



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. P. P., Ph.D.**

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. 49383/19/5200-10424-701962

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. 49383/19/5200-10424-701962 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „finanční úřad“) dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 1. 2018, čj. 7759/18/2910-50521-305949 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 65 340 Kč a penále ve výši 13 068

Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“). Důvodem pro doměření daně bylo, že podle finančního úřadu pronajímal žalobce společnosti Kompro cz, s. r. o. (dále jen „Kompro“), ve které byl jednatelem, nemovitost - výrobní areál, sklady a ostatní budovy vč. pozemků parc. č. st. XA bez čísla popisného nebo evidenčního a č. XB bez čísla popisného nebo evidenčního, na nichž jsou stavby umístěny, to vše zapsané v katastru nemovitostí LV č. XB pro katastrální území X, obec X, ulice X, okres X (dále jen „nemovitost“), za cenu, která neodpovídala ceně obvyklé.

2. Na základě odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví potvrdil tu část dodatečného platebního výměru, která se vztahuje k nyní řešené věci. Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 31. 1. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť jej považuje za nezákonné pro nedostatek důvodů. Navrhuje zrušit i dodatečný platební výměr. Žalobce odkazuje na obsah svých odvolacích námitek, které činí součástí žalobních tvrzení. Tvrdí, že se s jeho odvolacími námitkami žalovaný nevypořádal.
4. Žalobce primárně namítá, že pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nejsou naplněny dvě základní podmínky: (i) ceny mezi personálně nebo jinak spojenými osobami se nesmí lišit od cen v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a (ii) případný rozdíl není uspokojivě doložen. Ad (i) uvádí, že pronajatá nemovitost nebyla schopna plnit funkci nebytového prostoru, a to vzhledem k jejímu špatnému stavebně technickému stavu v době pronájmu. Tyto prostory nejsou schopny plnit funkci skladu prodejny. Žádný jiný subjekt si nemovitost pronajmout nechtěl (což žalobce dokládá stanovisky realitních kanceláří), a proto žalobce pronajal nemovitost společnosti Kompro za nižší nájem. Ta však na nemovitosti provádí postupně úpravy, aby byla využitelná k podnikání. V dané věci tak žalobce pronajímal objekt, který po stavebně technické stránce nebyl dokončen. Tuto skutečnost měl žalovaný zohlednit při porovnávání nájemného s obdobnými objekty. Nestačilo pouze vycházet ze zastavěné plochy, neboť reálně část této plochy nemohla být ze stavebních důvodů vůbec k podnikání využívána. Pro nenaplnění podmínky (i) nemůže být naplněna ani podmínka (ii) - rozdíl v cenách v běžných obchodních vztazích a mezi spojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek poplatník nedoloží. Žalobce pronajímal stavebně technicky nefunkční celek za tomu odpovídající nájem.
5. Závěrem žalobce uvádí, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 8. 1. 2019. Došlo tak k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, a usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 4060/17 ze dne 27. 3. 2018.

III. Argumentace žalovaného

6. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Mimo rekapitulaci skutkových zjištění uvádí, že přesný postup zjištění obvyklé ceny není v žádném zákoně definován. Finanční úřad v nyní řešeném případě pro stanovení obvyklé ceny použil množinu 5 obdobných případů pronájmu prostor, které se uskutečnily ve stejném místě, za obdobných podmínek a srovnatelném čase. Za tím účelem provedl důkazní řízení a zajistil důkazy o obvyklé ceně. Na základě zjištěných skutečností pak stanovil obvyklý pronájem za nebytové prostory užívané společností Kompro v intervalu od 50,34 Kč za m² do 80,29 Kč

za m². Pro účely stanovení obvyklé ceny použil hodnotu v polovině vypočteného intervalu – 69,81 Kč za m² za měsíc. Významný rozdíl ceny sjednané žalobcem a ceny obvyklé žalobce nedoložil. Finanční úřad vzal také v potaz následující skutečnosti: (i) obchodní marži u prostor využívaných k podnájmu, (ii) tvrzení žalobce, že prostory o výměře 633 m² z celkové výměry 880 m² zastavěné plochy objektu na p. č. XA nelze pronajímat z důvodu špatného technického stavu, a (iii) předložené nabídky realitních kanceláří, z nichž jedna byla srovnatelná s pronajímaným objektem žalobce, proto byla použita při stanovení obvyklé ceny nájmu. Odmítá námitku žalobce, že nevzal v potaz špatný technický stav nemovitosti, neboť zohlednil, že prostory o rozloze 633 m² nelze pronajímat. Žalovaný také uvádí, že finanční úřad při stanovení obvyklé ceny zohlednil veškeré návrhy žalobce, a to jak v případě obvyklé marže u pronajímaných prostor, tak i v případě prostor, které k pronájmu nebyly přizpůsobeny.

7. K uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný vysvětluje, že lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2012 začala běžet 2. 4. 2013 a bez dalšího by uplynula dne 2. 4. 2016. Daňovou kontrolu zahájil finanční úřad dne 21. 12. 2015. Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu začala lhůta pro stanovení daně běžet znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, tj. ode dne 22. 12. 2015 a uplynula by 22. 12. 2018. Následně vydal finanční úřad dodatečný platební výměr, který byl žalobci doručen 19. 1. 2018. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se tím lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, tj. do 22. 12. 2019. Proti dodatečnému platebnímu výměru se přitom žalobce bránil odvoláním, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím a které doručil žalobci dne 3. 12. 2019. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud došlo před uplynutím lhůty k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Tím se lhůta prodloužila do 22. 12. 2020 a je zřejmé, že neprekluovala. Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 4060/17 je nedůvodný, neboť žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

8. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
9. Žaloba je **důvodná**.

Skutková zjištění

10. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
11. Žalobce ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 deklaroval dílčí základ daně podle § 9 zákona o daních z příjmů (příjmy z nájmu) ve výši 14 000 Kč. Finanční úřad zahájil dne 21. 12. 2015 daňovou kontrolu a jejím předmětem byly mimo jiné příjmy plynoucí z nájmu nemovitosti dle smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 6. 11. 2007 účinné od téhož dne (dále jen „nájemní smlouva“), kdy nájemcem byla společnost Kompro, ve které vystupoval žalobce jako jediný jednatel a společník. Finanční úřad považoval nájem sjednaný mezi žalobcem a společností Kompro, jako spojenými osobami, za příliš nízký a neodpovídající cenám obvyklým.

12. V nájemní smlouvě byl sjednán nájem ve výši 10 000 Kč za kalendářní rok, následně byl dodatkem ze dne 1. 1. 2009 zvýšen na 12 000 Kč za kalendářní rok, dodatkem ze dne 1. 1. 2010 na 15 000 Kč za kalendářní rok a dodatkem ze dne 1. 2. 2012 na 20 000 Kč za kalendářní rok. Finanční úřad v rámci prvostupňového řízení zjišťoval ceny nájemného v objektech, které byly pronajímány ve stejném čase, oblasti a za stejným účelem jako nemovitost. Obvyklá výše nájemného se pohybovala v rozmezí od 50,34 Kč do 80,29 Kč měsíčně (bez DPH) za 1 m², což bylo ve významném nepoměru k nájmu s Kompro – 0,98 Kč měsíčně bez DPH za 1 m². Finanční úřad také zjistil, že společnost Kompro část nemovitosti dále pronajímala za obvyklé ceny:
- smlouvou ze dne 22. 9. 2009 (s účinností od 1. 10. 2009) nájemci M. T., DIČ: CZX, část stavby (147 m²) na st. parcele č. XA za cenu 50,34 Kč měsíčně za 1 m²,
 - smlouvou ze dne 25. 10. 2010 (s účinností od 1. 3. 2011) nájemci L. B., DIČ: CZX, cca 500 m² stavby na st. parcele č. XB zprvu za cenu 70,63 Kč měsíčně za 1 m², od 28. 2. 2013 pak za 64,94 Kč měsíčně za 1 m².
13. Finanční úřad proto přistoupil ke zvýšení nájmů a pro tyto účely rozdělil nemovitost na čtyři části:
- část objektu na st. parcele XA, konkrétně 147 m², který společnost Kompro podnajíkala za 50,34 Kč za 1 m² za měsíc
 - část objektu na st. parcele XA, konkrétně 633 m², kterou nebylo možné plnohodnotně využívat k pronájmu a která sloužila k uskladnění různých předmětů
 - zbývající část objektu na st. parcele XA, konkrétně 100 m², kterou používala společnost Kompro ke své další podnikatelské činnosti
 - objekt na st. parcele XB, který společnost Kompro podnajíkala za částku 70,64 Kč za 1 m² za měsíc
14. Žalobce dne 8. 9. 2017 (úřední záznam čj. 1483385/17/2910-60561-302402 na čl. 47) předložil finančnímu úřadu celkem šest internetových nabídek pronájmu nemovitostí, které by dle jeho slov mohl finanční úřad použít při stanovení obvyklého nájemného. Šlo o skladové prostory, nájem se pohybovaly od 2 Kč do 14 Kč za m² za měsíc. V uvedeném úředním záznamu je předběžné stanovisko finančního úřadu, který považoval předložené nemovitosti, s výjimkou jednoho objektu, za nevyhovující (poloha, konstrukce).

Právní posouzení

15. Nejprve se soud vysloví k námitce prekluze lhůty pro stanovení daně. V předmětné věci jde o daň z příjmů fyzických osob za rok 2012. Subjektivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu počala běžet 2. 4. 2013. Pokud by nenastala žádná skutečnost mající vliv na její běh (§ 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu), skončila by dne 2. 4. 2016. Před jejím skončením dne 21. 12. 2015 však zahájil finanční úřad daňovou kontrolu, proto započala lhůta pro stanovení daně běžet znovu podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Takto nově započatá lhůta by skončila dne 22. 12. 2018. V této lhůtě nicméně finanční úřad žalobci doručil dne 19. 1. 2018 dodatečný platební výměr, proto se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu], tedy do dne 22. 12. 2019. S ohledem na to, že napadené rozhodnutí vydal žalovaný dne 28. 11. 2019 a žalobci jej doručil dne 3. 12. 2019, k uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo.

16. Žalobce se mylí, pokud z § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu dovozuje, že lhůta se prodlužuje o jeden rok ode dne vydání prvostupňového rozhodnutí o stanovení daně. Smyslem předmětného ustanovení je poskytnutí dostatečného prostoru pro případné odvolací řízení. Ze znění zákona i z judikatury je nepochybné, že vydání dodatečných platebních výměrů prodloužilo běh původní lhůty pro stanovení daně o 1 rok, nikoliv že se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok od okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů žalobci. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud podrobně v rozsudku ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016-37, viz zejm. body 12 a 13. Uvedl, že zákon nikde v § 148 daňového řádu „výslovně nestanoví, že by tato prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce (...), tj. že po uplynutí původních tří let se lhůta prodlouží o další jeden rok. Toto ustanovení tak nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady, podle níž jasná slova nepotřebují výklad: *In claris non fit interpretatio*).“ Odkazy žalobce na jím uváděnou judikaturu pro věc nejsou relevantní.
17. Námitka prekluze je proto nedůvodná.
18. Taktéž musí soud odmítnout argumentaci žalobce, že činí své odvolací námitky součástí žaloby. Tento způsob formulace žalobních bodů nepřipadá v úvahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2017, č. j. 9 A 339/2014 – 118, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 - 36). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že soudní řízení není pokračováním správního řízení a krajský soud není instancí, která by měla znovu přezkoumávat obsah odvolání. Proto soud k odvolacím námitkám nepřihlédl a posuzoval věcně pouze ty námitky, které žalobce výslovně v žalobě formuloval. Nutno však dodat, že žalobce pasáž o odvolání uvedl slovy, že se žalovaný s odvolacími námitkami nevypořádal. Byť i tato námitka je velmi obecně formulována, za žalobní bod ji lze považovat (srov. str. 6 již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 A 339/2014 - 118). Vzhledem k tomu, že žalobce ani náznakem nevymezil, které jeho námitky žalovaný nevypořádal, soud v obecné rovině odpovídá, že žalobcem formulovaným námitkám v odvolání ze dne 14. 2. 2018 odpovídá shrnutí odvolacích důvodů v bodech 19 - 23 napadeného rozhodnutí a na ty navazuje reakce žalovaného v bodech 56 - 64 napadeného rozhodnutí. Soud proto tuto obecnou námitku žalobce neshledal důvodnou.
19. V jádru věci jde o aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jehož část dopadající na tuto věc zní: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ...“*
20. Uvedené ustanovení obsahuje dle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006 - 94, ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 100/2014 - 33, a ze dne 28. 3. 2018, č. j. 2 Afs 380/2017 - 29) tři podmínky, které musí být naplněny kumulativně, aby mohl správce daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů postupovat. Prvá, že musí jít o transakci mezi spojenými osobami. Ta v tomto případě není sporná. Druhá, že existuje rozdíl mezi cenami, jež si sjednaly mezi sebou spojené osoby, a cenami, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými – to dokazuje správce

daně. Poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který může rozdíl v cenách vysvětlit a doložit. Pokud tak neučiní, je naplněna třetí a poslední podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V nyní řešené věci je spor o naplnění druhé a třetí podmínky.

21. Žalobce zejména zpochybňuje existenci rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Tvrdí, že finanční úřad a žalovaný při porovnávání cen za pronájem srovnatelných nemovitostí vůbec nebrali v potaz stavebně technický stav nemovitosti. Takto jednoduše ovšem věc nestojí. Je pravda, že zprvu finanční úřad vymezil obvyklou cenu, aniž by jakkoliv zohlednil případný špatný stavebně technický stav pronajímané nemovitosti. K námitkám žalobce však finanční úřad provedl místní šetření (viz protokol o místním šetření ze dne 2. 8. 2017, čj. 1380743/17/2910-60561-302402), při kterém se seznámil se stavem nemovitosti. Ze strany 41 seznámení se změnou výsledku kontrolního zjištění ze dne 6. 11. 2017, č. j. 1680499/17/2910-60561-302402, a zprávy o daňové kontrole č. j. 1802217/17/2910-60561-302402 (str. 122 a násl.), je zřejmé, že finanční úřad upravil výpočet obvyklé ceny právě s ohledem na špatný stav části nemovitosti tím způsobem, jak popsal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě (bod 13 tohoto rozsudku).
22. Krajský soud nicméně shledává nezákonným způsob, jakým finanční úřad zvýšil cenu nájemného v případě zastavěné plochy parcely č. XA o výměře 633 m², kterou dle jeho vlastního hodnocení nebylo možné plnohodnotně využívat k pronájmu, ale pouze k uskladňování věcí. Nájemné sjednané mezi žalobcem a společností Kompro činilo 0,98 Kč bez DPH za m². Finanční úřad, jak už bylo řečeno, nejprve aplikoval zjištěnou obvyklou cenu nájmu i na tuto část nemovitosti, ovšem sám po místním šetření uznal, že tato část nemovitosti není způsobilá k plnohodnotnému pronájmu. I přesto považoval nájem sjednaný žalobcem ve výši 0,98 Kč/1 m² za příliš nízký a upravil jej na 14 Kč/1 m². Způsob, jakým to daňová správa učinila, však neodpovídá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
23. Finanční úřad totiž oněch 14 Kč za m² převzal z internetové inzerce nemovitosti, kterou mu zaslal žalobce (viz bod 14 tohoto rozsudku). K tomu finanční úřad uvedl, že u parcely č. XA o výměře 633 m² bude využita při stanovení ceny nájemného sazba 14 Kč za 1 m² měsíčně, kterou sám žalobce předložil. Finanční úřad přímo ve zprávě o daňové kontrole na str. 121 uvádí: „*Nicméně sazba nájemného použitá daňovým subjektem 0,98 Kč za 1 m² za měsíc (11,76 Kč za 1 m² za rok) neodpovídá sazbě nájemného sjednaného mezi nespojenými osobami, neboť i např. podle nabídky předložené daňovým subjektem bylo nájemné obdobných prostor stanoveno na částku 14,- Kč za 1 m² za měsíc.*“ Finanční úřad podle svých tvrzení vlastně žalobci vyhověl a uplatnil sazbu, kterou on sám navrhl. Žalobce ovšem – kromě toho, že nemá povinnost nést důkazní břemeno ohledně ceny obvyklé, neboť to leží plně na finančním úřadu – předložením inzerce nemovitostí s největší pravděpodobností sledoval to, aby finanční úřad snížil stanovenou obvyklou cenu, ke které dospěl. Chtěl tak evidentně poukázat na to, že finanční úřad dospěl k příliš vysoké ceně obvyklého nájmu u těch částí nemovitosti, jež společnost Kompro reálně využívá, ať již k vlastnímu podnikání nebo k podnájmu. Žalobce zcela jistě nehodlal svými důkazy prokazovat, že by snad za jím předestřené ceny bylo možné pronajmout tu část nemovitosti, jež byla podle jeho vlastního tvrzení v dezolátním stavu a nezpůsobilá k užívání.
24. Každopádně jedinou možností, jak upravit sjednanou cenu nájemného, je postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Aplikace uvedeného ustanovení probíhá ve třech

krocích, jak soud přiblížil výše. Ve druhém kroku finanční úřad musí prokázat, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny, a až poté přechází důkazní břemeno na žalobce, který má ve třetím kroku možnost vysvětlit a doložit důvod rozdílu v cenách (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 100/2014 - 33, ze dne 20. 11. 2014, čj. 9 Afs 92/2013 - 27 a ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013 - 31). V nyní řešené věci je situace poněkud specifická. Vysvětlení žalobce totiž spočívalo v tom, že jeho nemovitost je nezpůsobilá k užívání a na trhu ji pronajmout prakticky nelze. Finanční úřad po místním šetření jeho argumentaci ve vztahu k části nemovitosti uznal v tom směru, že ji lze pronajmout jen s obtížemi. V tu chvíli jej ovšem opět začalo tížit důkazní břemeno. Vrátil se prakticky do druhého kroku výše nastíněného algoritmu a měl prokázat, za jakou cenu by tedy bylo možné tu část nemovitosti, která byla ve špatném stavebním stavu a zaskládána věcmi neznámého původu, pronajmout mezi nespojenými osobami. Finanční úřad však na další dokazování v tomto směru rezignoval a neprokázal ve vztahu k části pozemku p. č. XA o výměře 633 m², že by se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny. Namísto toho se opřel jen o internetové nabídky zaslané žalobcem (za jiným účelem), z nichž si jednu vybral (nejvyšší) a sjednané nájemné zvýšil. To, že finanční úřad *de facto* vyšel z jediné inzerce předložené žalobcem, potvrzují jeho závěry na str. 126 zprávy o daňové kontrole, kde uvádí: „*Správce daně při stanovení ceny 551.868,- Kč použil, v případě podstatné části objektu na parcele XA, nepoužívaných spojenou osobou k dalšímu podnájmu, doklady předložené daňovým subjektem (nabídka na pronájem prostor za 14,- Kč za m² za měsíc).*“ Takový postup v žádném případě neodpovídá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

25. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, soud ocituje celou pasáž, která shrnuje, jak měl finanční úřad postupovat: „*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. 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 rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).*“
26. V daném případě je vadný postup finančního úřadu o to patrnější, že u zbytku nemovitosti postupoval správně (prostory podnajaté B. a T., prostory užívané samotnou společností Kompro k podnikatelské činnosti). Při zjišťování rozdílu cen zjistil informace o několika nemovitostech, řešil důvod jejich pronájmu, polohu, rozměry a obchodní marži (úřední záznam ze dne 16. 10. 2016, č. j. 1585336/16/2910-60561-302402 na čl. 71). Takto zjištěný interval cen pak použil pro stanovení obvyklé ceny. U nájemného za parcelu č. XA o výměře 633 m² však na obdobný postup finanční úřad zcela rezignoval, vzal za směrodatný jeden inzerát žalobce a podle něj zvýšil sjednané nájemné z 0,98 Kč na 14 Kč (o více než čtrnáctinásobek). Sám finanční úřad žádné důkazy v tomto směru nehledal. Spokojil se evidentně pouze s faktem, že údaj o inzerované nemovitosti předložil žalobce, a proto musí s tam uvedenou cenou souhlasit. Tato úvaha je zcela mylná a v žádném případě nemůže obstát jako způsob prokazování cenového rozdílu.

27. Proto soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Ten si musí ujasnit, zda vůbec byla část parcely č. XA o výměře 633 m² pronajímatelná či nikoliv – v tomto směru by dokonce bylo možno hodnotit napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné. Žalovaný totiž v bodě 59 svého rozhodnutí říká, že finanční úřad zohlednil, že prostory o rozloze 633 m² nelze pronajímat z důvodu špatného technického stavu. Jestliže však tyto prostory nelze vůbec pronajímat, pak je nesmyslná úvaha obou správních orgánů, které přistoupily ke zvýšení sjednaného nájemného. Pokud naopak dospěje žalovaný k závěru, že uvedená plocha byla způsobilá k pronájmu (byť v omezené míře), musí sám obstarat důkazy, že ceny nájmu obdobných nemovitostí (špatný stavební stav, potenciální skladovací plochy zabrané věcmi, jež mají spíše charakter odpadu) se liší oproti ceně sjednané žalobcem. Až na základě odůvodněného a podloženého srovnání může určit obvyklou cenu a případně zvýšit žalobci podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně – tedy doměřit daň.
28. Soud dále považoval za účelné vypořádat zbylé námitky žalobce a dát stranám svůj náhled na věc. U objektu na parcele č. XB a u části parcely č. XA o rozloze 147 m² finanční úřad vycházel z toho, že tyto nemovité věci společnost Kompro dále podnájemala, proto zde finanční úřad vypočetl nájem mezi nespojenými osobami z výše podnájmu sníženého o obchodní marži. Na zbývajících 100 m² parcely č. XA společnost Kompro provozovala svou vlastní podnikatelskou činnost, proto zde finanční úřad odvodil nájem mezi nespojenými osobami z nájmu, které zjistil u srovnatelných subjektů. Z úředního záznamu ze dne 16. 10. 2016, č. j. 1585336/16/2910-60561-302402 na č. l. 71 plyne, že finanční úřad vycházel (kromě smluv předložených žalobcem) z pěti smluv o nájmu nebytových prostor a na základě tam sjednaných nájmu určil interval, ve kterém se obvyklé nájemní pohybovaly. Závěr o rozdílnosti obvyklého nájmu a nájmu sjednaného žalobcem proto měl finanční úřad v tomto případě řádně důkazně podložen. Žalobce nijak nespécifikoval, co z této argumentace finančního úřadu považuje za vadné. Soud se v této části odůvodnění plně ztotožnil se žalovaným a finančním úřadem.
29. Pokud žalobce uvádí, že jeho nemovitost vůbec nebyla, a to ani zčásti, ve stavu schopném k plnohodnotnému pronájmu, není to pravda. Žalobce se to snažil prokázat vyjádřeními dvou realitních společností. K. B. se ovšem vyjadřoval ke stavu nemovitosti již v roce 2007, tedy 5 let před kontrolovaným zdaňovacím obdobím (nalezení nájemníka i při ceně 10 000 Kč za rok tehdy označil za takřka nereálné). Společnost Reality21 Vysočina, s. r. o., sice tvrdila, že objekt jako celek neúspěšně nabízela k nájmu v letech 2010 – 2013 (tedy i v kontrolovaném zdaňovacím období), to je však v rozporu s dalšími, zcela spolehlivě zjištěnými skutečnostmi. Společnost Kompro totiž s platností od 1. 10. 2009 část objektu na p. č. XA, resp. s platností od 1. 3. 2011 celý objekt na p. č. XB prokazatelně dále pronajala, a to podnájemcům T., resp. B., jak soud přiblížil ve skutkovém shrnutí. Ceny sjednané s těmito nájemníky přitom mnohonásobně převyšovaly nájem sjednaný mezi žalobcem a společností Kompro. Odpovídaly tržně obvyklým cenám, které finanční úřad zjistil porovnáním v rámci prvostupňového řízení. Tuto část nemovitosti tedy evidentně bylo možné nejpozději od roku 2011 plnohodnotně využívat k podnikání a pronajmout za tržní ceny, z čehož finanční úřad správně vyšel při svém výpočtu. Žalobce také nikdy netvrdil ani neprokázal, že by snad svoji vlastní činnost (provozování hostelu) mohla společnost Kompro začít plnohodnotně realizovat až s nějakým časovým odstupem po uzavření nájemní smlouvy a po vynaložení nějakých doložených investic. U těch částí žalobcovy nemovitosti, které společnost Kompro sama využívá nebo dále podnájímá,

zůstalo tedy žalobcovo tvrzení o nevyhovujícím stavu pronajímaných nemovitostí nepodloženo (podrobněji viz str. 129 zprávy o daňové kontrole).

30. Žalobce také, byť v obecných rysech, odůvodňuje nízký nájem tím, že společnost Kompro na nemovitosti musela nejprve provést stavební úpravy a investice. Konkrétní investované částky však v daňovém řízení uváděl až od roku 2012, což nevysvětluje, jak se nemovitost dostala do stavu, kdy ji bylo možné (přínejmenším zčásti) od roku 2009, resp. od roku 2011 pronajímat podnájemníkům za tržní ceny. Dodatek, který zakotvil povinnost společnosti Kompro provést na nemovitosti opravy v objemu 10 000 000 Kč do roku 2032, je ze dne 1. 2. 2012. Neodůvodňuje tedy nízký nájem, který do té doby společnost Kompro platila. Současně byl tento dodatek sjednán až poté, kdy již část nemovitosti Kompro pronajala nájemcům T. a B. Ani z tohoto pohledu nemůže tedy obstát argumentace, že společnost Kompro tyto prostory nejdříve opravila a následně pronajala výše uvedeným za obvyklé tržní ceny. Předmětný dodatek také neobsahuje žádnou „pojistku“ (např. smluvní pokutu) pro případ, že by společnost Kompro svému závazku opravit nemovitost nedostála. Může se tak zcela reálně stát, že společnost Kompro bude do roku 2032 platit nepřiměřeně nízký nájem, ale do nemovitosti investovat nebude. Nemluvě o tom, že dodatek neobsahuje notářsky ověřený podpis, jak požadoval zákon, a vzbuzuje tak podezření, že byl vyhotoven dodatečně a účelově (podrobněji viz str. 127 - 128 zprávy o daňové kontrole). Celkově zůstala tato námitka žalobce pouze v obecné rovině, nepoukazuje na žádný konkrétní opomenutý důkaz, ani nevysvětluje pochybnosti, jež vzbuzují jeho tvrzení v kombinaci s provedenými důkazy. Je proto nedůvodná.
31. Konečně, pokud žalobce směřoval k tomu, že určení ceny obvyklé nebylo provedeno správně, neboť srovnávané pronajímané nemovitosti měly jiné charakteristiky než jeho nemovitost, i na tyto výhrady orgány daňové správy úspěšně odpověděly. Dopravní obslužnost označily za standardní s tím, že na plochách ve vlastnictví žalobce je dostatek místa pro otočení, je možno využít i jiná nákladní vozidla než kamiony a nutnost nacouvat, jízda do svahu ani obtíže při zimní údržbě nepředstavují v průmyslových areálech v ČR nic mimořádného. Územní studie města Humpolce reguluje pouze malou část nemovitosti žalobce a nadto obsahuje široký výčet přípustných způsobů využití a žalobce tedy nijak zvlášť neomezuje. Objekt na parcele č. st. XA je také navzdory tvrzení žalobce řádně zkolaudován a sám žalobce jeho část rekolaudoval na ubytovací zařízení (podrobněji viz str. 119 - 121 a 130 zprávy o daňové kontrole). Naopak žalobcem předkládané ceny pronájmu se vztahovaly k nemovitostem, které s jeho nemovitostí srovnatelné nebyly – buďto ležely na okraji obce, zatímco žalobcova nemovitost se nachází v jejím středu, nebo šlo o budovy, jež na rozdíl od žalobcových nebyly zděné. Nájem u jediného zděného objektu (14 Kč/m² měsíčně) pak cenu nájmu sjednanou mezi žalobcem a společností Kompro mnohonásobně překračoval, což spíše potvrzuje správnost parametrů, jež zvolila za klíčové daňová správa (podrobněji viz str. 40 - 41 výše citovaného seznámení se změnou výsledku kontrolního zjištění či str. 140 - 141 zprávy o daňové kontrole). S výjimkou těžko využitelné či zcela nevyužitelné části objektu na p. č. XA o výměře 633 m² tedy orgány finanční správy stanovily podle krajského soudu zcela správně rozdíl mezi obvyklým nájemným sjednaným mezi nespojenými osobami a nájemným smluveným mezi žalobcem a společností Kompro.

V. Závěr a náklady řízení

32. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Žalovaný si musí v první řadě ujasnit, zda byla část parcely č. XA o výměře 633 m² vůbec způsobilá k pronájmu. Pokud dojde k závěru, že i tuto část nemovitosti bylo možné pronajímat, musí dokázat, že se obvyklý nájem liší od nájmu sjednaného. Teprve až tento závěr podpoří příslušnou argumentací a důkazy, může přistoupit k úpravě ceny nájemného podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V opačném případě musí vycházet z výše nájemného, kterou deklaroval žalobce, neboť důvod pro její úpravu nebude dán.
33. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. Žalobce v řízení nebyl právně zastoupen. Celkem tak má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 3 000 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. září 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu