



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Karly Cháberové a soudců JUDr. Naděždy Treschlové a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **PRORATIO-plus, s.r.o.**, se sídlem Poříčí nad Sázavou 4, Poříčí nad Sázavou, IČ: 61676951, zastoupen Pavlem Bergmannem, daňovým poradcem se sídlem Benešov, Tyršova 194, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 23.12.2008, č.j. 7456/08-1200-202167,

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 23.12.2008, č.j. 7456/08-1200-202167 (dále též napadené rozhodnutí), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Benešově dne 7.7.2008 pod č.j. 75064/08-021911/3131, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004 ve výši 111 440,- Kč.

Soud se nejprve zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného s ohledem na znění zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Žaloba byla podána dne 5.3.2009 proti Finančnímu ředitelství v Praze, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 na Odvolací finanční ředitelství (§ 1, §§ 5 až 7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1.1.2013).

Podle ustanovení § 69 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Odvolací finanční ředitelství, jednal soud s tímto správním orgánem jako se žalovaným.

Žalobce v podané žalobě namítl, že se žalovaný dopustil porušení jeho procesních práv jako daňového subjektu a dále, že právní názor žalovaného na výši uskutečněných zdanitelných plnění nemá oporu ve skutkových zjištěních ani v platné daňové legislativě. Namítl, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spadá do následujících žalobních bodů:

1. Porušení ustanovení § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon č. 337/1992 Sb.), kterého se žalovaný dopustil tím, že se nevypořádal s odvolací námitkou 1.2 vznesenou v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru týkající se porušení dvouinstančnosti daňového řízení. Rozhodnutí je tak ve smyslu ustanovení § 76 s.ř.s. nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

2. Porušení ustanovení § 31 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Porušení uvedených ustanovení žalobce spatřuje v tom, že správce daně neprovedl žalobcem navržený důkaz - výslech zástupce nájemce – jednatele společnosti PRORATIO, s.r.o. Namísto toho provedl úkon nazvaný jako výslech svědka, a to jednatele žalobce. Správce daně tak neprovedením výslechu navrženého svědka nezjistil s dostatečnou úplností skutkový stav, daň tedy dodatečně vyměřil v jiné výši, než mu právní úprava umožňuje. Vzhledem k tomu, že žalovaný s postupem správce daně souhlasil, i on porušil předmětnou právní úpravu.

3. Porušení dvouinstančnosti daňového řízení, když správce daně zatížil řízení vadami, které již nemůže zhojit, protože zabránil žalobci vznášet argumenty v žalobcův prospěch, s odkazem, že zprávu o daňové kontrole zaslal žalobci poštou a zredukoval tak daňové řízení na jednostupňové. Pokud žalovaný překvalifikoval důvod pro dodatečné zvýšení základ daně a daně, měl v průběhu odvolacího řízení dát možnost žalobci zareagovat na nové právní posouzení ve věci.

4. Porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., které žalobce spatřuje v tom, že mu nebylo umožněno realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole, tato zpráva byla v rozporu s právní úpravou zaslána žalobci prostřednictvím poštovní přepravy. Správce daně a posléze žalovaný tak neumožnili žalobci předložit důkazní prostředky a příslušná vysvětlení ve věci tak, aby správce daně dospěl k závěru, že žalobcem přiznaná daň je v souladu s právními předpisy. V této souvislosti zdůraznil, že projednání zprávy o kontrole neznamená, že správce daně pouze daňový subjekt se zprávou seznámí.

5. Porušení ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) ve vztahu k ustanovení § 23 odst. 6 ZDP, které žalobce spatřuje v tom, že správce daně zcela mylně aplikoval při posouzení daňových dopadů, týkajících se pronájmu nemovitostí výše uvedené ustanovení, ač nedošlo ze strany žalobce k naplnění podmínek pro nepeněžitý příjem pronajímatele, především nedošlo k ukončení nájmu. Správce daně tak dodatečně vyměřil daň v jiné výši, než jak umožňuje právní úprava.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. K žalobní námitce vznesené v 1. žalobním bodu uvedl, že přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí, přičemž zrekapituloval

průběh řízení a v odůvodnění vysvětlil, proč považuje námitku porušení dvouinstančnosti za nedůvodnou (strana 4 a 5 napadeného rozhodnutí). Závěrem této argumentace uvedl, že námitka je nedůvodná, a uvedl, jak a proč k tomuto závěru dospěl. K námitce vznesené ve 3. žalobním bodu uvedl, že tato je nedůvodná, neboť k návrhu žalobce správce daně provedl výslech osoby, která byla jednatelem společnosti PRORATIO, s.r.o. v době uzavření nájemní smlouvy a která smlouvu za tuto společnost podepisovala. Skutkový stav byl zjištěn úplně a daň byla stanovena ve správné výši. V této souvislosti žalovaný odkázal na obsah správního spisu a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce vznesené ve 4. žalobním bodu týkající se neumožnění projednání zprávy o kontrole žalovaný uvedl, že žalobce zprávu o kontrole projednat mohl, neučinil tak, byla mu i následně dána možnost se k věci vyjádřit a důkazní prostředky předložit, což nepochybně vyplývá z obsahu spisového materiálu, na který odkázal. Zdůraznil, že zástupce žalobce nespolečně pracoval ani při projednání zprávy, stejně jako tak nečinil ani v průběhu podstatné části řízení, jehož průběh účelově zdržoval a ztěžoval. K bodu 5 žaloby se žalovaný nevyjádřil.

Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného podal repliku, v níž setrval na svém procesním stanovisku a argumentoval shodně jako v podané žalobě.

Při jednání u Městského soudu v Praze dne 12.3.2013 zástupce žalobce s odkazem na důvody vymezené v žalobě uvedl, že z hlediska hmotné právního došlo k pochybení ze strany správních orgánů, věc byla nesprávně posouzena, neboť k nepeněžnímu příjmu na straně žalobce nedošlo. Uvedl, že v této věci správce daně vycházel ze závěru kontroly daně z příjmů právnických osob, kde nesprávně aplikoval ustanovení § 23 odst. 6 zákona o dani z příjmů. Na straně žalobce nepeněžité plnění nevzniklo a jeho výši ani nelze dopředu sjednat. Jedná se o skutečně vynaložené náklady na technické zhodnocení a opravu a údržbu nemovitosti. Ze smlouvy je zřetelná výše nájemného 350.000,-Kč bez tepla. Částka 921.000,- byla pouze východiskem k výpočtu výše nájemného, tak jak byla stanovena a hrazena. Zástupce žalobce dále uvedl, že výši nájemného 350.000,-Kč Finanční úřad v Benešově neuznal jako daňový náklad, protože tato výše je mnohem vyšší než obvyklé nájemné. Dále poukázal na to, že došlo k porušení procesních předpisů, kdy rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nezabýval námitkou porušení zásady dvouinstančnosti obsaženou v odvolání. Za porušení zákona je třeba považovat i to, že správce daně, potažmo žalovaný, odmítli komunikovat s jednatelem obchodního partnera žalobce, kteří se měli vyjádřit ke konstrukci nájemného. Pokud nedošlo k výsledku těchto osob, nebyl řádně zjištěn stav věci. Naopak výslech pana Z. jako svědka je třeba považovat za zcela nezákonný, neboť ten byl v pozici jednatele žalobce. Dále poukázal na to, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Termín projednání nebyl stanoven po právu, žalobci nebylo doručeno předvolání k projednání této zprávy a pokud se jedná o termín 16.6.2008, nedostavení se žalobce ke správci daně v tento den bylo telefonicky omluveno. K dotazu soudu zástupce žalobce uvedl, že nezpochybňuje to, že došlo k úkonům před vypracováním zprávy o kontrole tak, jak jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, tedy že žalobci byl doručen koncept zprávy o kontrole, že se k tomuto konceptu vyjádřil, že došlo k výsledku svědka Z. a následně že byla žalobci doručena písemnost správce daně ze dne 4.6.2008. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Zástupkyně žalovaného s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě navrhla zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Z obsahu správního spisu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, vplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti. Ve spise je

založeno přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004. Dne 7.3.2007 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Z předložených dokladů správce daně zjistil, že žalobce fakturoval společnosti PRORATIO s.r.o. „nájemné nebytových prostor za rok 2006 dle smlouvy“ ve výši 595.000,- Kč (základ daně 500.000,- Kč, daň 95.000,- Kč). Nájemné bylo fakturováno na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené dne 1.1.2001 mezi žalobcem jako pronajímatelem a společností PRORATIO s.r.o. jako nájemcem. Z článku V, bod 2e „Práva a povinnosti smluvních stran“ této smlouvy vyplývá, že je nájemce povinen „provádět na vlastní náklady opravy budovy, roční opravy a údržba činí cca 571.000,- Kč, tato částka bude zohledněna v nájemném“. Podle článku VI nazvaného „Úhrada nájemného a služeb“ se nájemné sjednává ve výši 921.000,- Kč ročně snižené o částku 571.000,- Kč. Celkové nájemné za nájem nebytových prostor činí ročně 500.000,- Kč.

Dle druhého bodu tohoto článku se pronajímatel zavazuje poskytovat nájemci teplo za 150.000,- Kč. Vzhledem k tomu, že výsledkem odečtení částky 571.000,- Kč z celkové částky stanoveného nájemného ve výši 921.000,- Kč je částka 350.000,- Kč (ve smlouvě uvedeno 500.000,- Kč), požadoval správce daně tuto nesrovnalost vysvětlit a doplnit. Za tím účelem žalobci zaslal výzvu ze dne 2.4.2007. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 10.7.2007 žalobce uvedl, že nesrovnalost spočívá v postupu daňového subjektu, kdy k nájemnému byla připočtena a vyfakturována hodnota tepla. Tato skutečnost byla žalobcem potvrzena rovněž ve vyjádření ze dne 5.12.2007, ve kterém žalobce uvedl, že dohodnuté nájemné ve výši 500.000,- Kč za rok je včetně dodávky tepla specifikované a oceněné ve smlouvě o nájmu. Dále v tomto vyjádření žalobce uvedl, že v textu smlouvy je uveden postup, jaké skutečnosti obě smluvní strany při konstrukci výše nájemného posuzovaly, a že z textu smlouvy ani z jiných skutečností nevyplývá, že by se pronajímatel a nájemce dohodli, že údržbu bude provádět nájemce. Jako důkazní prostředek bylo navrženo provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. Dne 15.5.2008 byl správcem daně proveden za účasti zástupce žalobce výslech svědka, Jiřího Z., v době uzavření předmětné smlouvy o nájmu a v celém kontrolovaném období jednatele společnosti PRORATIO s.r.o., který do protokolu uvedl, že společnost PRORATIO s.r.o. povinnost sjednanou v článku V předmětné smlouvy o nájmu plnila a na své náklady prováděla a zajišťovala opravy i údržbu pronajaté budovy. Dále potvrdil, že nájemné bylo sjednáno ve výši 921.000,- Kč, které bylo snižené o částku 571.000,- Kč za prováděné opravy a údržbu budov nájemcem a že v částce 500.000,- Kč byla zahrnuta úhrada za teplo ve výši 150.000,- Kč.

Pokud se jedná o zprávu o výsledku daňové kontroly, byl správcem daně vypracován koncept zprávy o daňové kontrole, který byl 12.3.2008 zaslán žalobci se žádostí, aby se k výsledku uvedenému ve zprávě vyjádřil do 15 dnů od převzetí písemnosti. Dne 4.4.2008 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce ke kontrolnímu nálezu, ve kterém žalobce jako důkaz navrhl provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. Svědecká výpověď byla správcem daně provedena jak uvedeno shora, dne 15.5.2008. Její zhodnocení spolu se stanoviskem k námitkám správce daně žalobci sdělil v písemnosti ze dne 4.6.2008. Zároveň touto písemností požádal, aby se žalobce dne 16.6.2008 dostavil k převzetí zprávy o daňové kontrole, jejíž výsledek bude totožný s výsledkem uvedeným v zaslaném konceptu, případně aby byl domluven náhradní termín, pokud navržený termín nebude vyhovovat. Tato písemnost byla žalobci doručena dne 6.6.2008. Na skutečnosti uvedené v tomto vyjádření žalobce nereagoval a k převzetí zprávy o daňové kontrole se nedostavil. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci zaslána poštou spolu s průvodním dopisem dne 17.6.2008, ve kterém bylo uvedeno, že se k výsledku uvedenému ve zprávě žalobce může vyjádřit do 8 dnů ode dne převzetí. Zprávu o daňové kontrole s průvodním dopisem žalobce převzal dne 19.6.2008 a ve lhůtě poskytnuté správcem daně se nevyjádřil. Dne 3.7.2008 byla správci daně doručena

písemnost žalobce ze dne 30.6.2008, ve které uvedl, že postup správce daně, tj. zaslání zprávy o daňové kontrole poštou, je v rozporu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. Jako důvod uvedl, že písemnost ze dne 4.6.2008 není rozhodnutím podle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., a proto termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovený na den 16.6.2008 nebyl určen po právu. Správce daně se s těmito námitkami vypořádal ve své odpovědi ze dne 4.7.2008, ve které sdělil, že daňovou kontrolu považuje za projednanou v souladu s § 16 odst. 8 uvedeného zákona. Uvedl, že předmětná písemnost není rozhodnutím, ale vzhledem k ustanovení § 2 odst. 2 a § 9 zákona č. 337/1992 Sb. a § 16 odst. 2 a 4 uvedeného zákona a také s přihlédnutím k průběhu celého daňového řízení nepovažoval za nutné ukládat žalobci právo vyjádřit se k výsledku kontroly rozhodnutí. Správní spis dále obsahuje výpis z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 25440, týkající se obchodní firmy: PRORATIO, s.r.o., z něhož vyplývá, že Jiří Z. byl jednatelem uvedené společnosti (nájemce) od 20.12.1993 do 28.2.2007. Jeho nástupcem byl od 28.2.2007 Josef Alfred L. Spolu s ním byl dalším jednatelem Henry K., a to od 13.9.2007. Součástí spisu je i výpis z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 39185 týkající se společnosti PRORATIO-plus, s.r.o. – žalobce, ze kterého vyplývá, že jednatelem této společnosti je od 14.8.1995 pan Jiří Z. Jedním ze společníků této společnosti byl Henry K., a to od 15.8.2000. Uvedené údaje byly z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze správním orgánem zjištěny k datu 14.4.2008 a 22.4.2009. Za pronajímatele uvedenou smlouvu podepsal pan Henry K. a za nájemce Jiří Z.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 7.7.2008, č.j. 75064/08/021911/3131, byla žalobci Finančním úřadem v Benešově za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 111 440,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 24.7.2008 odvolání, doplněné podáním ze dne 19.9.2008, které v podstatných bodech koresponduje námitkám uplatněným v žalobě.

O podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 23.12.2008, č.j. 7456/08-1200-202167, tak, že odvolání bylo zamítnuto. V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán zrekapituloval průběh daňového řízení a uvedl, že na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly, tak jak jsou popsány shora, správce daně dospěl k závěru, že žalobce za poskytnuté zdanitelné plnění (pronájem nebytových prostor) přijal úplatu ve výši 350.000,- Kč ve formě peněžitého plnění a úplatu formou nepeněžitého plnění ve výši 571.000,- Kč (formou oprav), které mělo být součástí výnosů za zdaňovací období roku 2004. Proto s odkazem na § 23 odst. 3 písm.a) zákona o daních z příjmů a § 23 odst. 6 téhož zákona zvýšil základ daně z příjmů právnických osob roku 2004 o částku 571 000,-Kč.

Odvolací orgán dále uvedl, že vůle smluvních stran ohledně výše nájemného je zřejmá především z přesného vyčíslení nájemného za m2) u provozní budovy na 700,-Kč/1m2/rok a u přístupové plachy na 100,-Kč/1m2/rok t.j. 1 2000,-Kč).Proto žalovaný posoudil jako nedůvodnou námitku žalobce, že správce daně účelově posoudil text uzavřené smlouvy a stanovil celkovou výši nájemného za rok ve výši 921 000,-Kč, tedy odlišně, než jaká byla vůle smluvních stran. Svědek Jiří Z. potvrdil provádění oprav významného rozsahu (zateplení budovy, výměna oken). Nájemce žalobci tyto náklady na opravy nepřefakturoval. Námitky týkající se ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů (poskytnutí souhlasu a neukončení nájemního vztahu) nepovažoval žalovaný za správné, neboť tyto námitky by byly oprávněné, pokud by se jednalo o nepeněžní příjem, kterým vznikl nad rámec smluveného

nájemného. V tomto řešeném případě se jedná o nepeněžní příjem, kterým je částečně hrazeno smluvené nájemné.

K odvolací námitce týkající se porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., v níž žalobce poukazoval na to, že se zprávou o kontrole byl seznámen při jediném jednání a bylo mu sděleno, že tímto je zpráva projednána a kontrola uzavřena, odvolací orgán uvedl, že toto tvrzení je v rozporu s postupem správce daně, popsáním shora v rámci zjištění učiněných ze správního spisu týkajících se procesu projednávání zprávy o daňové kontrole. Dle odvolacího orgánu je zřejmé, že před ukončením daňové kontroly byl žalobce se závěry kontrolního nálezu seznámen. Ve lhůtě poskytnuté správcem daně využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole a navrhl doplnění dokazování. Správce daně řízení doplnil a s jeho doplněním a se svým stanoviskem žalobce seznámil. Poté vzhledem k tomu, že žalobce žádným způsobem nereagoval na navržený termín k převzetí zprávy o kontrole, byla žalobci zpráva o kontrole odeslána v poštovní zásilce. Odvolací orgán uvedl, že neshledal v postupu správce daně porušení ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb. Jako opodstatněnou neshledal odvolací orgán ani námitku žalobce, že správce daně k prokázání sporných skutečností ve věci obsahu smlouvy o nájmu neprovedl důkaz výsledkem zástupce nájemce – jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. a tím porušil ustanovení § 31 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Uvedl, že v průběhu daňového řízení žalobce jako důkaz navrhl provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. bez udání konkrétního jména. Správce daně v souladu s § 16 odst. 4 písm. c) uvedeného zákona navrhovanou výpověď provedl. Správce daně předvolal k podání výpovědi pana Z., který byl v kontrolovaném období jediným statutárním orgánem nájemce – společnosti PRORATIO s.r.o. – oprávněným za společnost jednat (od 20.12.1993 do 28.2.2007) a který předmětnou smlouvu o nájmu za nájemce uzavíral. Svědek do protokolu potvrdil, že nájemce plnil svou povinnost provádět na pronajatém majetku na vlastní náklady opravy a údržbu. Na dotaz správce daně, zda byly přefakturovány tyto náklady pronajimateli, svědek uvedl, že se domnívá, že ne. Dále odvolací orgán uvedl, že z obsahu námitek podaných žalobcem v rámci daňové kontroly proti provedení výsledku svědka vyplývá, že dle názoru žalobce pan Z. nemůže mít postavení svědka, neboť je současným jednatelem žalobce (od 14.8.1995 dosud). K tomu odvolací orgán uvedl, že pan Z. nebyl v rámci výpovědi vyslechnut jako jednatel žalobce, ale jako jediný možný zástupce obchodního partnera žalobce, který k předmětné záležitosti mohl podat informace a vyjadřoval se ke skutečnostem týkajícím se nájemce (provádění oprav a údržby pronajaté budovy nájemcem). K návrhu žalobce na provedení svědeckých výpovědí současných jednatelů společnosti PRORATIO s.r.o. pana K. a pana L. odvolací orgán uvedl, že dle údajů z obchodního rejstříku je pan K. jednatelem společnosti PRORATIO s.r.o. od 13.9.2007 a pan L. od 28.2.2007. Vzhledem k tomu, že navrženými výpověďmi by se měla ověřit konstrukce a způsob výpočtu výše nájemného uvedeného ve smlouvě o nájmu uzavřené dne 1.1.2001, považuje odvolací orgán návrh na provedení těchto svědeckých výpovědí za nedůvodný.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s.r.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.r.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo předkládat v

průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.

Podle odstavce 8 citovaného ustanovení o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1990 Sb. správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Jako nedůvodnou posoudil soud námitku žalobce vznesenou v 1. žalobním bodu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se v něm žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou týkající se porušení dvouinstančnosti daňového řízení. Jak vyplývá z odvolání podaného žalobcem proti dodatečnému platebnímu výměru, vznesl žalobce tuto námitku pod bodem 1.2., a to v souvislosti s námitkou vznesenou pod bodem 1.1. týkající se porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., tedy práva na projednání zprávy o kontrole. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 4 vyplývá, že se žalovaný s uvedenou námitkou vypořádal, a to v souvislosti s hodnocením námítky týkající se porušení práva na projednání zprávy o kontrole zakotveného v ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. a po jejím zhodnocení konstatoval, že ji považuje za nedůvodnou.

Ve 2. žalobním bodu žalobce namítl, že správce daně neprovedl žalobcem navržený důkaz výsledkem zástupce nájemce – jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. - a tím porušil ustanovení § 31 odst. 2 a ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. K této námitce je třeba uvést, že z obsahu spisového materiálu vyplývá, že v průběhu daňového řízení žalobce jako důkaz navrhl provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. bez udání konkrétního jména. Dne 15.5.2008 provedl správce daně za účasti zástupce žalobce výslech svědka – pana Jiřího Z., který byl, jak vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku, v době uzavření nájemní smlouvy a v celém kontrolovaném zdaňovacím období jednatelem společnosti PRORATIO s.r.o. a který předmětnou smlouvu o nájmu za nájemce uzavíral. Z uvedeného vyplývá, že pan Jiří Z. nebyl vyslechnut jako jednatel společnosti PRORATIO – plus s.r.o., jak tvrdí žalobce, ale jako statutární orgán nájemce – společnosti PRORATIO s.r.o. oprávněný za tuto společnost v rozhodném období jednat, a to v postavení svědka. Skutečnost, že pan Jiří Z. byl v rozhodné době, tj. v době uzavření předmětné nájemní smlouvy a v kontrolovaném zdaňovacím období, současně jednatelem žalobce i společnosti PRORATIO s.r.o., neznamená nemožnost výsledku uvedené osoby v daném řízení jako svědka, pokud se vyjadřoval k záležitostem, týkajícím se společnosti PRORATIO s.r.o. Výpověď uvedeného svědka pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně zhodnotil, a to v souvislosti s ostatními provedenými důkazy.

Rovněž řádně zdůvodnil, proč nepřistoupil k výsledku dalších žalobcem navržených svědků, současných jednatelů společnosti PRORATIO s.r.o. pana K. a pana L. K žalobcem namítanému porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. tedy v daném případě nedošlo a žalobní námitka je tak nedůvodná. V této souvislosti považuje soud za potřebné zdůraznit, že další žalobcem navrhovaní svědci pánové K. a L. nebyli v předmětné období statutárními orgány nájemce a žalobce ničím nedoložil, zda a jakým způsobem se osobně podíleli na vypracování nájemní smlouvy a na jejím faktickém plnění.

Jako nedůvodnou posoudil soud námitku žalobce vznesenou v 3. žalobním bodu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť správce daně svým postupem zabránil žalobci vznášet argumenty v jeho prospěch, když mu neumožnil projednat zprávu o kontrole a dokonce ji žalobci zaslal poštou a tím porušil dvouinstančnost daňového řízení. Jak vyplývá z odvolání podaného žalobcem proti dodatečnému platebnímu výměru, vznesl žalobce tuto námitku pod bodem 1.2., a to v souvislosti s námitkou vznesenou pod bodem 1.1. týkající se porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., tedy práva na projednání zprávy o kontrole. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 3 a 4 vyplývá, že se žalovaný s uvedenou námitkou vypořádal, a to v souvislosti s hodnocením námitky týkající se porušení práva na projednání zprávy o kontrole zakotveného v ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. a po jejím zhodnocení konstatoval, že ji považuje za nedůvodnou. Žalovaný dospěl k závěru, že neshledal žádné pochybení správce daně a že nebyl důvod v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení nebo uložit správci daně doplnění spisového materiálu. Proto je třeba tuto námitku považovat za nedůvodnou, protože zásada dvouinstančnosti daňového řízení nebyla v daném případě porušena.

Ve 4. žalobním bodu žalobce namítal porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ke kterému došlo tím, že správce daně neumožnil žalobci projednání zprávy o daňové kontrole, neumožnil mu předložit důkazní prostředky a zprávu o kontrole zástupci žalobce poslal poštou. K této námitce je třeba uvést, že z obsahu předloženého spisového materiálu vyplývá, že dne 12.3.2008 zaslal správce daně žalobci koncept zprávy o daňové kontrole se žádostí, aby se k výsledku uvedenému ve zprávě vyjádřil do 15 dnů od převzetí písemnosti. Dne 4.4.2008 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce ke kontrolnímu nálezu, ve kterém bylo jako důkaz navrženo provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. Jak již bylo uvedeno shora, správce daně provedl dne 15.5.2008 za účasti zástupce žalobce výslech svědka pana Jiřího Z., v rozhodné době jednatele společnosti PRORATIO s.r.o. Zhodnocení této svědecké výpovědi spolu se stanoviskem k námitkám žalobce obsaženým ve vyjádření sdělil správce daně žalobci v písemnosti ze dne 4.6.2008. Touto písemností zároveň správce daně žalobce požádal, aby se dne 16.6.2008 dostavil k převzetí zprávy o daňové kontrole, jejíž výsledek bude totožný s výsledkem uvedeným v zaslaném konceptu, případně aby byl domluven náhradní termín, pokud navržený termín nebude vyhovovat. Tato písemnost byla doručena žalobci dne 6.6.2008. Na skutečnosti uvedené v tomto sdělení správce daně žalobce nereagoval, náhradní termín nedomluvil a v uvedeném termínu se k převzetí zprávy o daňové kontrole nedostavil. Z tohoto důvodu správce daně žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole poštou spolu s průvodním dopisem dne 17.6.2008, ve kterém sdělil, že se k výsledku uvedeném ve zprávě může žalobce vyjádřit do 8 dnů ode dne převzetí. Zprávu o daňové kontrole s průvodním dopisem žalobce převzal dne 19.6.2008 a lhůty poskytnuté správcem daně k vyjádření nevyužil. Následně byla dne 3.7.2008 správci daně doručena písemnost žalobce ze dne 30.6.2008, ve které zpochybnil postup správce daně, tj. zaslání zprávy o daňové kontrole poštou. Na toto podání reagoval správce daně písemností ze dne 4.7.2008. Z uvedeného postupu vyplývá, že zasláním konceptu zprávy o daňové kontrole správcem daně umožnil žalobci před ukončením daňové kontroly seznámit se závěry kontrolního nálezu a s náhledem

správce daně na danou věc a vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole a navrhnout doplnění dokazování. Tohoto práva také žalobce využil. Správce daně na základě návrhu žalobce řízení doplnil o výsledch svědka a s jeho výsledkem spolu se svým stanoviskem žalobce také písemně seznámil. Následně žalobce vyzval k předání a převzetí zprávy o daňové kontrole ve stanoveném termínu a nabídl mu možnost domluvit termín náhradní. Tím, že se žalobce ve stanoveném termínu k předání zprávy o daňové kontrole nedostavil, se správcem daně nedomluvil ani náhradní termín a ani se ve lhůtě poskytnuté správcem daně ke zprávě o kontrole nevyjádřil, vzdal se svého práva účastnit se ústního projednání zprávy o daňové kontrole a v důsledku jeho neúčasti mu byla zpráva o daňové kontrole zaslána poštou. Lze tedy uzavřít, že k projednání zprávy o daňové kontrole, byť ne protokolárně, došlo a žalobce tak nebyl zkrácen na svém právu na projednání zprávy o daňové kontrole zakotveném v ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. Žalobní námitka je tedy nedůvodná. Oznámení termínu projednání zprávy o kontrole je úkonem, pro který zákon nepředepisuje speciální náležitosti. Nesouhlas daňového subjektu se závěry správce daně obsaženými ve zprávě o výsledku daňové kontroly neznamená nemožnost ukončení daňové kontroly. V daném případě soud neshledal v postupu správce daně při ukončení daňové kontroly vady, které by mohly vést k nezákonnosti následně vydaného dodatečného platebního výměru.

Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak.

Podle ustanovení § 23 odst. 6 věty první zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak, přitom se příjmy získané prodejem posuzují pro účely tohoto zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.

Ustanovení § 23 odst. 6 věta druhá zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů pak stanoví, ve kterém zdaňovacím období jsou nepeněžním příjmem vlastníka (pronajimatele) výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajimatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajimatelem).

K námitce žalobce uvedené pod bodem 5 žaloby, dle které byla daná věc chybně posouzena z hlediska hmotně-právního, když správce daně nesprávně aplikoval při posouzení daňových dopadů, týkajících se pronájmu nemovitostí, ustanovení § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů soud uvádí, že ani tuto neshledal důvodnou. Žalobce především namítl, že v dané věci nedošlo k naplnění podmínek citovaného ustanovení, které se týká nepeněžního příjmu pronajimatele, kterými jsou: existence technického zhodnocení předmětných nemovitostí, souhlas pronajimatele s provedením technického zhodnocení eventuelně s jeho odepisováním a především ukončení nájmu předmětných nemovitostí. Dle názoru žalobce tak správce daně bezdůvodně zvýšil základ daně s chybným použitím výše uvedeného ustanovení a vyměřil tak žalobci daň způsobem, který neumožňuje platná právní úprava.

Jak je patrné z žalobních námitek, chápe žalobce výše uvedené ustanovení jako jeden celek. Dle názoru soudu se však věta druhá výše uvedeného ustanovení týká pouze nepeněžitého plnění **nad rámec** smlouveného nájemného hrazeného nájemcem. To však není případ žalobce, poněvadž nájemné bylo fakturováno na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené dne 1.1.2001 mezi žalobcem jako pronajimatelem a společností PRORATIO s.r.o. jako nájemcem. Z článku V, bod 2e „Práva a povinnosti smluvních stran“ této smlouvy

vyplývá, že je nájemce povinen „provádět na vlastní náklady opravy budovy, roční opravy a údržba činí cca 571.000,- Kč, tato částka bude zohledněna v nájemném“. Podle článku VI nazvaného „Úhrada nájemného a služeb“ se nájemné sjednává ve výši 921.000,- Kč ročně snížené o částku 571.000,- Kč a celkové nájemné za nájem nebytových prostor činí ročně 500.000,- Kč. Dle druhého bodu tohoto článku se pronajímatel zavazuje poskytovat nájemci teplo za 150.000,- Kč. Vůle smluvních stran ohledně výše nájemného je zřejmá především z přesného vyčíslení nájemného za m²) u provozní budovy na 700,-Kč/1m²/rok a u přístupové plachy na 100,-Kč/1m²/rok t.j. 1 2000,-Kč). Dle názoru soudu je z nájemní smlouvy patrná výše nájemného za rok ve výši 921 000,-Kč, což zahrnuje i částku 571.000,- Kč, jako součást nájemného, formou nepeněžitého plnění. Svědek Jiří Z. potvrdil provádění oprav významného rozsahu(zateplení budovy, výměna oken). Potvrdil rovněž, že nájemce žalobci tyto náklady na opravy nepřefakturoval. Námitky týkající se ustanovení § 23 odst. 6 věta druhá zákona o daních z příjmů (poskytnutí souhlasu a neukončení nájemního vztahu) nepovažoval soud za správné, neboť tyto námitky by byly oprávněné, pokud by se jednalo o nepeněžní příjem, kterým vznikl nad rámec smlouveného nájemného. V tomto řešeném případě se jedná o nepeněžní příjem ve výši 571.000,-Kč , kterým je částečně hrazeno smlouvené nájemné. Proto správce daně oprávněně vyhodnotil , že nepeněžitě plnění vyplývající z nájemní smlouvy ve výši 571.000,-Kč mělo být součástí výnosů za zdaňovací období roku 2004. Celkové smluvní nájemní ve výši 921.000,-Kč bylo tvořeno částečně v peněžní formě(350.000,-Kč) a částečně v nepeněžní formě formou oprav (571.000,-Kč). Proti aplikaci § 23 odst. 6 věty první zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů však žalobce žádné konkrétní námitky nevnesl. Ze všech těchto důvodů shledal soud i tuto námitku nedůvodnou.

Jako důvodný neshledal soud ani návrh žalobce na doplnění dokazování výsledkem svědků pana K. a pana L., zástupců společnosti PRORATIO s.r.o., kteří by dle žalobce mohli uvést okolnosti vztahující se k předmětné smlouvě o nájmu. Výslech uvedených svědků navrhoval žalobce již v průběhu daňového řízení. Odvolací orgán k provedení výslechu uvedených svědků nepřistoupil s odůvodněním, že podle údajů z obchodního rejstříku je pan K. jednatelem společnosti PRORATIO s.r.o. od 13.9.2007 a pan L. od 28.2.2007. Vzhledem k tomu, že navrženými výpověďmi by se měla ověřit konstrukce a způsob výpočtu výše nájemného uvedeného ve smlouvě o nájmu uzavřené dne 1.1.2001, bylo by provedení tohoto důkazu nedůvodné. Se zhodnocením nedůvodnosti provedení těchto svědeckých výpovědí se soud ztotožňuje a v této souvislosti zdůrazňuje, že pan K. a L. jsou osoby, které nebyly v pozici jednatelů nájemce – společnosti PRORATIO s.r.o. ani společnosti PRORATIO – plus (žalobce) v době uzavření předmětné nájemní smlouvy ani v předmětném zdaňovacím období. K okolnostem, které se vztahují k předmětné smlouvě o nájmu, by se tedy z pozice zástupců společnosti PRORATIO s.r.o. nemohli kvalifikovaně vyjádřit.

Ze všech shora uvedených důvodů proto soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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.

V Praze dne 21. května 2013

JUDr. Karla Cháberová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Marcela Brabcová