částce 664 625 Kč). K prokázání posledně uvedené částky žalobce navrhl výslech svědka – jednatelky společnosti JT Hotel s.r.o.

[36] Dle žalobce vychází napadená rozhodnutí z nedostatečně zjištěného skutkové stavu, neboť důkazní prostředky prokazující výši nájmu nezávislé osobě, byly žalovaným odmítnuty. Žalobce dále pro nezákonnost odmítl závěr odůvodnění obou rozhodnutí žalovaného o tom, že neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 DŘ, neboť nepředložil důkazní prostředky k vyvrácení pochybností správce daně, že výše nájmu byla sjednána v souladu s § 23 odst. 7 ZDP. Ve skutečnosti nezohledňuje obsah ust. § 23 odst. 7 ZDP, neboť to není žalobce, nýbrž správce daně, kdo primárně nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Správce daně a žalovaný přitom neprokázali, že by se sjednaná cena za pronájem lišila od ceny obvyklé, neprokázali jimi použitou „cenu obvyklou“ a k důkazům navrhovaným žalobcem k prokázání těchto rozhodných skutečností vůbec nepřihlédli. Finanční orgány tedy nepostupovaly v souladu s právními předpisy a v důsledku toho došlo ke zkrácení práv žalobce a k nesprávnému vyměření daně, resp. ztráty na dani. Žalobce proto navrhl, aby obě rozhodnutí žalovaného byla zrušena.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[37] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména uvedl, že žalobní námitky zahrnují v podstatě tři sporné oblasti z pohledu žalobce, tj. zjištění ceny obvyklé, nesení důkazního břemene správcem daně (jeho pochybností), včetně aplikace § 23 odst. 7 ZDP, a hodnocení důkazních prostředků správcem daně (jako existence dalšího pronájmu pozemků, resp. nezohlednění pronájmu relevantních pozemků třetí osobě), přičemž jejich povaha je právní a stran dalších skutkových zjištění není mezi stranami dalšího sporu. Žalovaný se neztotožnil s právním názorem žalobce ke sporným právním otázkám a ani v otázkách skutkových, na nichž byla vystavěna žalobou napadená rozhodnutí žalovaného. Sporné ust. § 23 odst. 7 ZDP vymezuje základ daně poplatníků. Obsahuje obecnou zásadu, že základ daně neovlivňují daňově neúčinné příjmy, přičemž základ daně je tvořen rozdílem, o který daňově účinné příjmy převyšují daňově účinné výdaje, tedy o ty, které lze podle ZDP použít ke snížení daňového základu. Významná je zásada věcné a časové souvislosti daňově účinných příjmů a výdajů.

Mezi nimi musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Pokud by takový vztah nemusel existovat, mohlo by to vést v praxi k uzavírání fiktivních závazků, porušujících zákon nebo obcházejících jeho smysl. Účelem § 23 odst. 7 ZDP je zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby. Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 ZDP se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu přesto, že v průběhu trvání závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými. Předmětné ustanovení obsahuje stanovení fiktivního základu daně v zákonem zamýšlených případech, kdy sjednané ceny, placené mezi spojenými osobami, se liší od cen sjednaných mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích; tedy u spojených osob jsou nižší, než ceny sjednané mezi nezávislými osobami. Není-li rozdíl cen uspokojivě poplatníkem doložen, správce daně o tento rozdíl zvýší základ daně poplatníka, tedy zvýší jeho zdanitelné příjmy. Nelze-li zjistit obvyklá cena na trhu, sjednaná mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích (za kterou se obvykle prodává zboží či služby), použije se cena zjištěná podle oceňovacího předpisu.

[38] V nyní přezkoumávané věci nebylo mezi účastníky sporu v tom, že ve věci šlo o osoby nikoliv nezávislé, žalobce toto zjištění nerozporoval (pro zajištění aplikace § 23 odst. 7 ZDP). Po zjištění, že majitelé a současně pronajímatelé předmětného pozemku jsou současně jednateli a společníky žalobce, bylo nutno ověřit, zda při výši nájemného 200 Kč za 1 m² se jedná o cenu obvyklou. Správce daně zjistil, že se v dané lokalitě pohybuje obvyklá cena pronájmu pozemků kolem 25 Kč za 1 m². Při celkové výměře 3 224 m² se tak cena pronájmu liší od ceny obvyklé výrazně, takřka desetinásobně. Jelikož došlo k naplnění hypotézy předpokládané § 23 odst. 7 ZDP, vyzval správce daně dne 22.11.2010 žalobce k prokázání skutečností a doložení rozdílu mezi cenou kontrahovanou žalobcem a cenou v místě a za daných podmínek obvyklou. Žalobce v reakci setrval na tom, že jde o cenu odpovídající, a tedy obvyklou, přičemž odkázal na Obecně závaznou vyhlášku obce Velehrad, podle které se za umístění staveb pro poskytování služeb a prodej platí 300 Kč za 1 m² a rok. Jelikož odkaz žalobce nebyl přiléhavý, správce daně přistoupil po právu k doměření daně žalobci.

[39] K náležitému zajištění aplikace § 23 odst. 7 ZDP žalovaný doplnil odvolací řízení tím, že konkretizoval zjištění ceny obvyklé v daném místě a čase. Proto požádal o objektivní stanovisko nezávislou realitní kancelář s otázkami na obvyklé nájemné. S výsledkem doplnění odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobce dne 14.6.2012 v souladu s § 115 DŘ. Konkrétnější či spíše upřesněná cena obvyklá byla žalovaným zjištěna aplikací právní úpravy, nikoliv realitní kanceláří. Stanovisko realitní kanceláře bylo jen východiskem při zjišťování ceny obvyklé, kterou zjistil správce daně, nikoliv tedy posudek realitní kanceláře, jak namítal žalobce. Není tak pravdou, že žalovaný nezjišťoval skutkový stav věci nebo, že správce daně zjišťoval důkazy toliko při místním šetření. Při místním šetření správce daně vyhledával skutečnosti pro následné nesení svého důkazního břemene, doložení odlišnosti ceny sjednané a ceny obvyklé v posuzované věci. Žalobce zaměnil smluvní volnost v mezích práva soukromého s možností ovlivnit následky těchto úkonů ve sféře práva veřejného. Jelikož žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl výše ceny sjednaného pronájmu předmětných pozemků mezi spojenými osobami a výše ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (§ 23 odst. 7 ZDP), správce daně i žalovaný uzavřeli, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 DŘ. Žalobce nepředložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně. Žalobce tak nebyl oprávněn zahrnout

fakturovanou částku za pronájem pozemků do daňově účinných nákladů za příslušná zdaňovací období. Žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[40] Zdejší soud v souladu s § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[41] V daném případě žalobce napadá postup správce daně i žalovaného, kterým byl žalobci zvýšen základ daně za zdaňovací období roku 2007 i 2008 z titulu aplikace § 23 odst. 7 ZDP, kdy za rok 2007 mu byla snížena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob a předepsáno penále a za rok 2008 mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob a předepsáno penále.

[42] V posuzované věci byla sporná cena pronájmu pozemků o rozloze 3 224 m² v k.ú. Velehrad, obec Velehrad, jejich vlastníky Ing. arch. V. M. a Ing. J. M. (pronajímatelé) žalobci (nájemce) v celkové částce 644 800 Kč za kalendářní rok. Ze správního spisu soud zjistil, že pronájem pozemků za rok 2007 byl fakturován daňovým dokladem č. 100234 dne 1.12.2007 a za rok 2008 daňovým dokladem č. 408083 dne 1.12.2008. Obě faktury za pronájem pozemků (každá ve výši 644 800 Kč) byly žalobcem uplatněny do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008. Žalobce tak učinil na základě Smlouvy o pronájmu ze dne 10.12.2003 uzavřené mezi Ing. arch. V. M. a Ing. J. M. (pronajímatelé) a žalobcem (nájemcem). Podle této smlouvy se nájemce zavázal k úhradě nájemného podle faktury dodané pronajímatelem (bod 3. smlouvy). Ve fakturách uplatněných do výdajů, bylo uvedeno, že pronajímatelé žalobci účtují za pronájem parcel na Velehradě – stavba na cizím pozemku – Hotel Mlýn, který je ve vlastnictví žalobce, nájemné, a to na základě dohody z 10.12.2003 s tím, že parcely jsou v soukromém vlastnictví fakturujících osob. Aplikací § 23 odst. 7 ZDP však správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že vzhledem k tomu, že žalobce neposkytl žalovanému důkazní prostředky, které by uspokojivě doložily vynaložené náklady ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, nebyl žalobce oprávněn uplatnit celkovou fakturovanou částku 644 800 Kč za pronájem pozemků do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008.

[43] Podle ust. § 23 odst. 7 věty první ZDP liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak 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.

[44] Skutečnost, že v dané věci byl aplikován § 23 odst. 7 ZDP, který může být aplikován jen tehdy, jde-li o vztah spojených osob, byla žalobci známa již ze Zpráv o daňové kontrole (2007, 2008), které byly se zástupcem žalobce projednány dne 19.9.2011.

[45] V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119. Toto obecné pravidlo však v některých případech neplatí a břemeno tvrzení i

břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první ZDP. Správce daně však může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro takový postup.

[46] Nejprve musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tedy, že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu.

[47] Je-li prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je pak 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. Správce daně proto musel zjistit nejen cenu sjednanou mezi spojenými osobami, ale také cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Ve vztahu k tomuto rozdílu nese správce daně břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

[48] V této souvislosti krajský soud opřel svůj přezkum napadených rozhodnutí o závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81 z něhož plyne, že: „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 daně 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS)“.

[49] V daném případě měl správce daně i žalovaný za prokázané, že smluvní strany zkoumaného právního úkonu (nájemní vztah mezi vlastníky a pronajímateli pozemků manžely M. uvedenými na LV č. 795 pro k.ú. Velehrad a žalobcem jako nájemcem těchto

pozemků) jsou spojené osoby, neboť pronajímatelé předmětných pozemků manželé M. jsou současně jednatelem a společníky společnosti VELEHRADINVEST s.r.o., tedy nájemce předmětných pozemků. Ze Smlouvy o pronájmu ze dne 10.12.2003 plyne, že se žalobce jako nájemce zavazuje k úhradě nájemného za předmětné pozemky podle faktury dodané pronajímatelem (manželé M.). Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že Ing. arch. V. M. fakturovala z tohoto titulu za pronájem předmětných pozemků o rozloze 3 224 m² žalobci v roce 2007 i v roce 2008 vždy částku 644 800 Kč. O tomto personálním a kapitálovém propojení osob nebylo v dané věci sporu. Žalobce tyto vztahy ani v žalobě nerozporoval.

[50] Jelikož oba vlastníci a pronajímatelé předmětných pozemků jsou současně jedinými společníky a jednatelem žalobce, bylo na místě prověřit, zda v případě smluvně sjednané ceny nájemného ve výši 200 Kč za 1 m² se jedná o cenu obvyklou. Bylo tak třeba zkoumat, zda unesl správce daně a žalovaný břemeno tvrzení a břemeno důkazní i k tomu, zda si spojené osoby sjednaly cenu lišící se od ceny referenční. Finanční orgány musí unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem (zda se jedná o spojené osoby, a zda se jimi sjednané ceny liší od ceny referenční).

[51] Správce daně při své vyhledávací činnosti zjišťoval rozhodné skutečnosti a zjistil, že se u předmětu plnění (pronájem pozemků, který byl žalobcem kontrahován) v dané lokalitě (k.ú. Velehrad) pohybuje obvyklá cena pronájmu ve výši 25 Kč za 1 m² (viz bod I. vymezení věci a shrnutí správních rozhodnutí). Provedenými zjištěními a na základě úvahy, jakou cenu by za shodné situace se situací spojených osob v případě podobné komodity mezi sebou sjednaly osoby nezávislé, provedl správce daně simulaci ceny, kterou by měly mezi sebou osoby nezávislé v běžných obchodních vztazích. Ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP provedl správce daně výpočet tzv. „ceny obvyklé“, kterou stanovil součinem částky 25 Kč za 1 m² a celkové pronajímané plochy ve výměře 3 244 m², což představovalo roční hodnotu pronájmu pozemků ve výši 80 600 Kč. Porovnáním této částky 80 600 Kč s částkou fakturovanou za kalendářní rok Ing. arch. V. M. ve výši 644 800 Kč, zjistil správce daně rozdíl mezi oběma cenami ročního pronájmu ve výši 564 200 Kč (644 800 – 80 600 = 564 200 Kč). Byl tak na místě závěr, že cena pronájmu pozemku, sjednaná žalobcem, se od ceny sjednané mezi osobami nezávislými liší výrazně, téměř desetinásobně (§ 23 odst. 7 ZDP). Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 22.11.2010 k prokázání rozhodných skutečností, že vykázaná částka 644 800 Kč byla do daňově účinných nákladů uplatněna oprávněna s tím, aby uspokojivě doložil rozdíl (564 200 Kč) mezi cenou kontrahovanou žalobcem a cenou v místě a za daných podmínek obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (výzva k dokazování byla žalobci doručena dne 24.11.2010).

[52] Žalobce však v reakci na výzvu správce daně dne 28.2.2011 jen uvedl, že sjednaná cena nájmu je zcela odpovídající ceně obvyklé, kdy nájem ve výši 200 Kč za 1 m² odpovídá ohodnocení pozemků na Velehradě, neboť bylo vycházeno z ceny nájemného, za které pronajímá pozemky obec Velehrad. Pronájem pozemků žalobci od obce za cenu 25 Kč za 1 m² byl vázán na podmínku investice a zhodnocení tohoto pozemku. Směrodatná byla Obecně závazná vyhláška obce Velehrad, v níž je stanovena cena za pronájem při umístění staveb a zařízení pro poskytování služeb a prodej za 1 m² ve výši 300 Kč. Žalobce dále zmínil, že se na pozemky, na nichž stojí Hotel Mlýn, nevztahují žádná nařízení o regulovaném nájemném, a že pronajímatel pozemků má daňový domicil ve Švýcarsku, kde své příjmy zdaňuje,

přičemž Dohoda o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Švýcarskem také neupravuje jakoukoliv regulaci nájemního vztahu, resp. o spojených osobách nehovoří.

[53] Ze správního spisu soud zjistil, že s ohledem na sdělení žalobce správce daně provedl výslech svědka Ing. S. G., starosty obce Velehrad, o jehož provedení byl žalobce předem vyrozuměn, a jehož se zúčastnil prostřednictvím zvolené zástupkyně V. M. na základě plné moci ze dne 28.5.2011. Svědek Ing. G. dne 8.6.2011 do protokolu mimo jiné uvedl, že v případě pronájmu pozemků žalobci (od obce) jde o dlouhodobý pronájem veřejné plochy za účelem podnikání na dobu 30 let na základě dohodnuté smluvní ceny 25 Kč za 1 m², a proto na tento vztah nelze aplikovat Obecně závaznou vyhlášku č. 1/2011 o místních poplatcích, která pouze stanoví výši místního poplatku za pronájem veřejného prostranství ve výši 300 Kč za 1 m². Jde o umístění dočasných staveb, např. prodejních stánků při poutích, letní prodej před restaurací apod. Vedle toho starosta obce Ing. G. potvrdil smlouvy o dlouhodobém pronájmu pozemků, které obec Velehrad uzavřela s žalobcem dne 7.2.1995 na dobu 30 let a s manželou S. dne 6.10.2005 na dobu 20 let, v obou případech ke komerčním účelům za cenu 25 Kč za 1 m² a kalendářní rok.

[54] Jelikož správce daně zjistil, že obec Velehrad další pozemky nepronajímá, provedl šetření cen v Městysy Buchlovce, který považoval za srovnatelný s obcí Velehrad (vzdálenost 6 km). V Buchlovicích byly dlouhodobě pronajímány pozemky pro podnikatelské účely za cenu v rozmezí od 22 Kč do 30 Kč za 1 m² a kalendářní rok. Jelikož správce daně zjistil tento interval konkrétních cen, vyšel pro účely určení rozdílu mezi cenami z té ceny, která je pro žalobce nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105), a tedy 30 Kč za 1 m² jako ceny sjednané mezi nezávislými osobami. V případě součinů výměry 3 224 m² a částky 30 Kč za 1 m² byla zjištěna cena ročního pronájmu pozemků ve výši 96 720 Kč a při fakturaci Ing. arch. M. částky 644 800 Kč (za rok 2007 nebo i za rok 2008) tak byl zjištěn rozdíl ve výši 548 080 Kč, který byl neoprávněně uplatněn do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008 v rozporu s 23 odst. 7 ZDP.

[55] Prvostupňový správce daně v každém případě zjistil rozdíly v cenách nájmu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tedy sjednané mezi osobami spojenými v daném případě a mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích, přičemž rozdíl nebyl uspokojivě vysvětlen a doložen daňovým subjektem, proto o zjištěný rozdíl správce daně upravil základ daně žalobce, avšak v odvolacím řízení zjištění doplnil a upravil. Podle žalovaného totiž nebylo možné vycházet z cen stanovených mimo obec Velehrad tak, jak to učinil prvostupňový správce daně šetřením v sousedních Buchlovicích, z něhož pak vycházel při ceně 30 Kč za 1 m² pronajímáných pozemků. Žalovaný po správci daně požadoval doplnit zjištění o objektivní stanovisko nezávislé realitní kanceláře o výši „obvyklého nájemného“ za pronájem předmětných pozemků ve Velehradě s tím, že v dané věci jde o specifický případ, kdy je pronajímán pozemek soukromého vlastníka, částečně zastavěný cizí stavbou, sloužící ke komerčním účelům, přičemž pozemky spolu se stavbou jsou dále podnajímány třetí osobě. Bylo zjištěno, že lokalitou Velehrad se zabývá jediná realitní kancelář, a sice REAL MORAVIA s.r.o., které byl dne 23.4.2012 předložen seznam parcel, včetně uvedení výměr a druhu pozemků s žádostí o kvalifikované cenové vyjádření ke stanovení tzv. „ceny obvyklé“ pronájmu uvedených ploch v k.ú. Velehrad. Z kvalifikovaného vyjádření realitní společnosti REAL MORAVIA s.r.o. ze dne 2.5.2012 vyplynulo, že tržní cena pronájmu pozemku v obci

Velehrad, kdy na pozemku se nachází objekt pro komerční využití ve vlastnictví jiného vlastníka, přičemž pronájem pozemku je vyplácen soukromému vlastníkovi (nikoliv obci či jinému samosprávnému orgánu), činí 35 Kč za 1 m² a kalendářní rok pro období let 2007 a 2008 (hodnota pozemku cca 500 Kč za m²). Tržní cena pronájmu pozemku, na němž se nachází parkoviště ve vlastnictví jiného vlastníka, příp. na něm není žádná stavba a je využíván jako zahrada nebo nádvoří, přičemž pronájem pozemku je vyplácen soukromému vlastníkovi (nikoliv obci nebo jinému samosprávnému orgánu) se pohybuje max. do výše 14 Kč za 1 m² a kalendářní rok pro období let 2007 a 2008 (hodnota pozemku cca 200 Kč za 1 m²). Realitní společnost dále uvedla, že ceny výpočtu nájemného vycházely ze 7% z reálně dosažitelné prodejní ceny pozemků (nezahrnovaly poplatky za provizi realitní společnosti, sepsání právních dokumentů apod.).

[56] Krajský soud dále ze správního spisu ověřil, že dne 14.6.2012 seznámil žalovaný žalobce s výsledkem doplňovacího řízení s tím, že ve vazbě na informace zjištěné od realitní společnosti stanovil „cenu obvyklou“ ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP za pronájem pozemku v obci Velehrad, na němž se nachází stavba pro komerční využití „Hotel Mlýn Velehrad“ p.č. 190 v k.ú. Velehrad o celkové výměře 972 m² (zastavěná plocha) ve výši **35 Kč** za 1 m² a kalendářní rok, tj. $972 \times 35 = 34\,020$ Kč nájemné za kalendářní rok. U zbývajících plochy o rozloze 2 252 m² ($3\,224 - 972 = 2\,252$ m²) stanovil obvyklou cenu pronájmu ve výši **25 Kč** za 1 m² a kalendářní rok, za níž obec Velehrad na základě Smlouvy o pronájmu pozemku obdobné pozemky pronajímá, tj. $2\,252 \times 25 = 56\,300$ Kč nájemné za kalendářní rok, přičemž tato cena byla výhodnější pro žalobce, než cena uvedená realitní společností. Součtem 34 020 Kč a 56 300 Kč činí celková cena obvyklá za pronájem celé výměry pozemků 3 224 m² částku 90 320 Kč za kalendářní rok, která by byla podle uvedených zjištění sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Přitom cena respektuje maximální ceny pronájmů pozemků zjištěné na základě daňové kontroly a doplňovacího řízení, rovněž zohledňuje veškerá specifika daného nájemního vztahu, tedy vychází z ceny v daném místě a čase obvyklé v obci Velehrad a zohledňuje i specifickou předmětu nájmu (např. pronájem pozemku zastavěného cizí stavbou sloužící ke komerčnímu využití vypláceného soukromému vlastníku). Tímto postupem byl žalovaným zjištěn rozdíl mezi cenou aplikovanou žalobcem v případě tzv. osob spojených (644 800 Kč nájemné za kalendářní rok 2007, resp. 2008) a cenou obvyklou (referenční), kterou by sjednaly osoby nezávislé v běžných obchodních vztazích ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (jenž žalovaný doplňovacím řízením zjistil ve výši 90 320 Kč) činí 554 480 Kč ($644\,800 - 90\,320$ Kč). S ohledem na výsledek doplňovacího řízení žalovaný nejen seznámil s těmito údaji žalobce, ale současně téhož dne 14.6.2012 žalobce vyzval, aby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doložil a prokázal zjištěný rozdíl ve výši 554 480 Kč mezi cenou obvyklou (referenční) ve výši 90 320 Kč a cenou uplatněnou žalobcem v daňově účinných nákladech za zdaňovací období 2007, resp. 2008, ve výši 644 800 Kč. Žalobce však v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 23.7.2012 (správci daně doručeno dne 27.7.2012) opětovně odkázal pouze na Obecně závaznou vyhlášku obce Velehrad (300 Kč za 1 m²), jenž byla směrodatná při stanovení nájemného za předmětné pozemky ve výši 2/3 této ceny, tj. 200 Kč za 1 m², přitom žalovaný i správce daně ji ignorovali a použili nevhodné srovnání nájmu v Buchlovicích a Velehradě, neboť pozemky, na nichž je Hotel Mlýn jsou jedinečné a nesrovnatelné. K námitkám žalobce bylo vypracováno Stanovisko odvolacího orgánu, odůvodňující změnu odůvodnění prvostupňového správce daně (Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy

v odvolacím řízení s poučením dle § 115 odst. 3, 4 DŘ), ze dne 17.9.2012, které bylo žalobci doručeno dne 20.9.2012. Součástí stanoviska byla též Výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení adresovaná žalobci. S námitkami žalobce se žalovaný vypořádal tak, že Obecně závazná vyhláška č. 1/2011 o místních poplatcích pro obec Velehrad řeší zcela jiné specifikum pronájmu, a sice stanoví místní poplatek za užívání veřejného prostranství, což není totéž, co řádná nájemní smlouva mezi dvěma samostatnými subjekty uzavřená dle § 663 a násl. OZ. Argumentace cenou ve vyhlášce tak nebyla oprávněná. Oprávnění obce vybírat místní poplatky za užívání veřejného prostranství, včetně jejich výše, je vymezeno zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Uvedený zákon v § 4 mimo jiné stanoví, že *„Poplatek za užívání veřejného prostranství se vybírá za zvláštní užívání veřejného prostranství, kterým se rozumí provádění výkopových prací, umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování prodeje a služeb, pro umístění stavebních nebo reklamních zařízení ...“*. V případě Obecně závazné vyhlášky č. 1/2011 obce Velehrad nebyla splněna ani podmínka časová, neboť vyhláška byla účinná od 1.1.2011, tedy později, než došlo ke spornému pronájmu pozemků (vyhláška předkládaná žalobcem k důkazu v průběhu daňové kontroly). K žalobcem namítané jedinečnosti pozemků pod Hotelem Mlýn v obci Velehrad, které jsou dle žalobce nesrovnatelné s jinými pozemky v obci, žalovaný uvedl, že posouzením lukrativnosti předmětného pozemku se zabývala právě pověřená realitní společnost, jenž ozřejmila tržní ceny pronájmu specifického pozemku v k.ú. Velehrad, a tak nezbyvá než toto kvalifikované cenové vyjádření realitní společnosti akceptovat. Pro věc bezvýznamným byl pronájem předmětných pozemků, včetně budovy a zařízení hotelu dalšímu nájemci, tj. JT Hotel s.r.o., neboť již šlo o další smluvní vztah mezi nespřízněnými osobami. Bylo na rozhodnutí žalobce, komu budovu a pozemky dále pronajme, či jak s nimi naloží.

[57] Ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81, a tedy správné aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, byl správce daně, resp. žalovaný, schopen pro zjišťování ceny referenční unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu v podstatě určil tak, jakou by za situace shodné se situací spojených osob sjednaly osoby nezávislé, tedy nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Referenční cenu zjišťoval na základě údajů o skutečně dosažených cenách podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, přitom pečlivě zkoumal, do jaké míry byly ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a jelikož se v určité části podmínky lišily (viz nájemné ve výši 30 Kč za 1 m² v Buchlovicích), provedl žalovaný patřičnou korekci referenční ceny na podkladě doplnění řízení o kvalifikované cenové vyjádření realitní společnosti. Jelikož skutková zjištění vedla ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen ve výši nájemného, správce daně i žalovaný vyšli pro účely určení rozdílu mezi cenami z té ceny zjištěného intervalu, která byla pro žalobce nejvýhodnější. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí při stanovení „ceny obvyklé“ byly akceptovány maximální možné ceny zjištěné již v předchozím řízení před prvostupňovým správcem daně. U pozemku zastavěného stavbou byla respektována specifika tohoto předmětu nájmu a byla tak posléze akceptována pro poplatníka výhodnější cena nájmu 35 Kč za 1 m² vyplývající z vyjádření realitní společnosti. V ostatní výměře pronajímaných pozemků bylo vycházeno z cen, za které obec Velehrad pronajímá své pozemky, a to nejen žalobci, ale též jiným subjektům, např. manželům S. (viz výše), tedy byla akceptována cena

25 Kč za 1 m², která byla pro žalobce výhodnější, než cena uvedená realitní společností (uváděla jen 14 Kč za 1 m²).

[58] Za výše uvedené situace bylo podle krajského soudu správními orgány prokázáno, že smluvními stranami předmětného právního úkonu byly spojené osoby, a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unesly břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem. To však ještě neznamenalo, že mohly bez dalšího provést úpravu základu daně. Žalobci totiž musel být dán prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. To se v dané věci stalo. Žalobce byl výzvou ze dne 14.6.2012 vyzván, s ohledem na výsledek doplňovacího řízení, aby uspokojivě doložil a prokázal zjištěný rozdíl ve výši 554 480 Kč mezi cenou obvyklou a cenou uplatňovanou žalobcem v daňově účinných nákladech. Vzhledem k tomu, že se mu to nepodařilo, a že namítal další okolnosti, k nimž se žalovaný ve svém Stanovisku vyjádřil (viz výše), byl žalobce dále vyzván Výzvou k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 17.9.2012. Součástí Výzvy bylo též Seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení (koncipované též jako Stanovisko odvolacího orgánu), přičemž žalobce byl seznámen se změnou odůvodnění prvostupňového správce daně s poučením o možnosti doplnit odvolání ve lhůtě do 15 dnů dle § 115 odst. 2, 3 a 4 DŘ, dále se snížením daňové ztráty za rok 2007, doměřením daně za rok 2008, a že v souvislosti s úpravou daňové ztráty dojde i k úpravě uplatněného odečtu daňové ztráty za rok 2008. Stanovisko odvolacího orgánu bylo žalobci doručeno dne 20.9.2012. Žalobce však na výše uvedené v termínu do 5.10.2012 (tj. 15 dnů po doručení) nereagoval, a teprve dne 17.10.2012 žalovanému doručil žádost o prodloužení uvedené lhůty. Vzhledem k doručení této žádosti žalovanému po uplynutí stanovené lhůty, nemohlo jí být vyhověno. Dne 22.10.2012 však žalobce doručil žalovanému své vyjádření, v němž především namítal ignoraci Obecně závazné vyhlášky obce Velehrad, směrodatné pro určení fakturovaného nájemného v roce 2007 a 2008, a že nešlo o fakturaci mezi spojenými osobami, neboť nájemné je dále fakturováno nájemci JT Hotel s.r.o.

[59] Za situace, kdy správní orgány unesly břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem rozhodným skutečnostem ve smyslu existence spojených osob a existence rozdílu v cenách, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, bylo přeneseno břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věty první ZDP, na daňový subjekt, který stanoviskem a výzvou žalovaného dostal prostor, aby zjištěný rozdíl mohl uspokojivě vysvětlit. Žalobce měl tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou (spojenými osobami) sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu. V daném případě však žalobce uspokojivě nevysvětlil a nedoložil ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP rozdíl výše sjednaného pronájmu předmětných pozemků mezi spojenými osobami (faktura č. 100234 ve výši 644 800 Kč za rok 2007, faktura č. 408083 ve výši 644 800 Kč za r. 2008) a výší ceny pronájmu sjednaného mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (dle doplňovacího řízení odvolacího orgánu ve výši 90 320 Kč – viz výše). Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 DŘ, neboť nepředložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správních orgánů o tom, že výše pronájmu předmětných pozemků byla sjednána ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce ani dodatečným

písemným vyjádřením, doručeným žalovanému dne 22.10.2012, neposkytl žalovanému takové důkazní prostředky, které by dokázaly uspokojivě doložit vynaložené náklady ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a opravňovaly by žalobce uplatnit celkovou fakturovanou částku 644 800 Kč za pronájem pozemků do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008. V souladu s rozhodujícími zjištěními, zdokumentovanými ve správním spise, provedl žalovaný změnu výše doměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 2007, a též změnu výše doměřené daně z příjmů právnických osob za rok 2008. Jelikož došlo ke snížení doměřené daňové ztráty za rok 2007, byl upraven rozhodnutím i odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP v roce 2008. Ve vazbě na tyto změny byla změněna i výše penále za jednotlivá zdaňovací období.

[60] Pokud tedy žalobce v žalobě namítal, že správce daně ani žalovaný nedostáli požadavkům vyplývajícím z § 23 odst. 7 ZDP, že především neprokázali, že cena sjednaná mezi jednatelkou žalobce a žalobcem za nájem pozemků ve výši 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok není cenou, kterou by si mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty, přičemž žalobce především odkazoval na vyhlášku obce Velehrad s cenou 300 Kč za 1 m² a kalendářní rok, pak tomuto soud nemohl přisvědčit. Správce daně i žalovaný prokázali, že cenu 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok by si osoby na sobě nezávislé v běžných obchodních vztazích nesjednaly. K uvedené ceně 200 Kč za 1 m² a kalendářní rok se správní orgány v žádném ze svých zjištění nedostaly. Správní orgány své povinnosti vyplývající z § 23 odst. 7 ZDP splnily.

[61] Ze správního spisu soud zjistil, že se žalobce ve svých reakcích na výzvy správce daně či žalovaného k doložení zjištěného rozdílu ceny zjištěné a obvykle sjednávané mezi nezávislými osobami převážně omezil jen na Obecně závaznou vyhlášku obce Velehrad, u níž odkazoval na cenu 300 Kč za 1 m² (při ročním umístění staveb pro poskytování služeb a prodeje). Ke specifikaci obecně závazné vyhlášky došlo až v pozdějších stádiích daňového řízení, nicméně je zjevné, že vyhl.č. 1/2001 (ani vyhl.č. 1/2007) nemohla být účinná v době sjednání sporného pronájmu pozemků (smlouva o pronájmu předmětných pozemků uzavřena dne 10.12.2003). Obecně závazná vyhláška obce Velehrad č. 1/2011 byla účinná až od 1.1.2011. Nemohla tak být splněna podmínka o stejném čase. Vedle toho ze správního spisu je zřejmé, že Obecně závaznou vyhláškou argumentoval pouze žalobce (nejprve bez její specifikace), v reakci na správce daně, který pak uvedenou námitku zkoumal u starosty obce. Žalovaný však v žádném případě neargumentoval vyhláškou č. 1/2011, jak uváděl žalobce v žalobě, a tedy ani neporušil § 92 odst. 2 DR. Správní orgány pouze argumentaci žalobce obecně závaznou vyhláškou odmítly, a to především z toho důvodu, že se nevztahuje na dlouhodobý pronájem pozemku pro podnikatelské účely na základě nájemní smlouvy v případě žalobce. Podle názoru krajského soudu Obecně závazná vyhláška obce Velehrad č. 2/2003 (kterou žalobce argumentuje v žalobě, protože platila v době sjednání nájmu pozemků), ale též č. 1/2011, řeší zcela jiné specifikum, a to sazbu místního poplatku za užívání veřejného prostranství, což je něco zcela odlišného, než nájemní smlouva na pozemky sjednaná mezi dvěma samostatnými subjekty ve smyslu § 663 a násl. OZ. Zastupitelstvo obce bylo zmocněno k vydání vyhlášky o místních poplatcích zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Přitom z § 4 uvedeného zákona vyplývá, že *„poplatek za užívání veřejného prostranství se vybírá za zvláštní užívání veřejného prostranství, kterým se rozumí provádění výkopových prací, umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování prodeje a služeb, pro umístění stavebních nebo*

reklamních zařízení, zařízení cirkusů, lunaparků a jiných obdobných atrakcí, umístění skládek, vyhrazení trvalého parkovacího místa a užívání tohoto prostranství pro kulturní, sportovní a reklamní akce nebo potřeby tvorby filmových a televizních děl“. Z uvedeného je patrná naprostá odlišnost předmětu úpravy, podle které podléhá užívání veřejného prostranství místním poplatkům obce. Uvedené rovněž vyplývá z čl. 14 Obecně závazné vyhlášky č. 2/2003 obce Velehrad, podle něhož „*za užívání veřejného prostranství sloužící pro poskytování prodeje nebo služeb, včetně manipulačního prostoru, skládky zboží, vystavení zboží – za trvalé umístění ročně za m² činí poplatek 300 Kč*“. Obdobná úprava byla provedena též Obecně závaznou vyhláškou č. 1/2011 o místních poplatcích, když z čl. 12 odst. 1 písm. a) vyplývá sazba poplatku za umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování služeb a prodeje – za trvalé umístění 300 Kč ročně za m². Úprava provedená obecně závaznou vyhláškou se nemůže nikterak vztahovat na předmět pronájmu žalobce. Vyhláška totiž upravuje poplatek za umístění dočasných staveb či zařízení sloužících pro poskytování služeb a prodeje, nikoliv však výši nájmu při dlouhodobém pronájmu pozemků. Předmět právní regulace namítanou obecně závaznou vyhláškou obce Velehrad není totožný s relevantním případem žalobce, a nemůže tak regulovat jím uzavřené právní vztahy s osobami nikoliv nezávislými, resp. na ně nedopadá. Odkaz žalobce na obecně závaznou vyhlášku (v jakékoliv účinnosti) nebyl pro daný případ příslušný. To potvrdil i starosta obce Ing. S. G. do protokolu dne 8.6.2011. Ačkoliv žalobce tvrdil, že jde o argumentaci nepřezkoumatelnou a formalistickou, podle soudu jde o argumentaci logickou a správnou. V případě pozemků ve vlastnictví manželů M. nejde o „veřejné“ prostranství, nýbrž soukromé vlastnictví, které je založeno na odlišných attributech. Tyto však nelze mísit se zásadami veřejného práva a dle § 23 odst. 7 ZDP.

[62] Žalobce dále namítal porušení základních zásad daňového řízení, což vedlo k nesprávnému stanovení daňové povinnosti, neboť žalobce nebyl informován o místním šetření dne 23.4.2012 u ředitele realitní společnosti REAL MORAVIA s.r.o. a nebylo mu umožněno se tohoto úkonu zúčastnit. Nemohl tak osobě vypracovávající kvalifikovaný posudek sdělit relevantní informace, např. že pozemek je dále pronajímán společnosti JT Hotel s.r.o. a jakým způsobem byla sjednána cena za pronájem, a současně nemohl uvedené osobě klást otázky na důvěryhodnost posudku, na základě jakých dat je posudek vypracován, z jaké doby a zda vůbec někdy v lokalitě zprostředkoval pronájem pozemků. Přitom žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 1 Afs 30/2009-88.

[63] Z žalobcem posledně citovaného rozsudku plyne že „*provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit*“. Ze správního spisu v nyní přezkoumávané věci soud zjistil, že dne 23.4.2012 (konkrétně z protokolu z téhož dne), nebyl „místním šetřením“ získán důkaz ke stanovení daňové povinnosti, nýbrž byl řediteli realitní společnosti Ing. T., MSc., pouze předložen seznam pozemkových parcel, včetně výměr a druhu pozemku, s žádostí o vyhotovení kvalifikovaného cenového vyjádření ke stanovení „ceny obvyklé“ pronájmu těchto ploch v k.ú. Velehrad. Za této situace nešlo o „místní šetření“, které měl na mysli žalobce. Ohledně předaných údajů, jako jsou parcelní čísla, druh a výměra pozemků, vyplývající z katastru nemovitostí, nebylo sporu. Správce daně tímto postupem v rámci své vyhledávací činnosti zjišťoval údaje týkající se možných skutečností rozhodných pro správné

zjištění a stanovení daně. Ve snaze zjistit a porovnat cenu referenční či obvyklou s cenou sjednanou mezi osobami spojenými pouze zadal jediné realitní společnosti zprostředkovávající pronájem pozemků v k.ú. Velehrad základní údaje o pozemcích (včetně specifiků sporného případu), u nichž potřeboval ověřit referenční cenu i z jiného zdroje než měl dosud. Žalovaný tedy prostřednictvím správce daně jen předal realitní společnosti základní údaje (protokolárním způsobem) a vyčkal na zpracování cenového vyjádření. Šlo tedy o odlišnou situaci, než v namítaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 1 Afs 30/2009-88. Ze správního spisu soud dále zjistil, že není pravdou, že by žalobce nebyl se zpracovaným cenovým vyjádřením realitní společnosti seznámen, nýbrž v souvislosti s Výzvou k doplnění odvolání dle § 115 DŘ byl dne 14.6.2012 žalobce seznámen s tímto výsledkem doplňovacího řízení, a sice ve vazbě na cenové vyjádření realitní společnosti, podle níž byla stanovena cena obvyklá nájmu pozemku v k.ú. Velehrad, na kterém se nachází stavba pro komerční využití „Hotel Mlýn Velehrad“ p.č. 190 o celkové výměře 972 m² (zastavěná plocha) ve výši 35 Kč za 1 m² a kalendářní rok, tedy 35 x 972 = 34 020 Kč nájem za kalendářní rok. U zbývajících ploch byla stanovena cena obvyklá nájmu ve výši 25 Kč za 1 m² a kalendářní rok, neboť to bylo pro žalobce výhodnější ve srovnání s výší tržního nájmu obdobných pozemků v k.ú. Velehrad dle sdělení realitní společnosti (jen 14 Kč za 1 m² a rok). Žalobce tedy byl seznámen nejen s postupy a závěry žalovaného, ale i s vyjádřením realitní společnosti, z jejichž závěrů žalovaný z části čerpal. Žalovaný logicky zdůvodnil, proč některé údaje použil v rámci svých úvah a jiné nikoliv. Pokud žalobce namítal, že realitní společnosti musel sdělit pro věc relevantní informace, konkrétně, že předmětný pozemek je dále pronajímán společnosti JT Hotel s.r.o., pak k tomu soud uvádí, že tyto informace realitní společnosti sdělil žalovaný prostřednictvím správce daně. Způsob sjednání ceny pronájmu pozemků žalobcem pak nemohl být relevantní informací pro realitní společnost vypracovávající nezávislé cenové vyjádření. Pokud žalobce uváděl, že nemohl klást realitní společnosti dotazy, aby ověřil důvěryhodnost zpracovaných dat, pak k tomu soud uvádí, že z vyjádření realitní společnosti ze dne 2.5.2012 vyplývá, že ceny nájemného vycházely z reálně dosahovaných prodejních tržních cen při výpočtu nájemného ve výši 7% z reálně dosažitelné prodejní ceny pozemků, přičemž bylo vycházeno z cen pro období let 2007 a 2008 (hodnota pozemku, na němž se nachází stavba parkoviště ve vlastnictví jiného vlastníka, přičemž pronájem pozemku je vyplácen soukromému vlastníku, činila cca 200 Kč za 1 m²; hodnota pozemku, na němž se nachází stavba objektu pro komerční využití ve vlastnictví jiného vlastníka, přičemž pronájem je vyplácen soukromému vlastníku, činila cca 500 Kč za 1 m²).

[64] Žalobce označoval cenové vyjádření realitní společnosti ze dne 2.5.2012 jako „nezávislý posudek“, kdy šlo o případ, že rozhodnutí žalovaného záviselo na posouzení otázek, k nimž bylo potřeba odborných znalostí, které správce daně neměl, a tedy se měl opírat o znalecký posudek ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) DŘ. Navíc znalcem nemůže být realitní společnost REAL MORAVIA s.r.o. ve smyslu § 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“), neboť činnost znalců je vyhrazena pouze znalcům zapsaným do seznamu znalců, popř. znaleckým ústavům.

[65] Krajský soud v Brně nemohl posledně uvedené námitce žalobce přisvědčit. V dané věci nešlo o „posudek“ ve smyslu znaleckého posudku dle § 95 odst. 1 DŘ, neboť nebylo třeba

těchto typicky odborných znalostí, které správce daně nemá. Správce daně a žalovaný potřebovali pouze v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 DŘ zjistit údaje o skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a též pro správnou aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Proto museli zjistit referenční cenu nájmu předmětných pozemků, tedy cenu, za kterou by obdobnou komoditu pronajímaly nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích, a to za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž by cenu sjednávaly spojené osoby. Potřebovali tedy ověřit skutečně dosaženou cenu podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty v obdobném místě a čase a dále zjistit, zda dochází k rozdílu mezi cenami sjednanými u nezávislých osob a spojených osob, a to mezi reálně existujícími subjekty, přičemž za tímto účelem nebylo třeba vyhotovovat znalecký posudek. Šlo o reálně subjekty v reálném tržním prostředí. Tržní cenou či cenou v místě a čase obvyklou se běžně zabývají realitní společnosti a výši skutečných nájmů podobných komodit v reálně existujících vztazích v konkrétním katastrálním území lze zjistit z jejich činnosti. Současně se správce daně i žalovaný museli zabývat tvrzením žalobce o nájmu 200 Kč za 1 m², který byl dle něj v místě a čase reálným. Žalovaný tak postupoval zcela logicky a správně, pokud v tomto ohledu požádal o kvalifikované vyjádření realitní společnost REAL MORAVIA s.r.o. (původně oslovil pět realitních kanceláří se sídlem v Uherském Hradišti, ale pouze jedna z nich REAL MORAVIA s.r.o. se zabývala lokalitou k.ú. Velehrad, jak plyne ze správního spisu), a proto nebylo třeba ustanovovat znalce ve smyslu § 95 DŘ a zadávat mu vypracování znaleckého posudku. Namítal-li žalobce, že nebylo postupováno ve smyslu § 95 odst. 2 DŘ a rozhodnutí o ustanovení znalce mu nebylo doručováno, přičemž nemohl se znalcem spolupracovat a klást mu otázky (§ 95 odst. 3 a 4 DŘ), pak dle soudu nejsou uvedené námitky důvodné, neboť jak již výše uvedl, v dané věci nebyl vyžádán znalecký posudek dle § 95 DŘ.

[66] Žalobce dále namítal, že posudek vypracovaný realitní společností je nezákonným důkazním prostředkem, porušujícím § 95 DŘ a zásadu součinnosti, neboť znalcem pro stanovení ceny obvyklé nájmu pozemků měl být ustanoven znalec (správce daně nemá k posouzení odborné znalosti), kterým nemůže být realitní společnost REAL MORAVIA s.r.o. Podle krajského soudu však vzhledem k dikci § 23 odst. 7 ZDP nebyl v dané věci znalecký posudek nezbytný. Z dikce cit. ust. mimo jiné plyne, že nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pak se použije cena zjištěná dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Jelikož v dané věci bylo možno určit průzkumem trhu cenu nájmu sjednávanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, nebylo třeba využít nejen ceny zjištěné dle zákona o oceňování majetku, ale nešlo ani o „odborné znalosti“ ve smyslu § 95 odst. 1 DŘ, které správce daně neměl a pro něž by musel ustanovit znalce za účelem vypracování znaleckého posudku. Postačovalo jen zjištění či znalost reálného trhu v místě a čase obvyklé. Tato zjištění učinil správce daně i žalovaný prostřednictvím skutečných nájemních smluv na pozemky v lokalitě Velehrad, ty doplnil i cenovým vyjádřením realitní společnosti, jenž zohlednila v cenovém vyjádření pro konkrétní lokalitu a čas i specifika pronajímaných pozemků žalobcem. REAL MORAVIA s.r.o. v dané věci tedy nevystupovala jako znalec, nepodávala nezávislý znalecký posudek, nýbrž zpracovala cenové vyjádření na podkladě svých běžných aktivit a znalostí trhu. Nedošlo k porušení § 95 DŘ ani § 2 zákona o znalcích a tlumočnících. Postup žalovaného nezpůsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[67] Z důvodu naplnění všech podmínek vyplývajících z § 23 odst. 7 ZDP doplnil žalovaný odvolací řízení tak, aby bylo konkretizováno zjištění ceny obvyklé v daném místě a čase. I proto požádal o objektivní stanovisko realitní společnost REAL MORAVIA s.r.o. s otázkami na právě zjišťované obvyklé nájemné. S výsledkem tohoto doplnění odvolacího řízení byl žalobce jednoznačně seznámen, a to zcela v souladu s § 115 DŘ dne 14.6.2012. Byla tak zjištěna ještě konkrétnější, upřesněná cena obvyklá, pomocí řádné aplikace příslušné právní úpravy, nikoliv jen dle určení realitní společnosti, jak namítal žalobce. Stanovisko realitní společnosti totiž bylo pouze východiskem při zjišťování referenční ceny (ceny obvyklé), kterou zjistil správce daně a žalovaný, nikoliv však posudkem, jak namítal žalobce. Žalovaný tedy i v doplnění odvolacího řízení řádně zjišťoval, prostřednictvím správce daně, skutkový stav věci a nadále vyhledával skutečnosti důležité pro následné nesení svého důkazního břemene a doložení odlišnosti ceny sjednané a ceny obvyklé v posuzovaném případě. Jak již bylo shora uvedeno, při místním šetření nezajišťoval důkazy, nýbrž vyhledával skutečnosti potřebné pro nesení svého důkazního břemene. Pokud žalobce namítal až v žalobě, že do výpočtu ceny nájmu bylo zahrnuto 7% z reálně dosažitelné prodejní ceny pozemků a nikoliv jiná hodnota, přičemž mu nebylo známo, z čeho vycházela tzv. reálně dosažitelná prodejní cena pozemků, pak k tomu soud uvádí, že ze správního spisu zjistil, že uvedenou námitku neuplatnil v daňovém řízení, resp. v odvolacím řízení, ačkoliv s výsledky doplňovacího řízení byl řádně seznámen dne 14.6.2012 v souladu s § 115 DŘ a rovněž byl vyzván k vyjádření k uvedenému doplnění a uspokojivému prokázání zjištěného rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou uplatněnou v daňově účinných nákladech žalobcem. Soud nemůže nyní dovozovat za realitní společnost další důvody jejího provedení cenového vyjádření a ani dovozovat neúplnost provedených úvah správních orgánů nad tímto cenovým vyjádřením, neboť žalobce obdobné námitky ani v odvolacím řízení nevznesl. Žalovaný se k tomuto nemohl v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřit. Podle soudu jde o běžnou ekonomickou úvahu realitní společnosti, založenou na běžných obchodních vztazích, přičemž výše nájemného za pozemek nacházející se pod budovou hotelu byla jí vyhodnocena vyšší (35 Kč za 1 m² a kalendářní rok), než za kterou pronajímá obec pozemky k dlouhodobému pronájmu ke komerčnímu využití (25 Kč za 1 m² a kalendářní rok). Námitky žalobce považoval soud za nedůvodné.

[68] Žalobce dále poukazoval na to, že se správce daně a žalovaný odmítli zabývat vztahem mezi žalobcem a společností JT Hotel s.r.o. s odkazem na to, že jde již o další vztah mezi nezávislými osobami. Podle žalobce však tímto bylo rezignováno na možnost zjištění skutečné ceny za pronájem pozemků v obci Velehrad mezi nezávislými osobami v běžném obchodním vztahu, čímž bylo rozhodnutí zatíženo podstatnou vadou. Správní orgány neunesly své důkazní břemeno a cenu obvyklou dokládaly pouze pochybným stanoviskem realitní kanceláře. Přitom z nájemní smlouvy uzavřené dne 6.10.2007 mezi žalobcem a společností JT Hotel s.r.o. vyplývá roční nájem ve výši 1 440 000 Kč a předmětem pronájmu jsou kromě budovy, movitých věcí a obecního pozemku i parcely č. 80, 81, 190, 191 a 192/1 v k.ú Velehrad, které jsou ve vlastnictví manželů M. Z celkového ročního nájmu připadá na budovy a pozemky částka 1 200 000 Kč, která však nebyla členěna na nájem za pozemky a stavby. Při výpočtu ceny nájmu bylo vycházeno z přímých nákladů žalobce v částce 664 625 Kč, k čemuž žalobce navrhl důkaz výslechem jednatelek společnosti JT Hotel s.r.o.

[69] Podle soudu není ani posledně uvedená námitka žalobce důvodná. Z nájemní smlouvy ze dne 6.10.2007 uzavřené mezi žalobcem a společností JT Hotel s.r.o. nevyplývá konkrétní výše nájmu za pozemky v k.ú. Velehrad. Předmětnou nájemní smlouvou jsou pronajímány movité věci, budova a pozemky, avšak bez konkretizace nájemného připadajícího na pozemky. Z celkové částky ročního nájmu ve výši 1 440 000 Kč, popř. z částky 1 200 000 Kč (po odpočtu částky údajně připadající na nemovité věci), není vůbec zřejmá cena nájmu za pozemky. Pokud žalobce v žalobě namítal, že při stanovení ceny nájmu pozemku bylo vycházeno z přímých nákladů žalobce v částce 664 625 Kč, pak z toho nelze seznat, zda nedošlo k záměně, avšak Ing. arch. M. fakturovala za pronájem pozemků žalobci částku 644 800 Kč. Jde o rozdílné částky a nelze seznat, zda šlo o chybu v psaní nebo o jiný údaj. Zároveň uvedenou částku nemůže ani potvrdit jednatelka společnosti JT Hotel s.r.o., neboť částka z nájemní smlouvy nevyplývá (jak již bylo výše uvedeno), není zřejmé, zda jednatelka uvedené společnosti je informována o nákladech žalobce nebo zda vůbec mohla participovat na tvorbě výše nájemného za předmětné pozemky. To je přece záležitost žalobce. Navíc uvedený důkazní návrh nebyl vznesen v řádné lhůtě k tomu určené v odvolacím řízení ve smyslu § 115 DŘ a žalovaný na něj nemohl reagovat. Je-li navrhován až v soudním řízení, soud s ohledem na výše provedený výklad jej považuje za účelový. Žalobce v odvolacím řízení mimo uvedenou nájemní smlouvu nenavrhoval žádné další důkazní návrhy, pouze odkazoval na Obecně závaznou vyhlášku obce Velehrad (viz výše).

[70] Soud k uvedené námitce závěrem sděluje, že správní orgány nerezignovaly na možnost zjistit skutečnou cenu za pronájem konkrétních pozemků mezi nezávislými osobami v běžném obchodním vztahu a nezatížily svá rozhodnutí podstatnou vadou. Z nájemní smlouvy mezi žalobcem a společností JT Hotel s.r.o. nebylo totiž možno zjistit skutečnou cenu za pronájem pozemků v k.ú. Velehrad a skutečně šlo o další smluvní vztah mezi nespřízněnými osobami. Pokud žalobce předmětné nemovitosti pronajal třetí osobě společnosti JT Hotel s.r.o., pak bylo zcela na jeho vůli, za jakých podmínek tak učiní. Pronájem nemovitostí společnosti JT Hotel s.r.o. tak nemohl mít vliv na cenu pronájmu pozemků mezi spojenými osobami, neboť šlo jednak o další smluvní vztah a jednak o pronájem budovy, vnitřního zařízení a pozemků za souhrnnou cenu, z níž nebylo možno prokázat skutečnou cenu nájmu pouze za pozemky v k.ú. Velehrad (nebylo ji možno oddělit). V této souvislosti žalobce dovodil, že správní orgány neunesly důkazní břemeno, neboť cenu obvyklou dokládaly pouze pochybným stanoviskem realitní kanceláře. K tomu se soud již vyslovil výše s tím, že postup správních orgánů, jímž se obrátily na realitní společnost, považoval za logický a v souladu se zákonem. Správní orgány v dané věci vycházely z řádně a dostatečně zjištěného skutkového stavu a prokázaly, že se cena žalobcem sjednaná za pronájem pozemků lišila od ceny referenční (ceny obvyklé), když řádně zjistili nejprve cenu referenční (cenu obvyklou), kterou porovnali s cenou, kterou sjednaly spojené osoby (žalobce a vlastníci pozemků). Odlišnost ceny sjednané a ceny obvyklé zjistili právě tím, že šetřili cenu referenční (cenu obvyklou) – viz ceny pronájmu v obci Velehrad, cenové vyjádření realitní společnosti. Pokud žalobce namítal, že správní orgány nepřihlédly k navrhovaným důkazům, pak v žalobě neuvedl, o jaké se jednalo. Ze správních spisů podle soudu vyplynulo, že žalobce argumentoval především Obecně závaznou vyhláškou obce Velehrad.

[71] Základ daně je tvořen rozdílem, o který daňově účinné příjmy převyšují daňově účinné výdaje (náklady). Přitom je významná zásada věcné a časové souvislosti daňově účinných

příjmů a výdajů. Mezi nimi musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě nejde o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by mezi výdaji a příjmy nemusel existovat přímý vztah, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků porušujících zákon či obcházejících jeho smysl. Ust. § 23 odst. 7 ZDP má za účel zamezit krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby. Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 ZDP se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, ačkoliv v průběhu trvání závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými. Citované ustanovení upravuje fiktivní základ daně v případech, kdy sjednané ceny placené mezi spojenými osobami se liší od cen sjednaných mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích. Pokud není rozdíl cen uspokojivě poplatníkem doložen, správce daně o tento rozdíl cen upraví základ daně poplatníka, a tedy i jeho zdanitelné příjmy.

[72] Žalobce ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě nedoložil rozdíl výše ceny sjednaného pronájmu předmětných pozemků mezi spojenými osobami a výše ceny sjednané mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 DR, když nepředložil důkazní prostředky, jimiž by vyvrátil pochybnosti správce daně. Žalobce tak nebyl oprávněn zahrnout fakturovanou částku za pronájem pozemků do daňově účinných nákladů roku 2007, resp. 2008.

[73] Žalobce v rámci své argumentace zaměřoval smluvní volnost sféry soukromého práva (např. v obsahu závazkového právního vztahu) s možností ovlivnit následky těchto úkonů ve sféře práva veřejného. Ve veřejném právu je třeba počítat s neodvratitelnými následky, dojde-li k naplnění hypotézy norem veřejného práva, jak u § 23 odst. 7 ZDP.

V. Závěr a náklady řízení

[74] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, a proto zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

[75] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 27. října 2015

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu