



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Věra Balejová v právní věci žalobce **Fiera a. s.**, DIČ CZ25166361, sídlem Jindřichův Hradec, Mládežnická 146, zastoupeného JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem v Českých Budějovicích, Boženy Němcové 583/33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 11. 7. 2016, č.j. 29090/16/5200-11431-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal dne 13. 9. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2016, č.j. 29090/16/5200-11431-706012 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla k odvolání žalobce částečně změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Jindřichův Hradec ze dne 13. 8. 2015 č.j. 1688404/15/2205-50522-303521, kdy doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 436.620 Kč byla změněna na 430.920 Kč a současně bylo změněno penále z částky 87.324 Kč na částku 86.184 Kč a dále č.j. 1688500/15/2205-50522-303521, kdy doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 11.400 Kč byla změněna na částku 5.700 Kč a současně bylo změněno penále z částky 2.280 Kč na částku 1.140 Kč.

Žalobce nesouhlasí jak s dodatečným platebním výměrem vydaným pro období od roku 2010, tak s platebním výměrem týkajícím se roku 2011. Žalobce se neztotožnil rovněž se závěry žalovaného, jimiž byly tyto platební výměry částečně změněny, a to co do výše vyměřených daní z příjmů právnických osob.

Žalobní námitky lze rozdělit na dvě části, a to jednak (1) námitky vztahující se k posouzení pronájmu bytové jednotky žalobce manželům P. v období roku 2010 a 2011 (bod III. napadeného rozhodnutí), a dále (2) námitky vztahující se k posouzení pronájmu areálu žalobce jeho dceřiné společnosti BTCJH a. s. v roce 2010 (bod IV. napadeného rozhodnutí).

Ve vztahu k bytové jednotce pronajaté manželům Příbylovým lze uvést, že byla těmto na základě nepsané nájemní smlouvy pronajímána v roce 2010 a 2011, přičemž nájemné nebylo nájemcům účtováno a tito hradili pouze spotřebu elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu. Nájemkyně, paní P., je dcerou předsedy představenstva žalobce. Žalobce tímto jednáním měl podle žalovaného porušit ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když nezahrnul příjmy, které měly být ze vzájemného vztahu generovány, do základu daně a jejich zdanění. O částku nájemného vztahující se k příslušnému zdaňovacímu období a splňující podmínku ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl základ daně navýšen. Dle žalobce byla předmětná nemovitost užívána těmito osobami bez platného právního důvodu a o hodnotu vznikající z bezdůvodného plnění nelze daňový základ vlastníka objektu, tedy žalobce, zvyšovat, a to bez ohledu na propojenost příslušných osob. Žalobce k tomuto odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007 č.j. 2Afs 147/2006 – 70. Není tudíž rozhodné, zda jednotlivé osoby byly navzájem spojené. A stejně tak není rozhodné, zda si z vlastních zdrojů hradili spotřebu energie, vody či svoz odpadů. Správce daně se měl zabývat otázkou naturálního příjmu uživatelů nemovitostí bez právního důvodu. Žalovaný neakceptoval skutečnosti zjištěné daňovou kontrolou ani žalobcem předložené důkazy. Správní orgány svým postupem porušily zákon o daních z příjmů, když na případ žalobce aplikovaly ust. § 23 odst. 7 tohoto zákona.

Ve vztahu k pronájmu areálu žalobce lze ke skutkovým okolnostem uvést, že od 1. 8. 2010 začala část tohoto majetku využívat dceřiná společnost žalobce BTC JH a. s. (nyní BTC GROUP a. s.), která je se společností žalobce personálně i kapitálově spojená. Na základě uzavřené nájemní smlouvy mělo být nájemné za využívání předmětného areálu sjednáno na základě znaleckého posudku, který však nebyl vyhotoven. Nájemné ze strany společnosti BTC JH a.s. žalobci v roce 2010 hrazeno nebylo. Společnost BTC JH a. s. měla dle tvrzení žalobce hradit spotřebované energie. V případě tohoto pronájmu žalobce setrval na tvrzení, že předmětná nájemní smlouva nebyla platným právním úkonem, jak dovozovala tehdejší právní úprava, a to z důvodu chybějícího znaleckého posudku, který by stanovil výši nájemného. I v tomto případě tedy užívala žalobcův majetek třetí osoba bez platného právního důvodu a o hodnotu takto vznikajícího bezdůvodného plnění nelze zvýšit daňový základ žalobce jako pronajímatele. Bez ohledu na propojenost jednotlivých subjektů. Žalovaný ani v tomto případě nereflaktoval žalobcem navržené důkazy, které prokazovaly špatný technický stav předmětného areálu, který nebylo možno užívat a tedy ani pronajímat, a to ani dceřiné společnosti žalobce. V této souvislosti pak žalobce poukázal na nevěrohodnost a podjatost svědka B.K., který jako jediný označil areál za užitelný. Naproti tomu svědci navržené žalobcem jsou věrohodní, přestože jsou se žalobcem v pracovněprávním vztahu.

Rovněž další žalobcem navrhovaný důkaz nebyl žalovaným proveden, a to důkaz znaleckým posudkem, který by stanovil případnou slevu na nájemném. Tento důkaz však byl

žalovaným nesprávně odmítnut z důvodu jeho neobjektivnosti, neboť v této době by již nebylo lze prokázat tehdejší stav nemovitosti. Proveden nebyl ani důkaz fakturami vystavenými v souvislosti s prováděnými opravami, ze kterých by byl původní stav areálu také patrný.

Žalobce dále namítl, že ani společnost BTC JH a. s. by nebyla schopna zcela využít areál žalobce, neboť její počet zakázek této velikosti neodpovídal, ale i s ohledem na to, že v části areálu byly umístěny žalobcovy movité věci. Do pronajatých ploch pak byly nesprávně zahrnuty i přístupové komunikace, které byly využívány i pronajímatelem. Nájemné určené správními orgány bylo stanoveno nesprávně i s ohledem na špatný technický stav, pro který by nebylo možno využít tento areál zcela a bylo tudíž nutno vzít do úvahy snížení nájemného právě z důvodu špatného technického stavu areálu.

Rozporován je též výsledek hodnocení hospodaření společnosti BTC JH a. s., ze kterého vyplývá, do jaké míry tato společnost v roce 2010 podnikala a byla činná v areálu. K tomuto žalobce uvedl, že společnost získala obrát především prodejem rozpracované výroby STS, ale též prodejem konstrukcí FVE, které nejsou náročné na prostor. V roce 2010 se společnost dle žalobce obešla bez větších nároků na nebytové prostory a zpevněné plochy, na rozdíl od roku následujícího. Tyto skutečnosti pak žalobce v odvolacím řízení navrhoval prokázat prostřednictvím účetnictví žalobce i společnosti BTC JH a. s., případně znaleckým posudkem, z něhož by byl patrný obrát nájemce v roce 2010.

Žalobce reagoval na všechny výzvy správních orgánů a předložil dostatek důkazů relevantních pro dané řízení. Není tedy pravdou, že by z jeho strany nebyly předloženy dostatečné důkazy, které by závěry správce daně vyvrátily.

Dodatečné platební výměry, které byly žalobcem napadeny v odvolání, jsou v rozporu se zákonem a neodpovídají skutečnosti. Stejně tak žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu se zákonem o daních z příjmů, zejména s ust. § 23 tohoto zákona. Postup žalovaného je navíc v rozporu s daňovým řádem, s Listinou základních práv a svobod i s Ústavou ČR.

Ze všech uvedených důvodů navrhl žalobce napadené rozhodnutí spolu s dodatečnými platebními výměry zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný v rámci svého vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. K žalobcem namítanému nesprávnému posouzení nájemního vztahu s manželou P., který byl dle žalobce založen neplatným právním úkonem a jehož bezdůvodné plnění nelze přičítat k daňovému základu vlastníka nemovitosti, žalovaný konstatoval, že žalobcem zastávaný názor, který obhájí prostřednictvím jím poukazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2Afs 147/2006 – 70, není pro danou věc relevantní. Tento závěr žalovaný učinil s ohledem na skutečnost, že v případě žalobce byl nájemní vztah založen, byť ne písemnou nájemní smlouvou, ale ústně. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem nájemní vztah neexistoval vůbec. Žalovaný v projednávaném případě dospěl k závěru, že se sice jedná o absolutně neplatný právní úkon, ale neznamená to, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska, jak uvedl též Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 17. 4. 2008 č.j. 7Afs 8/2007 – 49. Žalovaný rovněž dospěl k závěru, že daný vztah je ovlivněn vzájemným vztahem zúčastněných osob, neboť v důsledku jejich vazeb je případná aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že v daném případě mezi dotčenými subjekty fakticky existoval nájemní vztah založený na nepsané nájemní smlouvě, s níž byl žalobce v roli pronajímatele srozuměn. Rovněž je možné aplikovat

ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů týkající se cen sjednaných mezi spojenými osobami. Správce daně tudíž nepochybil, pokud po žalobci požadoval zahrnutí příjmů, které měly být ze vzájemného vztahu generovány, do základu daně a jejich zdanění.

K otázce pronájmu areálu bývalé STS v Jindřichově Hradci, který byl dle žalobce opět neplatným právním úkonem z důvodu absence znaleckého posudku, jehož předmětem mělo být stanovení výše nájemného, a v důsledku této skutečnosti tudíž nelze o hodnotu vznikajícího bezdůvodného plnění zvýšit pronajímatelův daňový základ, žalovaný opět zdůraznil, že byť k formálnímu založení nájemního stavu nedošlo, chovaly se strany fakticky tak, jako by nájemní vztah existoval. Skutečné vztahy pak byly stranami formálně stvrzeny do budoucna, a to smlouvami ze dne 1. 1. 2011. K žalobcem namítaným důkazním návrhům, které nebyly žalovaným akceptovány, žalovaný uvedl, že svědecké výpovědi doložily, že předmětný areál byl ve špatném technickém stavu a byl podnikatelsky využíván, avšak nebyl z nich prokázán rozsah využití areálu a stejně tak nebylo prokázáno, do jaké míry bylo jeho využití omezeno. Tyto skutečnosti nedokládá ani žalobcem předložená fotodokumentace. Zhoršený technický stav bývalé STS a jeho omezené využití nebyl žalobcem žádným způsobem prokázán, a to ani fakturami za provedené opravy tohoto areálu, neboť nedokládají, v jakém rozsahu byla zhoršeným technickým stavem či případnými opravami dotčena výrobní činnost dceřiné společnosti žalobce. Ani vyhotovení znaleckého posudku na stanovení slevy z ceny nebylo možno s ohledem na současný změněný stav areálu provést. K námitce týkající se nesprávně započtených ploch komunikace do pronájmu bylo žalovaným konstatováno, že obě strany nájemního vztahu tyto plochy v rámci uzavřených smluv ze dne 1. 1. 2011 do nájmu započítávají, a to přestože jsou využívány i ostatními nájemci. Tyto plochy figurují v předmětech nájmu i ostatních nespřízněných nájemců.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:

Dne 28. 11. 2013 byla v případě žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 a 2011 podle ust. § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 7. 5. 2014 č.j. 1207302/14/2205-05402-304431 vyplývá, že společnost žalobce je vlastníkem dvou bytů nacházejících se v obci Blažejov č.p. 14. Tyto byty byly v roce 2010 a 2011 pronajímány bez nájemní smlouvy, a to manželům K. a manželům P., kteří nehradili měsíční nájemné. Hodnota měsíčního nájemného v dané lokalitě činila 2.500 Kč. Ve vztahu k areálu žalobce v Jindřichově Hradci bylo dále uvedeno, že tento byl v roce 2010 pronajímán dceřiné společnosti BTC JH a. s. bez nájemní smlouvy a v roce 2011 na základě písemné nájemní smlouvy. V roce 2010 byla hektická situace a společnost BTC JH a. s. neplatila za užívání areálu nájem, když hradila pouze spotřebované energie. Nájemní smlouva byla uzavřena dne 1. 8. 2010, přičemž byl současně zadán znalecký posudek na výši nájemného, které však v příslušných podkladech chybí stejně jako znalecký posudek. Nájemné za rok 2010 nebylo zahrnuto do výnosů žalobce, na druhé straně však nebyly spotřebované energie, vodné a stočné zahrnuty do nákladů žalobce.

Výzvou správce daně ze dne 9. 7. 2014 byl žalobce vyzván k prokázání, z jakého důvodu nebylo zahrnuto nájemné za pronájem areálu žalobce společnosti BTC JH a. s. do základu daně žalobce za rok 2010. Žalobce neprokázal, že by došlo ke zpracování znaleckého posudku na výši nájemného za pronájem areálu, na základě něhož by byla stanovena cena nájemného pro rok 2010, která měla být součástí nájemní smlouvy ze dne 1. 8. 2010.

Z následných smluv datovaných ke dni 1. 1. 2011 vyplývá, že žalobce s dceřinou společností uzavřeli nájemní smlouvu, na základě které byla celková výše nájemného za všechny pronajímané prostory stanovena ve výši 446.004 Kč/měsíc bez DPH. Společnost BTC JH a. s. však areál fakticky užívala již od 1. 8. 2010, nájemné za rok 2010 tudíž mělo činit 2.230.020 Kč. Ačkoliv žalobce při ústním jednání tvrdil, že společnost BTC JH a. s. sama hradila spotřebované energie, je z faktur obsažených v účetnictví žalobce zřejmé, že faktury za spotřebovanou energii byly společností BTC JH a. s. přefakturovány k úhradě žalobci.

Na uvedenou výzvu bylo žalobcem reagováno sdělením ze dne 4. 8. 2014, v němž žalobce k otázce pronájmu areálu společnosti BTC JH a. s. uvedl, že předmětný areál koupil dne 29. 7. 2010 ve velmi špatném technickém stavu, pro který nešlo jeho převážnou část vůbec pronajímat či využívat. Opravy areálu byly prováděny v druhé polovině roku 2010. Nájemní smlouva, která měla být se společností dne 1. 8. 2010 uzavřena, nebyla platným právním úkonem z důvodu chybějícího znaleckého posudku na stanovení výše nájmu. Žalobce společnosti BTC JH a. s. žádné nájemné neúčtoval. Společnost BTC JH a. s. neměla dostatek zakázek, aby celý areál využila sama, i pokud by to technický stav areálu umožňoval. Nájem fakticky užitelných prostor by činilo za poměrnou část roku 2010 maximálně částku 100.000 Kč. Toto tvrzení žalobce navrhl prokázat svědeckými výpověďmi jím konkretizovaných svědků, fotodokumentací a fakturami za opravu areálu. Přílohou tohoto bodu vyjádření žalobce je 6 fotografií zachycujících vnější podobu areálu a dále seznam poskytovatelů podílejících se na jednotlivých pracích na opravách areálu.

Obsahem správního spisu je dále sdělení Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 18. 9. 2014, ze kterého se podává, že znalecký posudek nebyl v otázce výše nájemného týkající se areálu žalobce příslušným znalcem zpracován.

Ze svědeckých výpovědí zachycených v protokolech o výsledku svědka dne 9. 10. 2014 (svědkyně M.R. a svědek J.K.) bylo zjištěno, že v roce 2010 společnost žalobce nabyla na základě kupní smlouvy do svého majetku areál bývalé STS v J. Hradci a v Dačicích. V roce 2010 tento areál využívala zčásti dceřiná společnost žalobce BTC JH a. s. – jednalo se o halu označenou jako B1 a dále prostory areálu v Dačicích. Areál žalobce byl kromě jeho dceřiné společnosti pronajímán též společnosti OTS Kučera. V Dačicích bylo nájemců více. Technický stav daných nemovitostí byl žalostný a došlo k rozsáhlým opravám započatým v druhé polovině roku 2010. Z důvodu tohoto špatného technického stavu bylo možno užívat pouze část areálu, zhruba 10 %, a to v omezeném rozsahu. Společnost BTC JH a. s. areál využívala bez nájemní smlouvy, která se připravovala, avšak s ohledem na nevyjasněný předmět činnosti společnosti, se nikdy „nedotáhla do konce“.

Ze svědecké výpovědi ze dne 28. 1. 2015 (svědek B. K.) bylo zjištěno, že předmětem podnikání společnosti BTC JH a. s. byla kovovýroba, kterou měla navázat na původní kovovýrobu bývalé STS v J. Hradci. Technický stav nemovitostí nebyl dle svědka takový, aby znemožňoval jejich využití pro podnikatelskou činnost. Dle sdělení svědka měla být mezi žalobcem a dceřinou společností uzavřena smlouva o nájmu části podniku, která však zřejmě nebyla platná s ohledem na absenci znaleckého posudku. Výroba v areálu v roce 2010 dle svědka probíhala.

Ze svědecké výpovědi ze dne 28. 4. 2015 vyplývá, že společnost BTC JH a. s. provozovala svou podnikatelskou činnost v bývalé STS v J. Hradci a zřejmě též v Dačicích. Areál v J. Hradci byl ve špatném technickém stavu, kde neustále probíhal úklid.

Místním šetřením provedeným správcem daně dne 3. 2. 2015 ve věci stanovení obvyklého nájemného areálů v dané lokalitě byla stanovena obvyklá cena nájmu ve výši 2.196.570 Kč.

Následnou výzvou ze dne 27. 2. 2015 ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyzval správce daně žalobce k prokázání rozdílu mezi obvyklou cenou nájmu, která byla sjednána osobami v běžných obchodních vztazích ve výši 2.196.570 Kč a bezplatným užíváním majetku žalobce spojenou osobou ve zdaňovacím období roku 2010.

Na shora uvedenou výzvu bylo žalobcem reagováno dne 16. 3. 2015, kdy žalobce uvedl, že společnost BTC JH a. s. nevyužívala všechny prostory tak, jak je uvedeno v nájemní smlouvě z roku 2010, společnost neměla vlastní skladovací prostory. V roce 2010 využívala plochu o celkové výměře 660 m² a 604 m². Výrobní aktivita společnosti BTC JH a. s. byla podstatně nižší než v roce 2011, o čemž svědčí i mzdové náklady zaměstnanců.

Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že v postupu žalobce byl zjištěn rozpor s ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, a dále v rozporu s ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že výsledek hospodaření se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy.

Tohoto pochybení se žalobce měl dopustit tím, že na základě nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 2008 pronajímal na dobu neurčitou vlastní bytovou jednotku manželům Kamarádovým, kteří si z vlastních zdrojů hradili spotřebu elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu. Nájemné v roce 2010 nebylo požadováno a žalobcem nebylo ani účtováno. Z nájemní smlouvy vyplývá, že se nájemci zavázali provádět údržbu celého objektu, údržbu travních porostů a v zimě se zavázali odklízet sněh. Na základě těchto činností jim nebude účtován finanční nájem.

Stejného pochybení se žalobce měl dopustit v případě pronájmu bytové jednotky manželům Příbylovým v roce 2010. Z nájemní smlouvy vyplývá, že si nájemci hradili spotřebu elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu sami. Nájemné po nájemnících požadováno nebylo a žalobce o něm ani neúčtoval.

Další pochybení bylo zjištěno v případě pronájmu areálu bývalé STS v J. Hradci a v Dačicích, kterou žalobce nabyl kupní smlouvou dne 29. 7. 2010. Od 1. 8. 2010 část tohoto majetku fakticky využívala společnost BTC JH a. s., dceřiná společnost žalobce, tedy spojená osoba žalobce ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jedná se o osoby personálně i kapitálově spojené. Žalobce v roce 2010 nepředepsal ve prospěch výnosů a nezahrnul do základu daně z příjmů právnických osob žádné nájemné ve výši obvyklé v souladu s ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za užívání tohoto majetku společností BTC JH a. s.

Uvedenému závěru svědčí i provedené důkazy, společnost BTC JH a. s. využívala část areálu žalobce, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí. Tyto svědecké výpovědi však neprokazují, do jaké míry byl areál využíván a žalobce tuto skutečnost ani nijak neprokázal, když správci daně předložil pouze neprokázané výměry ploch, které měly být užívány k podnikání. Provozování výrobní činnosti nájemcem v roce 2010 v prostorách žalobce zpochybněno nebylo, byť nemovitost byla ve špatném technickém stavu je zřejmé, že provozu výrobní činnosti to nijak nebránilo. Počet zaměstnanců společnosti BTC JH a. s. i

uskutečnitelná zdanitelná plnění této společnosti za rok 2010 vypovídají o tom, že podnikatelská činnost společnosti byla v roce 2010 a 2011 srovnatelná, a tudíž vyžadovala obdobné prostředky a prostory k jejímu zajištění. Při stanovení obvyklé ceny správce daně z tohoto důvodu využil výměru ploch uvedenou v nájemních smlouvách z 1. 1. 2011 uzavřených mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. Areál bývalé STS byl ve špatném technickém stavu a vyžadoval opravu, kterou žalobce od druhé poloviny roku 2010 realizoval, avšak takový postup je v případě podnikatelské činnosti předpokládán, neboť je vykonávána za účelem dosažení zisku. Investice do provedených oprav je rentabilní a žalobci by se tudíž měla vrátit ve formě úhrady sjednaného nájemného. Při využívání areálu nezávislou osobou by jistě docházelo k účtování nájemného, a to od data předání (1. 8. 2010). Nájemce i přes prováděné opravy v nebytových prostorách žalobce v roce 2010 výrobu provozoval a své výrobky zde skladoval. Z obsahu nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. vyplývá, že nájemce neměl žádné výhrady vztahující se k pronajatému majetku, jedinou podstatnou vadou je absence znaleckého posudku, který by určil měsíční nájemné. Tato skutečnost zakládá neplatnost dané nájemní smlouvy, avšak neznamená, že nemá dopad do daňové sféry smluvních stran. Daňověprávní oblast bere v úvahu faktický stav, resp. ekonomickou realitu daňového subjektu, kdy bylo prokázáno, že bylo plněno. Je prokázáno, že pronajímatel (žalobce) i nájemce se chovali tak, že majetek je užíván na základě platné nájemní smlouvy. Žalobce navíc sám připustil, že areál užívala též jiná osoba, která za užívání platila. Pokud žalobce uváděl, že nájemce neměl možnost využívat objekty, neboť se v nich nacházely nemovité věci žalobce, pak tyto věci byly vloženy pronajímatelem do vlastního kapitálu nájemce, jak vyplývá z účetního dokladu ze dne 1. 11. 2010. Stejným způsobem lze vypořádat i námitku týkající se obratu nájemce za rok 2010, který v tomto roce od žalobce nabyl do vlastního kapitálu rozpracovanou výrobu STS a konstrukce FVE, nájemce tyto komponenty musel někde skladovat. Pokud žalobce namítá, že správce daně do pronajatých ploch zahrnul i komunikace, pak správce daně vycházel z obsahu nájemních smluv ze dne 1. 1. 2011, kde jsou zahrnuty také.

Na podkladu shora závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole byly správcem daně dne 13. 8. 2015 vydány platové výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 (č.j. 1688404/15/2205-50522-303521), kdy byla žalobci doměřena daň v celkové výši 436.620 Kč a spolu s ní penále ve výši 87.324 Kč a za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 (č.j. 1688500/15/2205-50522-303521) daň v celkové výši 11.400 Kč a penále ve výši 2.280 Kč.

Proti platebním výměrům bylo žalobcem dne 9. 9. 2015 podáno odvolání. Ke kontrolnímu zjištění správce daně vztahujícímu se k bezplatnému pronájmu areálu bývalé STS ve vlastnictví žalobce bylo uvedeno, že tento nájemní vztah je neplatný s ohledem na absenci znaleckého posudku a na neurčení konkrétní výše nájemného. Majetek žalobce tak byl užíván třetí osobou bez platného právního důvodu, o hodnotu takto vzniklého bezdůvodného plnění nelze zvyšovat daňový základ žalobce jako pronajímatele (obdobně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007 č.j. 2Afs 147/2006 – 70). V případě žalobce má soukromoprávní neplatnost nájemní smlouvy daňový dopad do sféry žalobce. Ve vztahu ke skutkovým závěrům správce daně žalobce uvedl, že měl být zohledněn špatný technický stav nemovitosti, který byl doložen svědeckými výpověďmi. V důsledku tohoto špatného stavu pak správce daně nesprávně stanovil nájemné podle roku 2011, kdy nemovitost byla opravena. Každému nesprávněmu nájemci měla být za tento špatný technický stav poskytnuta sleva na nájemném. K určení této slevy žalobce navrhl provést znalecký posudek. Žalobce dále zpochybnil postup správce daně, který nesprávně do pronajímaných ploch zařadil též komunikace, jenž slouží ke společnému užití spolu

s ostatními nájemci i žalobcem, jak plyne z nákresu, který byl k odvolání přiložen. Ani správcem daně učiněné porovnání obratu dceřiné společnosti v letech 2010 a 2011 nelze považovat za správné, neboť dceřiná společnost žalobce nemohla využívat celý prostor areálu, ve kterém byly umístěny movité věci žalobce, které na tuto společnost přešly až na konci účetního období roku 2010, jak vyplývá z účetnictví společnosti BTC JH a. s. Podstatnou část obratu dceřiné společnosti v roce 2010 tvořily příjmy z prodeje rozpracované výroby STS a z prodeje komponentů FVE. Společnost se v roce 2010 obešla bez větších nároků na nebytové prostory a zpevněné plochy oproti roku 2011, jak vyplývá z účetnictví společnosti. K tomuto navrhuje žalobce provést důkaz též znaleckým posudkem. Ke kontrolním zjištěním správce daně učiněným ve vztahu k pronájmu bytových jednotek žalobce bylo uvedeno, že se jedná rovněž o neplatné právní úkony, neboť jim chybí ujednání o výši nájemného. K užívání tohoto majetku žalobce tak došlo bez právního důvodu a o takto vzniklá bezdůvodná plnění nelze zvyšovat daňový základ žalobce.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 11. 7. 2016, č.j. 29090/16/5200-11431-706012 byly platební výměry správce daně změněny co do výše jednotlivě doměřených daní, důvod jejich změny je blíže konkretizován v odůvodnění rozhodnutí. Ve vztahu k pronájmu bytové jednotky žalobce manželům Kamarádovým žalovaný konstatoval, že nájemní smlouva uzavřená dne 1. 1. 2008 obsahuje ustanovení, že nájemné nebude nájemcům účtováno, avšak tito budou provádět celoroční údržbu nemovitosti a budou si sami hradit spotřebované energie a vodu. Na základě tohoto smluvního ujednání žalovaný dospěl k závěru, že žalobci byla poskytnuta sleva z nájemného z důvodu dohodnutého neposkytování plnění spojených s užíváním bytu, a to ve výši odpovídající ceně nájemného v dané lokalitě. Z tohoto důvodu byla žalovaným snížena výše doměřené daně o nájemné v částce 30.000 Kč.

V případě pronájmu bytové jednotky žalobce manželům P., kdy žalobce přenechal užívání bytu nájemcům (dceři předsedy představenstva a jejímu manželovi) bez formálně uzavřené nájemní smlouvy a bez požadavku úhrady nájemného, žalovaný uvedl, že byt nebyl nájemní vztah naplněn formálně, reálně o nájem bytu šlo, s čímž byly obě strany srozuměny. Žalobce si byl vědom obvyklého nájemného pro danou lokalitu ve výši 2.500 Kč. Žalobce navíc do základu daně uplatňoval daňový odpis a další náklady související s opravou nemovitosti, navzdory tomu však nebyly tvořeny žádné příjmy. Správce daně tak oprávněně požadoval zahrnutí příjmů, které měly být ze vzájemného vztahu generovány do základu daně a jejich zdanění. V daném případě dále žalovaný konstatoval, že mezi žalobcem a nájemkyní p. P. existuje vztah tzv. spojených osob podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný i správce daně na základě tohoto zjištění provedly doměření daně v souladu s výší tržního nájemného, na kterém se shodl i žalobce, a to ve výši 2.500 Kč měsíčně (30.000 Kč ročně). V případě tohoto nájmu tudíž došlo k porušení ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž žalobce ani k výzvě správního orgánu nedoložil zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou (bezüplatným plněním) a cenou tržní. Základ daně žalobce byl tedy správcem daně oprávněně zvýšen o částku 30.000 Kč za období roku 2010 a o tu samou částku za období roku 2011.

Ve vztahu k pronájmu areálu bývalé STS žalobcem jeho dceřiné společnosti BTC JH a. s. žalovaný konstatoval, že byt byla nájemní smlouva vztahující se k tomuto areálu neplatná z důvodu chybějících povinných náležitostí, byl tento majetek žalobce od 1. 8. 2010 s jeho souhlasem využíván jeho dceřinou společností k její podnikatelské činnosti, s níž byl seznámen a žádným způsobem proti tomuto užívání areálu nebrojil. Přestože tedy k takovému stavu došlo na základě neplatného právního úkonu, skutečné jednání obou stran prokazovalo naplnění smluvního vztahu. Jednalo se tedy o faktické užívání jeho majetku,

teré bylo ve správním řízení prokázáno, a za které náležela žalobci odměna v podobě nájemného, která byla ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem této daně. S ohledem na to, že žalobce byl s nájemcem nemovitosti ve vztahu osob spojených, bylo zkoumáno, zdali byly naplněny podmínky ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na skutečnost, že žalobce rozdíl mezi bezúplatným příjmem z užívání majetku poskytnutý dceřině společnosti a obvyklým tržním nájmem mezi nespřízněnými osobami nedoložil, zvýšil správce daně v souladu se zákonem žalobci základ daně o tento nedoložený rozdíl. Z provedeného dokazování a navazujících odvolacích námitek žalobce žalovaný usoudil, že špatný technický stav, který by nájemci neumožňoval faktické užívání areálu, nebyl prokázán. Tato skutečnost nebyla doložena svědeckými výpověďmi ani účetnictvím společnosti BTC JH a. s., ze kterého dle žalobce mělo být patrné, že v roce 2010 byly její podnikatelské aktivity v útlumu. K zahrnutí komunikací do pronajímaných ploch žalovaný konstatoval, že tyto byly započteny s ohledem na nájemní smlouvy z 1. 1. 2011, kde do pronájmu ze strany žalobce započteny byly, přičemž započteny byly i v případě dalších nespřízněných nájemců. Žalobcem navržené důkazy znaleckým posudkem na stav nemovitosti či místní šetření vyhodnotil žalovaný jako nerelevantní s ohledem na změněný stav nemovitosti.

Obsahem správního spisu je dále smlouva o nájmu části podniku uzavřená dne 1. 8. 2010 mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. Předmětem této smlouvy je pronájem části podniku žalobce specifikovaný jako „Bývalý podnik úpadce STS J. Hradec spol. s r. o.“. Žalobce se touto smlouvou zavázal přenechat nájemci tuto část podniku do nájmu, a to k jejímu provozování, řízení a braní užitek z ní. Pronajímatel se současně zavázal pronajatou část podniku vlastním nákladem udržovat ve stavu způsobilém řádného užívání s tím, že nájemce nese veškeré náklady na řízení a vlastní provoz sám. Na druhé straně je nájemce oprávněn pronajatou část podniku užívat, brát z ní počitky a na svůj vlastní náklad a nebezpečí ji řídit a provozovat. Nájemné je stanoveno dohodou smluvních stran ve výši určené znaleckým posudkem, jenž tvoří přílohu smlouvy.

Další součástí správního spisu jsou nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. dne 1. 1. 2011, které se vztahují k pronájmu nebytových prostor ve vlastnictví žalobce nacházející se v J. Hradci a v Dačicích, a které jsou blíže specifikovány v čl. 1 bod II obou smluv takto: *Bývalý podnik úpadce STS J. Hradec spol. s r. o., IČ 49062697, který pronajímatel nabyl smlouvou o koupi podniku ze dne 29. 7. 2010, s výjimkou části jmění tohoto podniku označené v příloze č. 1.* Nájemné je pro areál v J. Hradci určen částkou 328.913 Kč měsíčně bez DPH.

Ve správním spisu se dále nachází Smlouva o nájmu ze dne 1. 10. 2010 uzavřená mezi žalobcem a nájemcem M. K., který byl dalším nájemcem části předmětného areálu bývalé STS vedle společnosti BTCJH a. s. Nájemci byla pronajata plocha sestávající z: *výrobních a opravárenských ploch, kanceláří a sociálního zařízení o výměře 236,8 m², prostorů pro emise vznětových motorů, garáží a skladových prostor o výměře 154 m² a volné plochy o výměře 712 m².* V čl. II bodu 1 smluvní strany prohlásily, že pronajaté prostory jsou způsobilé k pronajatému účelu, zejména z hlediska provozně – technického, ochrany majetku, požární ochrany a bezpečnosti práce. Nájemné bylo stanoveno ve výši 23.500 Kč bez DPH/měsíc.

Z přehledu údajů plynoucích z daňových přiznání společnosti BTC JH a. s. v jejich znění vztahujícím se k 3. a 4. čtvrtletí roku 2010 (9/2010 a 12/2010) vyplývá, že tato společnost dosahovala objem výroby v částce 9.244.774 Kč. Z údajů vztahujících se k 1. a 2.

čtvrtletí roku 2011 (3/2011, 6/2011, 9/2011 a 12/2011) se podává, že objem výroby byl dosažen v částce 8.192.750 Kč.

Z interního dokladu žalobce č. 10IN130 dále vyplynulo, že žalobce v rámci koupě bývalé STS nabyl též „Nedokončenou výrobu STS“ v hodnotě 508.440,42 Kč, kterou následně v té samé hodnotě nabyla společnost BTC JH a. s., jak vyplývá z jejího interního dokladu č. 10IN00019 ze dne 1. 11. 2010.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek stanovených § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Z obsahu žalobních námitek je zřejmé, že spornými byly učiněny dva závěry kontrolních zjištění správce daně, které byly následně žalobou napadeným rozhodnutím hodnoceny jako správné.

V prvé řadě se krajský soud zabýval kontrolním zjištěním týkajícím se bezplatného pronájmu bytu manželům Příbylovým. Ze skutkového stavu, který je konkretizován shora, bylo zjištěno, že žalobce pronajal P. bytovou jednotku, jejímž byl vlastníkem, a to na základě ústní dohody, která obsahovala ujednání o bezplatnosti tohoto pronájmu, kdy hrazeny byly ze strany nájemců pouze spotřebované energie, voda a odvoz odpadu. Dále je ke skutkovému stavu věci nutno uvést, že nájemkyně, paní P., je dcerou předsedy představenstva společnosti žalobce.

Dle tvrzení žalobce byla předmětná nemovitost užívána těmito osobami bez platného právního důvodu a o hodnotu vznikající z bezdůvodného plnění nelze daňový základ vlastníka objektu, tedy žalobce, zvyšovat, a to bez ohledu na propojenost příslušných osob. Žalobce k tomuto odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007 č.j. 2Afs 147/2006 – 70.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že manželé P. užívali byt žalobce nejméně v roce 2010, a to na základě nepsané nájemní smlouvy bez úplaty.

Nájemní vztah byl v rozhodné době upraven ust. § 685 zákona č. 40/1964, občanský zákoník, podle kterého byl nájem založen nájemní smlouvou, která v souladu s ust. § 686 tohoto zákona musela obsahovat označení bytu, jeho příslušenství, rozsah užívání, způsob výpočtu nájemného a úhrady za plnění spojená s jeho užíváním či jejich výši. Nájemní smlouva musela mít písemnou formu. Nedostatek písemné formy zakládal podle ust. § 40 odst. 1 zákona č. 40/1964 absolutní neplatnost tohoto úkonu.

Z tehdy platné právní úpravy nájmu bytu je zřejmé, že nepsaná nájemní smlouva uzavřená mezi žalobcem a manželý P. je absolutně neplatná. Správce daně tedy v souladu s ust. § 99 daňového řádu posoudil předběžnou otázku týkající se platnosti soukromoprávního úkonu, když správně konstatoval, že tento úkon byl od počátku neplatným.

Otázkou proto je, zdali se v daném případě jednalo o vztah založený bezdůvodným obohacením či o vztah reálně fungující jako vztah nájemní, který byl neplatný pouze z formálního důvodu, kterým je nepsaná podoba nájemní smlouvy.

Jak vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010 č.j. 7Afs 130/2009-200“ „*Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy. Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klauzuli v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), může mít i absolutně neplatný soukromoprávní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky.*“

K dané problematice se vyjádřil též Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 22. 8. 2013 č.j. 1Afs 11/2013 – 84, kde uvedl: „*[...] i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti.*“

Z uvedeného tedy plyne, že ne každý neplatný právní úkon je bez následků též v daňové sféře, je tomu tak pouze v případě, kdy daňové právo výslovně uvádí, že právní následek je vázán pouze na platný soukromoprávní úkon určité konkrétní povahy.

Příjem z nájemného spadá pod ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy či výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není stanoveno jinak.

Ze zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by daňové důsledky byly vázány pouze na platnou nájemní smlouvu.

Krajský soud se ztotožnil se závěry správních orgánů, podle kterých měly být do příjmů žalobce zahrnuty příjmy z pronájmu bytové jednotky. O tyto příjmy se však sám žalobce, coby pronajímatel, připravil tím, že nájemcům umožnil bezplatné užívání této bytové jednotky, ačkoliv věděl, že měsíční nájemné pro danou oblast se pohybuje v částce 2.500 Kč měsíčně (30.000 Kč ročně), jak vyplývá z obsahu správního spisu (viz protokol o ústním jednání ze dne 7. 5. 2014). K tomu je třeba dále zdůraznit, že ačkoliv žalobce z tohoto pronájmu negeneroval žádné příjmy, náklady spojené s opravou nemovitosti, kde je bytová jednotka umístěna, byly žalobcem do základu daně prostřednictvím daňového odpisu uplatňovány.

Z chování obou stran nájemního vztahu, který byl formálně neplatný, je zjevné, že tento vztah fakticky existoval. Existenci a funkčnost tohoto nájemního vztahu potvrdil sám žalobce v průběhu správního řízení, a to např. v rámci ústního jednání konaného dne 7. 5. 2014, z jehož záznamu je zřejmé, že zcela záměrně přenechal předmětnou bytovou jednotku k užívání dceři předsedy představenstva, aniž by po nájemci požadoval úhradu nájemného. Žalobce sám uvedl, že povinností nájemců bylo toliko hradit spotřebu elektrické energie, vody a likvidaci komunálního odpadu. Nadto sám správci daně sdělil, že hodnota tohoto nájemného měla činit částku 2.500 Kč měsíčně. Žalobce nájemce od roku 2010 ponechával užívat byt, o tomto nájemním vztahu věděl a toleroval jej, a to až do doby, kdy

bylo zahájeno a vedeno správní řízení, kdy až v jeho rámci začal namítat, že předmětný nájemní vztah je od počátku neplatný a plnění z tohoto nájemního vztahu je tak bezdůvodným obohacením, které nemůže jít k jeho tíži. Takové jednání považuje krajský soud za účelové, vedené snahou vyhnout se daňové povinnosti spojené s nájmem, které z jeho strany mělo být požadováno a které je nutno promítnout do výsledku jeho hospodaření. Žalobce se až v souvislosti s daňovým řízením nemůže zpětně dovolávat neplatnosti tohoto vztahu, který v rozhodné době řádně fungoval a jeho účastníci zcela reálně naplňovali práva a povinnosti s tímto vztahem spojená.

Jak již krajský soud uvedl shora, ze skutkového stavu je dále patrné, že žalobce pronajímal bytovou jednotku dceři předsedy představenstva. Závěr správce daně, podle kterého se v daném případě jednalo o osoby spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nebyl žalobcem rozporován. Za této situace je nutné hodnotit situaci, kdy byt byl této nájemkyni pronajímán bezplatně, a to s ohledem na dikci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který řeší odlišnost cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích a za stejných či obdobných podmínek. Pokud není tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Z komentovaného znění k ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se podává, že účelem tohoto ustanovení je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby straně druhé naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt tudíž musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl správcem daně dne 23. 5. 2016 vyzván k uspokojivému doložení rozdílu mezi ujednaným bezplatným plněním a cenou tržní, ten však žádným způsobem na výzvu nereagoval. Správce daně tudíž na základě výše citovaného ustanovení stanovil částku měsíčního nájemného předmětné nemovitosti ve výši 2.500 Kč. Správce daně při stanovení obvyklé ceny vycházel ze sdělení žalobce, který v průběhu správního řízení (viz protokol o ústním jednání ze dne 7. 5. 2014) uvedl, že obvyklá cena pro danou oblast činí 2.500 Kč měsíčně (30.000 Kč ročně). Správce daně v rámci stanovení výše obvyklého nájmu zohlednil, kromě tvrzení žalobce, též velikost obce Blažejov a i výši cen nájmu v této lokalitě. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem i s judikaturou správních soudů (viz rozsudek 27. 1. 2011 č.j. 7Afs 74/2010 – 81), když referenční cenu vytvořil na základě úvahy, jakou cenu by za stejné situace se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly mezi sebou běžné obchodní vztahy.

Z podkladů předložených žalobcem ve správním řízení navíc vyplývá, že žalobce v průběhu roku 2010 a 2011 zahrnul do základu daně daňový odpis nemovitosti a další náklady vynaložené na opravy nemovitosti, v níž se pronajímaná bytová jednotka nachází. Žalobce tak na straně jedné vynakládal finance na údržbu a opravy nemovitosti, ve které se bytová jednotka nachází, aby zajistil její užitelnost, a na druhé straně netvořil žádné příjmy, které by vstupovaly do základu daně (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Žalobce svou argumentaci dále opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007 č.j. 2Afs 147/2006 – 70, ze kterého vyplývá, že je nutno rozlišovat mezi příjmy plynoucími vlastníku nemovitosti z nájmu a příjmy plynoucími z bezdůvodného obohacení. V případě Nejvyšším správním soudem projednávaném je ze skutkového stavu patrné, že se

jednalo o nájemní vztah, který formálně ani fakticky neexistoval a z hlediska plnění z tohoto vztahu plynoucího se jednoznačně jednalo o bezdůvodné obohacení, které nebylo možno přičítat k tíži vlastníka nemovitosti, který prokazatelně neměl zájem danou nemovitost pronajímat, a to ani ve vztahu k osobě spojené. Toto rozhodnutí však nelze na projednávanou věc vztahovat, neboť jak již bylo uvedeno shora, v tomto případě se jednalo o nájemní vztah reálně existující, který splňoval veškeré materiální atributy nájmu, byť v důsledku své nepsané podoby byl formálně neplatný. V případě nájmu bytové jednotky žalobce manželům P. bylo ve správním řízení jednoznačně prokázáno, že fakticky šlo o nájem bytu, nikoliv o vztah založený bezdůvodným obohacením, kde by nepeněžní příjem v podobě bezplatného užívání bytu byl pouze na straně P.

Krajský soud shodně s daňovými správními orgány dospěl k závěru, že mezi žalobcem a manželí P. skutečně existoval v případě bytové jednotky v Blažejově, která je vlastnictvím žalobce, nájemní vztah založený na nepsané nájemní smlouvě. Tento vztah je po formální stránce neplatný z důvodu jeho nepsané formy, ale s ohledem na jeho faktickou existenci doloženou chováním smluvních stran, je nutno trvat na jeho dopadech do daňové sféry žalobce jako faktického pronajímatele. Příjem z nájemného, které mělo být ze strany žalobce vyžadováno, měl být veden jako výnos z nakládání s majetkem dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Správní orgány tak v souladu se zákonem a judikaturou oprávněně po žalobci požadovaly zahrnutí příjmů, které měly být z pronájmu bytové jednotky generovány, do základu daně a jejich zdanění.

Obdobná situace pak nastala i v případě dalšího žalobcem rozporovaného závěru kontrolního zjištění správce daně, které se týkalo areálu bývalé STS v J. Hradci, který přešel do vlastnictví žalobce na základě kupní smlouvy. Tento areál měla zčásti užívat dceřiná společnost žalobce – BTC JH a. s. Nájemní smlouva uzavřená mezi žalobcem a dceřinou společností dne 1. 8. 2010 obsahuje ujednání o budoucím stanovení ceny nájemného, a to na základě znaleckého posudku. K vyhotovení tohoto posudku však nikdy nedošlo a z tohoto důvodu se od počátku jednalo o neplatný právní úkon. Bezdůvodné obohacení vzniklé z tohoto plnění bez právního důvodu nelze dle žalobce přičítat k tíži žalobce, a to i za situace, kdy areál byl užíván spojenou osobou. Žalobce k otázce tohoto pronájmu uvedl, že areál nebyl provozuschopný a nebylo možno jej užívat nikým, tudíž ani žádný nájemní vztah nemohl být realizován. Tuto skutečnost žalobce opřel o výpovědi svědků, o účetní zprávy společnosti BTC JH a. s. a také o fotografickou dokumentaci areálu.

Smlouva o nájmu části podniku uzavřená dle ust. § 488b ve spojení s ust. § 488i zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, musí dle tohoto zákona obsahovat dohodu o výši nájemného nebo způsob jejího určení (§ 488b odst. 2). Absence této podstatné náležitosti zakládá neplatnost právního úkonu (§ 39 zákona č. 40/1964 Sb.). Správce daně i v tomto případě posoudil v souladu s ust. § 99 daňového řádu předběžnou otázku týkající se platnosti tohoto právního úkonu a shodně se žalobcem dospěl k závěru, že Smlouva o nájmu části podniku podle ust. § 488i zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku je z důvodu absence výše nájemného či způsobu jeho určení (§ 488b odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb.) neplatná.

Z obsahu žalobních námitek vyplývá, že žalobce rozporuje samotnou skutečnost, že areál bývalé STS v J. Hradci, který přešel do jeho vlastnictví smlouvou o koupi podniku, byl

společností BTC JH a. s. v roce 2010 využíván. Dle názoru žalobce areál nemohl být užitelný z důvodu jeho špatného technického stavu, tento svůj závěr pak žalobce dokládal svědeckými výpověďmi, účetnictvím společnosti BTC JH a. s. i přiloženými fotografiemi areálu.

Neplatná nájemní smlouva datovaná ke dni 1. 8. 2010 obsahuje ujednání stran, dle kterého je uzavírána na dobu neurčitou. Ze smlouvy bylo dále zjištěno, že se žalobce zavázal pronajatou část vlastním nákladem udržovat ve stavu způsobilém řádného užívání.

Ze svědeckých výpovědí subjektů zainteresovaných do činnosti společnosti žalobce či do činnosti společnosti BTC JH a. s. vyplývá, že tito svědci potvrdili, že společnost BTC JH a. s. v areálu bývalé STS v J. Hradci i v Dačicích vykonávala podnikatelskou činnost a tento areál využívala minimálně zčásti. Tento závěr lze dovodit z výpovědi svědkyně R., která je dcerou předsedy představenstva žalobce, z výpovědi svědka K. i z výpovědi svědka K. Tito svědci dokonce byli schopni označit konkrétní části areálu žalobce, které byly společnostmi BTC JH a. s. využívány, konkrétně se v případě areálu v J. Hradci jednalo o halu B1 – „motorárna“ a dále o část areálu zvanou „kombajnárna“, jak vyplývá z výpovědi svědkyně R. a svědka K. V areálu v Dačicích byla dceřinou společností žalobce dle svědecké výpovědi svědka K. využívána část jedné haly a kancelář. Z těchto svědeckých výpovědí je dále zřejmé, že společnost BTC JH a. s. v roce 2010 disponovala blíže neurčeným počtem zaměstnanců umístěným právě v areálu bývalé STS. Ve vztahu k technickému stavu předmětných nemovitostí lze konstatovat, že svědecké výpovědi se shodují v tom, že nebyl dobrý, avšak s ohledem na závěry svědků o míře využitelnosti plochy areálu, je zřejmé, že tento stav nebyl natolik špatný, aby nebylo možno využít alespoň jeho části k provozování činnosti společností BTC JH a. s.

Krajský soud nemá pochybnost o věrohodnosti svědeckých výpovědí, které svým obsahem korespondují. Soud rovněž neshledal, že by žalobcem označovaný svědek K. měl zájem na podání nepravdivé výpovědi. Byť je svědecká výpověď B. K. žalobcem zpochybňována, žalobce jeho podjatost žádným způsobem neprokázal ani nedoložil, když v žalobě toliko poukazuje na textovou komunikaci s předsedou představenstva žalobce. K tomuto lze uvést, že nejen svědecká výpověď svědka K., ale i výpovědi ostatních svědků dokládají, že areál byl alespoň zčásti užitelný a společnosti BTC JH a. s. jej také v rozhodné době užívala.

O využitelnosti areálu žalobce svědčí dále svědecké výpovědi svědků R. a K., kteří potvrdili, že areál byl kromě dceřiné společnosti žalobce využíván též dalšími subjekty, a to společnostmi OTS K. (areál J. Hradec) a společností TEKABEN s. r. o. (areál Dačice). Tato skutečnost je dále prokázána nájemní smlouvou ze dne 1. 10. 2010 uzavřenou mezi žalobcem a nájemcem M.K., jejímž předmětem je pronájem nebytových prostor – výrobních a opravárenských ploch, kanceláří a sociálního zařízení (236,8 m²), prostorů pro emise vznětových motorů, garáží a skladovacích prostor (154 m²) a volné plochy o výměře 712 m². Z obsahu této nájemní smlouvy mimo jiné vyplývá, že smluvní strany prohlásily, že pronajaté prostory jsou způsobilé k pronajatému účelu z hlediska provozně-technického. Měsíční nájemné bylo stanoveno ve výši 23.500 Kč bez DPH.

Krajský soud k míře užitelnosti předmětného areálu dále dodává, že i přestože předmětná nájemní smlouva ze dne 1. 8. 2010 byla pro absenci podstatné náležitosti neplatnou, lze si povšimnout jejího obsahu, dle kterého strany neměly s technickým stavem nemovitosti žádný problém, a žalobce se dokonce zavázal udržovat tuto nemovitost ve stavu

způsobilém k jejímu užívání. I tato skutečnost vede krajský soud k závěru, že technický stav areálu nebyl tak špatný, aby jej nemohlo být společností BTC JH a. s. užíváno.

Výrobní činnost společnosti BTC JH a. s. v roce 2010 je zachycena též v přehledu údajů plynoucích z daňových přiznání společnosti BTC JH a. s. v jejich znění vztahujícím se k 3. a 4. čtvrtletí roku 2010 (9/2010 a 12/2010), ze kterých vyplývá, že tato společnost dosahovala objem výroby v částce 9.244.774 Kč. Z údajů vztahujícím se k 1. a 2. čtvrtletí roku 2011 (3/2011, 6/2011, 9/2011 a 12/2011) se podává, že objem výroby byl dosažen v částce 8.192.750 Kč. Z těchto výrobních výsledků je zřejmé, že dceřiná společnost žalobce vykazovala v roce 2010 dokonce vyšší výrobní aktivitu, než tomu bylo v roce 2011. Takto objektivizované výrobní výsledky společnosti BTC JH a. s. jsou v rozporu s tvrzením žalobce, které předložil k výzvě správce daně dne 16. 3. 2015. Ke stejným závěrům pak dospěl žalovaný na straně 11 rozhodnutí a stejné závěry byly učiněny také správcem daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 8 až 10), těmito závěry pak bylo vyvráceno tvrzení žalobce, dle kterého spol. BTC JH a. s. neměla v rozhodném období dostatek zakázek.

Žalobce ve vztahu k utlumené výrobní činnosti společnosti BTC JH a. s. dále argumentoval tím, že její hlavní příjem v tomto roce plynul především z prodeje nedokončené výroby STS a z prodeje komponentů FVE. Krajský soud z obsahu správního spisu, kterým je mimo jiné interní doklad č. 10IN130 vystavený na společnost žalobce, zjistil, že objem nedokončené výroby je zastoupen v hodnotě 508.440,42 Kč, přičemž tato částka přešla na společnost BTC JH a. s. v souvislosti s nájmem areálu, jak vyplývá z dokladu této společnosti č. 10IN00019. Nedokončená výroba bývalé STS v hodnotě 508.440 Kč nepředstavuje zásadní či hlavní příjem společnosti BTC JH a. s. za rok 2010, a to i s ohledem na výše zmíněný objem výroby v tomto roce. Pokud jde o komponenty bývalé FVE, pak tyto přešly do vlastnictví společnosti BTC JH a. s. a tato je skladovala v pronajatých prostorách žalobce v rámci svého nájmu.

Pokud se jedná o žalobcem předložené fotografie areálu bývalé STS, kterými měl být prokázán špatný technický stav areálu, pro který jej nebylo možno pronajímat k dalšímu užívání, pak k těmto krajský soud uvádí, že znázorňují toliko vnější podobu areálu, nikoliv jeho jednotlivé vnitřní prostory včetně haly, která je zmiňována shora uvedenými svědeckými výpověďmi. Z jejich obsahu je zřejmý pouze stav zdíva či okapů areálu a jeho okolí, kde jsou na některých místech shromážděny materiály.

Na základě všech výše uvedených důkazů provedených ve správním řízení má krajský soud, shodně se závěry daňových orgánů, za prokázané, že areál bývalé STS ve vlastnictví žalobce, a to alespoň v jeho části, byl způsobilý k užívání a byl také využíván, a to nejenom ze strany společnosti BTC JH a. s., ale i jinými společnostmi. Které konkrétní plochy či budovy byly využívány a do jaké míry nebylo z výše uvedených důkazních prostředků prokázáno, avšak tato skutečnost neznamená, že areál nebylo možno využívat k výrobním účelům vůbec.

Z uvedených důkazních prostředků bylo prokázáno rovněž to, že ačkoliv byla nájemní smlouva části podniku žalobce, uzavřená mezi ním a společností BTC JH a. s. dne 1. 8. 2010, neplatná z důvodu absence výše či způsobu určení nájemného, chovaly se smluvní strany tak jako by nájemní vztah reálně existoval. Žalobce byl srozuměn s tím, že areál je jeho dceřinou společností využíván, jak vyplývá mimo jiné i z jeho odpovědi na výzvu správce daně datové ke dni 16. 3. 2015. Společnost BTC JH a. s. areál žalobce alespoň z jeho části k výrobě využívala, a to od 1. 8. 2010, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí i z účetnictví společnosti.

Mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. tedy skutečně ohledně předmětných nemovitostí existoval nájemní vztah, byť byl založen na nájemní smlouvě, která se následně ukázala jako neplatná, neboť smluvní strany nedoložily znalecký posudek, který by stanovil výši nájemného, ačkoliv na tom byly domluvené.

K námitce žalobce, dle které správce daně do plochy pronájmu započítal nesprávně též plochy komunikace, jež slouží i ostatním nájemcům, tedy nejen společnosti BTC JH a. s., krajský soud poukazuje na obsah nájemních smluv mezi žalobcem a jeho dceřinou společností z roku 2011, kde je do plochy pronájmu plocha komunikací také započítána. Tento zápočet komunikačních ploch potom vyplývá i z výše zmiňované nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a M.K. Správce daně tak zcela správně zohlednil v kalkulaci ceny nájemného vůči dceřiné společnosti žalobce stejné položky jako vůči jiným nespojeným subjektům.

Pokud jde o další žalobní námitky, podle kterých měl být správními orgány proveden žalobcem navrhovaný důkaz znaleckým posudkem, který by určil stav areálu a případnou slevu z ceny vázanou na tento stav, pak k tomuto krajský soud uvádí, že takový znalecký posudek by byl s ohledem na značný časový odstup neobjektivní. Předmětná nemovitost doznala díky žalobcem provedeným opravám markantních změn, díky kterým již není možné určit, v jakém stavu se areál nacházel v roce 2010. Stejný závěr pak lze učinit i ve vztahu k žalobcem navrženému důkazu fakturami za provedené opravy na areálu, ze kterých není možné zjistit, do jaké míry bylo možné areál využívat k výrobě v roce 2010. Tyto žalobcem navrhované důkazy tak nejsou schopné určit stav areálu v roce 2010 a správní orgány postupovaly správně, pokud jejich provedení označily za nerelevantní.

S ohledem na skutečnost, že žalobce je ve vztahu k dceřiné společnosti spojenou osobou užil správce daně i v tomto případě ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který řeší odlišnost cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích a za stejných či obdobných podmínek. Pokud není tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Správce daně v této souvislosti provedl místní šetření, jehož cílem bylo zjistit obvyklou cenu nájemného pro danou oblast. K tomuto pak opatřil nájemní smlouvy týkající se pronájmu nemovitostí obdobného charakteru (např. Nájemní smlouva mezi spol. ZTS Jindřichův Hradec s. r. o. a spol. JEPRO Jindřichův Hradec, s. r. o.; Nájemní smlouva mezi spol. ZTS Jindřichův Hradec s. r. o. a L.M. a Nájemní smlouva mezi spol. ZTS Jindřichův Hradec s. r. o. a spol. IZOLACE 21, s. r. o.). Správce daně při stanovení obvyklé ceny nájemného vycházel též z nájemních smluv uzavřených mezi žalobcem a společností BTC JH a. s. dne 1. 1. 2011. Obvyklá cena nájemného pak byla na základě těchto podkladů stanovena v částce 2.196.570 Kč.

Správce daně vyzval žalobce dne 27. 2. 2015, aby prokázal rozdíl v částce 2.196.570 Kč a bezplatným užíváním majetku obchodní společnosti žalobce spojenou osobou v roce 2010. Žalobce v reakci na tuto výzvu (odpověď ze dne 16. 3. 2015) tento rozdíl neprokázal, když pouze uvedl skutečnosti týkající se snížené výroby společnosti BTC JH a. s. a skutečnosti ohledně stavu zaměstnanců této společnosti. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem i s judikaturou správních soudů (viz rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013 č.j. 1Afs 101/2012 - 31), když referenční cenu určil na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty.

Z uvedeného tedy vyplývá, že žalobce nesplnil zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a daňové orgány tak postupovaly v souladu se zákonem, když žalobci dodatečně doměřily částku odpovídající výši pronájmu za dané zdaňovací období.

Závěrem žaloby je výčet článků Listiny základních práv a svobod a též článků Ústavy ČR, která měla být žalovaným porušena. K tomuto výčtu krajský soud konstatuje, že žalobce je povinen v žalobě vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013 č.j. 8Afs 31/2013 – 45) Z tohoto důvodu se krajský soud tímto závěrečným odkazem žalobce nezabýval.

Správce daně i žalovaný správní orgán postupovaly v souladu se zákonem.

Na základě výše citovaných důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou a na podkladě § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 29. listopadu 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
Předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
P. J.