



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Karly Cháberové a soudců JUDr. Dany Černé 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 16.12.2008, č.j. 5277/08-1300-204964,

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 16.12.2008, č.j. 5277/08-1300-204964 (dále též napadené rozhodnutí), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Benešově dne 4.7.2008 pod č.j. 74997/08-021912/1502, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 ve výši 112.861,- 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 17.2.2009 proti Finančnímu ředitelství v Praze, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2002 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 spatřuje v následujících žalobních bodech:

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 § 16 zákona č. 337/1992 Sb., které žalobce spatřuje v tom, že daňová kontrola nebyla zákonným způsobem zahájena. V této souvislosti žalobce uvedl, že kontrola daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2006 byla protokolárně zahájena dne 7.3.2007, vlastní přezkumná činnost správce daně v tento den však zahájena nebyla. Navíc správce daně neuvedl do protokolu s předmětem jednání zahájení daňové kontroly konkrétní podezření, event. poznatky, které jej k zahájení daňové kontroly vedly.

3. 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.

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 neznamena, že správce daně pouze daňový subjekt se zprávou seznámí.

5. Porušení ustanovení článku 2 odst. 3 Ústavy a článku 2 odst. 2 a 3, článku 4 a článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ke kterému došlo v důsledku postupu správce daně i žalovaného v rozporu se shora citovanými ustanoveními zákona č. 337/1992 Sb.

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 nespolupracoval ani při projednání zprávy, stejně jako tak nečinil ani v průběhu podstatné části řízení, jehož průběh účelově zdržoval a ztěžoval.

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 hmotně 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. Dále poukázal na to, že došlo k porušení procesních předpisů, kdy rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nezabýval námitkou porušení zásady dvouinstančnosti obsažené 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 výslechu těchto osob, nebyl řádně zjištěn stav věci. Naopak výslech pana Zacha 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 výslechu svědka Zacha 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.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Dne 7.3.2007 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003, rok 2004, 2005 a 2006. 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 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. 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 Zacha, 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 snížené 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 uvedeném 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 obsaženým ve vyjádření 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 Zach byl jednatelem uvedené společnosti (nájemce) od 20.12.1993 do 28.2.2007. Jeho nástupcem byl od 28.2.2007 Josef Alfred Lodes. Spolu s ním byl dalším jednatelem Henry Kummer, 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 Zach. Jedním ze společníků této společnosti byl Henry Kummer, 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 Kummer a za nájemce Jiří Zach.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 4.7.2008, č.j. 74997/08/021912/1502, byla žalobci Finančním úřadem v Benešově za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 112.861,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 25.7.2008 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 16.12.2008, č.j. 5277/08-1300-204964, 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 a úplatu formou nepeněžitého plnění ve výši 571.000,- Kč. Základem daně za zdanitelné plnění byla tedy částka ve výši 921.000,- Kč a povinností žalobce bylo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby přiznat daň na výstupu (ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů – dále jen zákon č. 235/2004 Sb.) ve výši 174.990,- Kč. Správce daně však zjistil, že žalobce z uskutečněného zdanitelného plnění přiznal daň pouze ve výši 66.500,- Kč, a proto mu dodatečným platebním výměrem vyměřil daň ve výši 108.490,- Kč. V této souvislosti odkázal na ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., na ustanovení § 36 odst. 1 a ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona. 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, popsaným shora v rámci zjištění učiněných ze správního spisu týkajících se procesu projednávání zprávy o daňové kontrole. Z takto popsaného postupu je dle názoru odvolacího orgánu 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 výsledkem spolu se svým stanoviskem žalobce také 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 Zacha, který byl v kontrolovaném období jediným členem statutárního orgánu 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. Dále odvolací orgán uvedl, že z obsahu námitek podaných žalobcem v rámci daňové kontroly proti provedení výslechu svědka vyplývá, že dle názoru žalobce pan Zach nemůže mít postavení svědka, neboť je současným jednatelem žalobce (od 14.8.1995 dosud). K tomu odvolací orgán uvedl, že pan Zach 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 Kummera a pana Lodese odvolací orgán uvedl, že dle údajů z obchodního rejstříku je pan Kummer jednatelem společnosti PRORATIO s.r.o. od 13.9.2007 a pan Lodes 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.

Ve 2. žalobním bodu žalobce namítl, že úkon správce daně ze dne 7.3.2007, kterým byla protokolárně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období, nelze považovat za úkon ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., tedy za zahájení daňové kontroly, neboť v tento den nebyla zahájena vlastní přezkumná činnost správce daně, a správce daně do protokolu neuvedl konkrétní podezření, event. poznatky, které ho k zahájení daňové kontroly vedly. Při posuzování této námitky vycházel soud z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 24.3.2010, č.j. 8Afs 7/2010-70, ve kterém se tento soud zabýval otázkou ústavnosti zahájení daňové kontroly a zdůvodnil, proč nepovažoval názor Ústavního soudu vyjádřený v jeho nálezu sp.zn. I.ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 za udržitelný. Uvedl, že „rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tyto ústavní mantinely postupu orgánu veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda daňová kontrola, při jejímž zahájení správce daně daňovému subjektu nesdělil konkrétní pochybnosti či podezření, že původně přiznaná a vyměřená daň je nižší než měla být, vyhoví ústavní kaucele proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce, kterou pro účely daňového řízení vymezuje i § 2 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že daňová kontrola je institutem upraveným v části I. daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením ani samostatnou fází daňového řízení. Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“ Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím.. Zprávou nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoli rozhodovacím. Tento výklad pojmu daňové kontroly je v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího námatkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nemá (konkrétní) podezření, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud uvedl, že je přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána jako forma trestního obvinění dle článku 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola

plnění jeho daňové povinnosti. Zdůraznil, že ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska přiměřenosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný způsob dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje a jejich reálnou a efektivní ochranou nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud odkázal na svoji judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Nevyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něj nezákonně zahájené daňové kontrole cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, nebrání to nijak jeho možnosti namítat nezákonnost takového zahájení později v rámci žaloby proti rozhodnutí. Zároveň ovšem v tomto směru nevyužití prostředků ochrany, jimiž daňový subjekt disponoval, může zpochybnit věrohodnost později uplatněných námitek. Ke kritériu přiměřenosti Nejvyšší správní soud konstatoval, že újma na právu jednotlivce na informační sebeurčení a zásah do jeho autonomní sféry není ve vztahu k zamýšlenému cíli nepřiměřená. Závěrem pak Nejvyšší správní soud uvedl, že ústavní kautela minimalizace zásahu do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takovém. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“

Právní názor vyjádřený v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu lze označit za ustálený právní názor, pokud jde o posuzování otázky ústavnosti zahájení daňové kontroly (srovnej zejména rozsudky ze dne 26.10.2009, č.j. 8Afs 46/2009-46, č. 1983/2010 Sb., NSS, ze dne 3.12.2009, č.j. 2Aps 2/2009-52, č. 2000/2010 Sb., NSS; dále srov. např. rozsudky ze dne 22.12.2009, č.j. 1Afs 84/2009-90, ze dne 19.3.2010, č.j. 5Aps 2/2010-54, ze dne 15.4.2010, č.j. 7Afs 15/2010-89, ze dne 29.4.2010, č.j. 9Afs 108/2009-43, ze dne 13.5.2010, č.j. 1Afs 26/2010-163, ze dne 27.5.2010, č.j. 2Afs 10/2010-71, ze dne 30.6.2010, č.j. 1Aps 1/2010-89, ze dne 9.9.2010, č.j. 2Aps 1/2010.-156, ze dne 22.7.2011, č.j. 5Afs 61/2010-61, či ze dne 21.9.2011, č.j. 9Afs 4/2011-96, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30.5.2012, č.j. 8Afs 46/2011-92 „tento právní závěr přitom nebyl shledán ústavně nesouladným ani v novější rozhodovací praxi Ústavního soudu (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8.12.2010, sp.zn. IV.ÚS 36/10) a zdůraznil, že dne 8.11.2011 vydalo plénum Ústavního soudu pod sp.zn. Pl.ÚS-st.33/11 stanovisko, ve kterém se odchýlilo od právního názoru vysloveného v nálezu sp.zn. I.ÚS 1835/07 a konstatovalo, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez podloženého podezření o nikoli řádném splnění daňové povinnosti, nelze bez dalšího

považovat za porušení principu proporcionality a za realizaci pravomoci správce daně v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“

S ohledem na shora uvedené tak Městský soud v Praze dospěl k závěru, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 nebyla zahájena nezákonně, a proto se ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období dále zabýval důvodností v žalobě uplatněných námitek.

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 podané 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 a 5 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 3. 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 Zacha, 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 Zach nebyl vyslechnut jako jednatel společnosti PRORATIO – plus s.r.o., jak tvrdí žalobce, ale jako jediný člen statutárního orgánu nájemce – společnosti PRORATIO s.r.o. oprávněný za tuto společnost v rozhodném období jednat, a to v postavení svědka. Skutečnost, že pan Jiří Zach 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. 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 Kummera a pana Lodese. 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 Kummer a Lodes 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.

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 Zacha, 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 správce daně umožnil žalobci před ukončením daňové kontroly seznámit se 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 výslech 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.

Vzhledem k tomu, že soud neshledal, že by v projednávané věci došlo v průběhu daňové kontroly k porušení shora uvedených ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., nedošlo tedy ani k v 5. žalobním bodu namítanému porušení ustanovení článku 2 odst. 3 Ústavy a článku 2 odst. 2 a 3, článku 4 a článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

K námitce žalobce uplatněné při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 12.3.2013, dle které byla daná věc chybně posouzena z hlediska hmotně právního, považuje

soud za potřebné uvést, že byla vznesena po uplynutí lhůty, ve které lze žalobní body rozšiřovat (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), a proto k ní soud nepřihlédl. Námitku porušení hmotně právního předpisu nelze dle názoru soudu dovodit z textu žaloby, ve kterém žalobce uvedl že: „právní názor žalovaného na výši uskutečněných zdanitelných plnění nemá oporu ve skutkových zjištěních ani v platné daňové legislativě“. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že žalobce v podané žalobě dále uvedl, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v dále specifikovaných žalobních bodech, v nichž porušení hmotně právního předpisu nenamítá. Obecně formulovaný názor, že žalovaným vyslovený závěr nemá oporu ve skutkových zjištěních ani v platné daňové legislativě, žalobce konkretizoval v jednotlivých žalobních bodech, které soud posoudil. Takto provedenou konkretizaci nelze dále rozšiřovat, neboť to by představovalo nepřipustné rozšiřování žalobních bodů.

Jako důvodný neshledal soud návrh žalobce na doplnění dokazování výsledkem svědků pana Kummera a pana Lodese, 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 výsledku uvedených svědků nepřistoupil s odůvodněním, že podle údajů z obchodního rejstříku je pan Kummer jednatelem společnosti PRORATIO s.r.o. od 13.9.2007 a pan Lodes 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 Kummer a Lodes 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 nejbližší 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 12.března 2013

JUDr. Karla Cháberová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Marcela Brabcová