



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **F-Osset, a.s.**, se sídlem Kaprova 42/14, Praha proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství (dříve Finanční ředitelství v Brně)** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19037/12-1200-701858,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci, stručné shrnutí rozhodnutí žalovaného

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19037/12-1200-701858, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu v Břeclavi (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 6. 2012, č. j. 121372/12/298911709167 a zamítnuto odvolání žalobce. Žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických

osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 31 200 Kč a současně mu byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 6 240 Kč.

II. Obsah žaloby

Žalobce namítá promlčení vyměření daňové povinnosti, neboť žalovaný a ani správce daně neučinil včas v zákonné lhůtě žádné faktické úkony, tak jak je tato podmínka vnímána aktuální judikaturou. Kontrolu roku 2007 tedy zahájil opožděně.

Žalobce dále namítá, že byla významně zkrácena jeho práva nevyslechnutím jím navržených svědků T. P., P. Š., Ing. M. Č. a H. J. N. Nelze přijmout závěr žalovaného, aniž by tento provedl jediný důkaz výsledkem např. prvního svědka, že jde bez dalšího o bezpředmětné a nadbytečné důkazní prostředky, které lze bez jakéhokoliv bližšího rozvedení takové negativní úvahy smést ze stolu.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě žalobce zkrátil daňově účinné výnosy o částku 130 000 Kč v rozporu s ust. § 18 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“), a proto zvýšení základu daně bylo dle ust. § 23 odst. 3 ZDP provedené správcem daně v souladu s platnými předpisy. Tento závěr žalovaného žalobce žádným způsobem nezpochybnil. Žalobce ani nijak neupřesnil svou námitku, týkající se promlčení daňové povinnosti. Žalovaný zde odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 8. 4. 2011, č. j. 5 Afs 14/2010-65), dle něhož je za úkon přerušující běh lhůty judikaturou stabilně považováno i zahájení daňové kontroly podle ust. § 16 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalovaný již v průběhu roku 2010 činil řadu úkonů k tomu, aby mohla být zahájena daňová kontrola. Opakovanými předvoláními a výzvou se domáhal zajištění nejen samotného zahájení daňové kontroly, ale také předložení potřebných písemností. Námitka nezákonnosti a formálnosti zahájení daňové kontroly je pak prokazatelně vyvrácena obsahem protokolu o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly ze dne 2. 8. 2010. Toho dne byly správcem daně vyžádány doklady a další důkazní prostředky, jejichž seznam je uveden v příloze č. 1 protokolu. Rovněž na několik dotazů správce daně, položených za účelem zjištění okolností rozhodných pro správné stanovení daně, žalobce odpověděl tak, že není schopen uvést přesnou informaci. Takto popsanými úkony byla tedy daňová kontrola zahájení nejenom formálně, ale i fakticky (žalovaný zde odkázal na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 30 Ca 224/2007). Dodatečný platební výměr byl vydán dne 11. 6. 2012 a o odvolání rozhodl žalovaný dne 11. 12. 2012, přičemž prekluzivní lhůta uplynula až dne 31. 12. 2013. V důsledku zahájení daňové kontroly (úkon přerušující běhu prekluzivní lhůty) v roce 2010 prekluzivní lhůta k doměření daně uplyne dne 31. 12. 2013. S námitkou žalobce ohledně nevyslechnutí svědků se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí na str. 7. Žalovaný především zdůraznil, že správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Je povinen a současně i oprávněn odpovědně zvážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů na doplnění dokazování. V posuzovaném případě byl žalobce informován o dostatečnosti provedených důkazů ve vztahu k prokazovaným skutečnostem. Stejně tak byl opodstatněn závěr o bezpředmětnosti a nadbytečnosti jakékoliv

informace, která by vyplynula z navrženého výsledku označených svědků. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Jednání před soudem

Žalobce se z jednání omluvil s tím, že souhlasí s projednáním věci v jeho nepřítomnosti.

Žalovaný setrval na své argumentaci uplatněné v rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadená rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s.ř.s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobce obecně namítal promlčení vyměření daňové povinnosti, neboť daňové orgány neučinily v zákonné lhůtě žádné faktické úkony. K tomu soud uvádí, že u žalobce správce daně zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 dne 2. 8. 2010 (protokol o ústním jednání č. j. 83026/10/298932705413). Nejednalo se přitom jen o formální zahájení daňové kontroly, kdy by tato skutečnost byla toliko žalobci oznámena. Naopak správce daně si vyžádal řadu dokladů a písemnosti za kontrolované zdaňovací období, jejichž seznam je uveden v příloze č. 1 k protokolu o ústním jednání. Žalobci byly také správcem daně kladeny konkrétní dotazy, vztahující se k jeho činnosti, tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku apod. Po zahájení daňové kontroly pak následovaly další úkony správce daně, např. výzva dle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 2. 8. 2010, č. j. 83357/10/298932705413, již byl žalobce vyzván k doložení konkrétně zde uvedených dokladů do 8 dnů od doručení výzvy, další výzva ze dne 1. 11. 2010, č. j. 103199/10/298932705413, k prokázání správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2007. V posuzovaném případě se tedy nejednalo jen o formální zahájení daňové kontroly. K formálnímu zahájení daňové kontroly srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, kde je mj. uvedeno: „*Formální sepsí protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.*“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87 je mj. uvedeno: „*Za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.*“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 60 je pak mj. uvedeno: „*Daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Ze základních zásad*

daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2, ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.“ I dle citované judikatury je zřejmé, že zahájená daňová kontrola nebyla jen formálním úkonem, ale šlo o úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 (publikováno pod č. 634/2005 Sb. NSS) pak platí, že *zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.* V posuzovaném případě byla tedy daňová kontrola zahájena v roce 2010 a od jeho konce znovu počala běžet lhůta k dodatečnému stanovení daně, která uplynula dne 31. 12. 2013. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 21. 12. 2012. Žaloba byla ke zdejšímu soudu podána dne 20. 2. 2013. Je proto nepochybné, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno a dostalo se do dispozice žalobce (nabylo právní moci), který proti němu podal žalobu, před uplynutím prekluzivní lhůty. Soud pro úplnost odkazuje na ust. § 264 odst. 4 (přechodná ustanovení) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle něhož běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Lhůta k vyměření daně tedy uplynula až dne 31. 12. 2013, tj. v době, kdy již byla i podána žaloba u zdejšího soudu. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitku prekluze daně důvodnou.

Žalobce dále namítal zkrácení na svých právech nevyslechnutím konkrétních svědků. Dle názoru soudu je v posuzovaném případě nutné vyjít z argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí. Dle žalovaného smlouva o nájmu nemovitosti ze dne 10. 12. 2006 (předmětem nájmu je pozemek st. par. č. 88 o výměře 155 m², pozemek parc. č. 556/1 o výměře 847 m² a budova č.p. 23, vše v k. ú. Hlemýždí, obec Brniště) byla mezi žalobcem a společností APEL-stav, a.s. uzavřena na dobu určitou od 1. 1. 2007 do 30. 11. 2007. Nájemné bylo sjednáno ve výši 130 000 Kč za celý předmět nájmu a jeden měsíc. Dle čl. 13.1. předmětné smlouvy veškeré změny nájemní smlouvy je nutno učinit v písemné formě. Žalobce v posuzované věci předložil písemnost označenou jako „Fakturace nájmu-vstup do likvidace“ ze dne 20. 11. 2007, adresovanou společnosti APEL-stav, a.s. V ní je mj. uvedeno: „... s ohledem na vstup společnosti APEL-stav, a.s. do likvidace v měsíci září 2007 nebudeme za tento měsíc požadovat a účtovat nájemné dle nájemní smlouvy z 10. 12. 2006 za areál Brniště. Další měsíc jsme však nuceni účtovat v souladu se smlouvou v plné výši.“ K předmětné nájemní smlouvě dále předložil dodatek č. 1 ze dne 14. 12. 2007. V něm je mj. uvedeno: „Smluvní strany se dohodly na změně čl. 12.1. předmětné smlouvy a nové znění tohoto odstavce zní:

12.1. Tato smlouva se uzavírá na dobu určitou od 1. 1. 2007 do 30. 8. 2007 a od 1. 10. 2007 do 30. 11. 2007. Ostatní ustanovení smlouvy zůstávají beze změn.“ K předmětné nájemní smlouvě předložil žalobce i dodatek č. 2 ze dne 21. 12. 2007. V něm je mj. uvedeno: „Dnešního dne se smluvní strany na základě předchozích jednání a po poradě s daňovou a účetní kanceláří ohledně správného postupu k nápravě smluvené úlevy na nájemném dohodly na změně článku 11, který doplňují o nový odstavec 5 následujícího znění. 11.5. Na nájemném dle ustanovení čl. 11.2 sjednávají smluvní strany za měsíce září a říjen slevu ve výši 50 % smluveného nájemného. V souvislosti s výše uvedeným smluvní strany článek 12.1. nájemní smlouvy opětovně ujednávají v původním znění dle nájemní smlouvy, a to následovně. 12.1. Tato smlouva se uzavírá na dobu určitou od 1. 1. 2007 do 30. 11. 2007.“ Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že dle předložené smlouvy o nájmu nemovitosti ze dne 10. 12. 2006 a faktur vydaných na základě této smlouvy nebyl za měsíc září 2007 sjednaný nájem ve výši 130 000 Kč zúčtován do výnosů společnosti za rok 2007. Ze smluvních ujednání čl. 11 smlouvy přitom plyne, že nájemce je povinen platit pronajímateli nájemné za předmět nájmu ve výši 130 000 Kč vždy za celý předmět této smlouvy a jeden měsíc. Dle čl. 12.1. smlouva byla uzavřena na dobu určitou, a to od 1. 1. 2007 do 30. 11. 2007. Dle čl. 12.2. každá ze stran této smlouvy je oprávněna nájemní smlouvu vypovědět ve výpovědní lhůtě 6 měsíců. Dle čl. 12.3. se smlouva považuje za zrušenou uplynutím doby nájmu. Dle čl. 13.1. veškeré změny této nájemní smlouvy je nutno činit v písemné formě. Podle názoru žalovaného nájemní smlouva byla zrušena uplynutím doby nájmu dne 30. 11. 2007, což plyne i z ust. § 578 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „o.z.“). Po uplynutí doby nájmu již nelze dne 14. 12. 2007 sjednat dodatek č. 1 ke zrušené nájemní smlouvě a tím změnit již uskutečněné plnění předmětu nájmu odlišně na dobu od 1. 1. 2007 do 30. 8. 2007 a od 1. 10. 2007 do 30. 11. 2007. Do již zrušené nájemní smlouvy nelze nijak dodatečně vstupovat ani dodatkem č. 2. ze dne 21. 12. 2007. Dle nájemní smlouvy měly být v účetnictví žalobce za rok 2007 zúčtovány výnosy v souhrnné výši 1 430 000 Kč (11x130 000 Kč) účetním zápisem MD účet 311 a dal účet 602. Výnosy však byly zúčtovány jen v souhrnné výši 1 300 000 Kč, tedy nižší o částku 130 000 Kč. Rozhodl-li se žalobce nepožadovat po společnosti APEL stav, s.r.o. nájemné za měsíc září 2007, pak dle žalovaného nelze nižší částku považovat za slevu z ceny, ale za odpuštění úhrady v částce 130 000 Kč. Tato skutečnost se nijak nepromítá do výnosů účetní jednotky žalobce ve smyslu jejich snížení. Žalobci toliko vznikla pohledávka z titulu nájmu ve výši 130 000 Kč. Dodatky k nájemní smlouvě sepsané v prosinci 2007 je pak nutné klasifikovat dle § 8 daňového řádu jako dohodu o prominutí dluhu nebo jako dohodu o vzdání se práva. Jedná se o dobrovolná plnění, která nemají příčinnou souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Z titulu odpuštění této úhrady pak nezbývá, než pohledávku v rozsahu 130 000 Kč odepsat do nákladů. Takový náklad by nebyl daňově účinný, neboť nesplňuje podmínky dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP tak, aby byla uplatněna výjimka z § 25 odst. 1 písm. z) ZDP. O žalobcem uváděnou slevu z ceny s účtováním na vrub výnosů a s tím souvisejícím daňovým dopadem by se mohlo jednat v případě vad v poskytnutém plnění na straně pronajímatele. Takový dopad však nemají problémy na straně nájemce. V posuzovaném případě byly v rozporu s ust. § 18 odst. 1 ZDP zkráceny daňově účinné výnosy o částku 130 000 a tudíž zvýšení základu daně dle ust. § 23 odst. 3 ZDP je zcela oprávněné.

Z výše popsané argumentace žalovaného je nepochybné, že předmětem jeho posouzení byla právní otázka, tedy postup žalobce při účtování nájemného ze smlouvy o pronájmu

nemovitosti ze dne 10. 12. 2006, a to včetně nepožadovaného nájemného za měsíc září roku 2007. Soud souhlasí s žalovaným, že nájemní vztah zanikl uplynutím doby, na kterou by dle smlouvy sjednán, tj. 30. 11. 2007. Po jeho zániku již nebylo možno jej měnit dodatky z prosince roku 2007. Žalobce v žalobě ani tyto závěry konkrétně nezpochybil, stejně tak v žalobě nebrojí proti závěru žalovaného v tom směru, jak mělo být správně účtováno. Toliko namítal, že byl zkrácen na svých právech nevyslechnutím svědků. Soud k tomu uvádí, že správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem. V takovém případě musí zdůvodnit, proč navržené důkazy neprovedl. Žalovaný na str. 7 odůvodnil neprovedení výslechu žalobcem navržených svědků T. P., P. Š., Ing. M. Č. a H. J. N. tak, že závěr vyplývá z žalobcem předložených důkazních prostředků a výpověď těchto svědků by tento závěr nemohla ovlivnit a nijak změnit. Provedení navržených svědeckých výpovědí by bylo pro bezpředmětnou věc zcela nadbytečné. Soud se s jeho názorem ztotožnil, neboť závěr žalovaného je postaven na právním posouzení (nesprávné účtování). Skutková zjištění přitom vyplývají se žalobcem předložených listinných důkazů a ani soudu není zřejmé, co by výpovědi navržených svědků mělo být konkrétně prokázáno. Žalobce to neuvedl ani v žalobě a z jednání před soudem se omluvil. Za takového stavu neshledal soud žalobu důvodnou. S ohledem na obsah žalobních námitek soud jen pro úplnost dodává, že kvalita žalobních námitek vymezuje i rozsah a kvalitu soudního přezkumu. Jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Azs 244/2004 - 49: „Soudní přezkum správních rozhodnutí (§ 65 a násl. s.ř.s.) se v souladu s dispoziční zásadou odehrává v mezích určitě a přesně stanovených; stanovit je náleží žalobci. Soudní řád správní neumožňuje soudům provádět jakýsi „obecný přezkum“; tj. zabývat se každým jednotlivým procesním krokem správního orgánu a věnovat se všem jeho dílčím hmotněprávním úvahám; to by popíralo smysl institutu žalobního bodu. Soud přezkoumává jen to, proti čemu žalobce řádně brojí, tedy to, co konkrétně a výslovně zpochybil jak uvedením skutečností, tak snesením právních argumentů. Tato konkretizace je pak důležitá nejen pro soud, ale i pro žalovaného jako druhou stranu sporu. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou.“ Soud tedy nezbylo, než žalobu zamítnout.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V posuzované věci nebyl žalobce úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení bylo možno přiznat žalované. Jelikož však nebylo zjištěno, že by v souvislosti s tímto řízením žalované náklady vznikly a žalovaná je ani nepožadovala, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 19. 9. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu