



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **PRORATIO-plus, s. r. o.**, se sídlem V Uličkách 4, Poříčí nad Sázavou, zastoupeného Mgr. Liborem Hubáčkem, advokátem se sídlem Husova 2117, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 12. 2008, čj. 7456/08-1200-202167, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2013, čj. 6 Ca 66/2009 – 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 7. 2008, čj. 75064/08/021911/3131, Finanční úřad v Benešově zrušil žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 187 777 Kč a doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 111 440 Kč.

2. Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 23. 12. 2008, čj. 7456/08-1200-202167. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 21. 5. 2013, čj. 6 Ca 66/2009 – 50, zamítl. Rozsudek městského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatel namítl, že městský soud i finanční ředitelství nesprávně použily § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, protože v posuzované věci pronajímateli nevznikl nepeněžní příjem. Soud i finanční ředitelství vyložily nájemní smlouvu v rozporu s vůlí smluvních stran, pokud tvrdily, že stěžovatel jako pronajímatel a společnost PRORATIO, s. r. o., se dohodli na celkovém smluvním nájemném ve výši 921 000 Kč, které se skládalo z peněžní části (350 000 Kč) a nepeněžní části ve formě oprav (571 000 Kč). Dodatečné zvýšení základu daně z příjmů o 571 000 Kč nebylo v souladu se zákonem.

6. V řízení před správními orgány, v žalobě i při jednání před městským soudem stěžovatel namítl, že nájemní smlouva obsahovala výpočet pro stanovení výše nájemného v tomto smyslu, že z částky 921 000 Kč se pouze vycházelo při určení konečné výše nájemného, která činí 350 000 Kč. Tato částka je cenou obvyklou v místě a čase. Stěžovatel upozornil, že nájemce neprováděl opravy na najatém majetku. Navíc opravy nemohou být v každém roce ve stejné výši 571 000 Kč, jak soud i finanční ředitelství předjímal.

7. Společnost PRORATIO je právnickou osobou spojenou se stěžovatelem. Nájemní smlouva byla sepsána s přihlédnutím k této skutečnosti tak, aby byl zřejmý postup (včetně matematického výpočtu), jakým smluvní strany vypočetly výši nájemného 350 000 Kč, a aby byl zřejmý také vztah k ceně obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

8. Městský soud ani finanční ředitelství neprovedly stěžovatelem navržené důkazy, které mohly postavit najisto výši sjednaného nájemného a prokázat, že v předmětném roce nebyly prováděny opravy budovy.

9. Odůvodnění napadeného rozsudku je vnitřně rozporné (i ve vztahu k odmítnutí použití § 23 odst. 6 věty druhé zákona o daních z příjmů), pokud městský soud tvrdil, že nájemce byl povinen podle nájemní smlouvy provádět opravy a údržbu pronajaté budovy, ale zároveň odkázal na výpověď J. Zacha o provedení zateplení budovy a výměny oken (bez časového údaje), které představují technické zhodnocení majetku.

10. Podle stěžovatele městský soud uvedl několik nepravdivých údajů: (1) chybně tvrdil, že stěžovatel nevznnesl proti použití § 23 odst. 6 věty první zákona o daních z příjmů žádné námitky, přestože v žalobě stěžovatel namítl porušení tohoto ustanovení bez členění na jednotlivé věty; (2) chybně uvedl, že zateplení budovy a výměna oken jsou opravy

významného rozsahu, nikoliv technické zhodnocení; (3) opakovaně chybně tvrdil, že nájemné bylo částečně tvořeno nepeněžní částí ve formě oprav ve výši 571 000 Kč, přitom současně uvedl, že podle výpovědi J. Zacha bylo provedeno technické zhodnocení, navíc výdaje na opravy ani na technické zhodnocení nebyly ve výši 571 000 Kč.

11. Dále stěžovatel namítl, že nebyl zákonem předepsaným způsobem vyzván k účasti na projednání zprávy o daňové kontrole. Výzva měla být vydána ve formě rozhodnutí podle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

12. Finanční úřad pochybil také v tom, že zaslal zprávu o daňové kontrole stěžovateli poštou, přestože se stěžovatel nevyhýbal jejímu projednání. Zpráva byla zaslána bezprostředně po uplynutí jediného nezákoně oznámeného termínu pro její projednání. Zákonodárce měl na mysli užitím termínu „*vyhnout se*“ opakovaný jev.

13. Stěžovatel nesouhlasil s názorem městského soudu, že se finanční ředitelství vypořádalo se všemi odvolacími námitkami. Finanční ředitelství mělo vypořádat námitku týkající se porušení dvojinstančnosti daňového řízení označenou jako č. 1.2 samostatně, nikoliv v souvislosti s odvolací námitkou č. 1.1. Městský soud se tak dopustil nesprávného výkladu § 50 odst. 7 daňového řádu a zatížil své rozhodnutí i vadou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

14. Dále městský soud zatížil řízení vadou mající vliv na rozhodnutí ve věci samé, pokud neshledal důvodným návrh na doplnění dokazování výsledkem svědků (jednatelů společnosti PRORATIO, která je obchodním partnerem stěžovatele) a vůbec se nevypořádal v odůvodnění rozsudku s návrhem, aby byly jako důkaz provedeny listiny uvedené pod č. 1 v části žaloby označené jako „*návrh důkazů*“.

15. Stěžovatel vytkl správním orgánům také nesprávné použití § 31 odst. 2 a § 16 odst. 4 daňového řádu. V posuzované věci je sporná výše uskutečněného zdanitelného plnění – nájmu nebytových prostor. Ve správním řízení stěžovatel poukázal na nedostatečně zjištěný skutkový stav a navrhl provést výslech svědka, jednatele společnosti PRORATIO, která byla nájemcem. Tímto výsledkem měla být zjištěna výše nájemného a případné technické zhodnocení, opravy nebo údržba předmětné nemovitosti.

16. Městský soud pochybil, pokud se domníval stejně jako finanční ředitelství, že postačí provést výslech bývalého jednatele společnosti PRORATIO, který byl v době daňové kontroly jednatelem stěžovatele. Osoby, které byly jednatelem společnosti PRORATIO v době daňové kontroly, měly k dispozici informace a písemné doklady o obsahu smlouvy o nájmu nebytových prostor, o výši nájemného a o případném rozsahu oprav a technického zhodnocení.

17. Podle stěžovatele se městský soud dopustil nesprávného výkladu § 31 a § 16 daňového řádu, pokud ve shodě s finančním ředitelstvím uzavřel, že v posuzované věci bylo právně možné provést výslech svědka, který je jednatelem stěžovatele, byť byl dříve i jednatelem nájemce. Skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně měly být zjištěny co

nejúplněji a navržené důkazní prostředky měly být provedeny. Stěžovatel se domníval, že došlo také k naplnění důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV.

18. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

19. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

20. Kasační stížnost není důvodná.

21. V posuzované věci je sporný výklad § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění pro zdaňovací období roku 2004 a jeho následná aplikace na předmět smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené dne 1. 1. 2001 mezi stěžovatelem (jako pronajímatelem) a společností PRORATIO (jako nájemcem).

22. Podle předmětného ustanovení se za příjmy považuje *„jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nebrazené vlastníkem (pronajímatelem), a to:*

a) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje (náklady) uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) a výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem. Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31), nebo znaleckým posudkem,

b) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33), které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31), nebo znaleckým posudkem,

c) ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení (§ 33) uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu. Toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem.“

23. Toto ustanovení připouští *prima facie* dvě možnosti výkladu, které zároveň odrážejí rozdílnost východisek finančního ředitelství a městského soudu na jedné straně a stěžovatele na straně druhé.

24. Zaprvé, předmětné ustanovení je možné vyložit tak, že obsahuje dvě relativně samostatné právní normy, z nichž první stanoví obecné pravidlo, podle kterého se pro účely daně z příjmů za příjmy považují i nepeněžní příjmy bez omezení na druh, resp.

původ nepeněžního příjmu. Druhá věta pak stanoví zvláštní pravidla pro nepeněžní příjmy pronajímatele, které odpovídají výdajům vynaloženým nájemcem se souhlasem vlastníka nad rámec smlouveného nájemného, pokud nejsou hrazeny vlastníkem a pokud byly vynaloženy na technické zhodnocení nebo na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením [výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů]. Druhá věta je samostatnou právní normou, která neomezuje rozsah působnosti první věty. Tento výklad zastávají finanční ředitelství a městský soud.

25. Zadruhé, na předmětné ustanovení je možné nahlížet jako na jeden celek. S ohledem na znění druhé věty, jejíž rozsah je omezen pouze na určitý druh nepeněžního příjmu (popsaný v předchozím bodu), nelze první větu chápat samostatně, ale pouze jako součást jedné právní normy upravující určitý druh nepeněžního příjmu. První věta neumožňuje správci daně zdanit jakýkoliv nepeněžní příjem, ale jen takový, který splňuje podmínky druhé věty, včetně podmínek uvedených v písmenech a) až c). Tento výklad prosazuje stěžovatel.

26. Jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď na otázku, jaký je vztah mezi první a druhou větou předmětného ustanovení a v zásadě nevylučuje obě výše nastíněné varianty.

27. Zařazení obou vět do jednoho odstavce bez rozčlenění na pododstavce nebo body by sice mohlo svědčit o jejich vzájemné závislosti, nelze ovšem přehlédnout, že § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů obsahoval v původním znění pouze jednu větu: *„Za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění, oceněné cenami obvyklými v místě a v době plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, popř. míry opotřebení předmětného plnění (dále jen „ceny obvyklé na trhu“), s výjimkou naturální spotřeby vlastní výroby a služeb.“*

28. V této podobě předmětné ustanovení nevyvolávalo pochyby o tom, že nebylo omezeno pouze na určitý druh nepeněžního příjmu (např. nepeněžní příjem z pronájmu nad rámec smlouveného nájemného), ale bylo obecnou právní normou, na základě níž mohly být nepeněžní příjmy právnických osob zahrnuty mezi zdanitelné příjmy.

29. Druhá věta byla do § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů zařazena teprve s účinností od 1. 1. 1997 novelou provedenou zákonem č. 316/1996 Sb. První věta zůstala předmětnou novelou nedotčena. Přestože její znění bylo následně částečně změněno v souvislosti s přijetím zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, nejednalo se o změnu, které by mohla mít vliv na posouzení otázky vzájemného vztahu první a druhé věty předmětného ustanovení.

30. Důvodová zpráva k návrhu zákona posléze přijatého pod č. 316/1996 Sb. se ke změně předmětného ustanovení vůbec nevyjadřuje, nelze z ní proto dovodit úmysl zákonodárce. Historický výklad § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů tedy jednoznačně nevylučuje žádnou z výše popsaných variant.

31. V rámci systematického výkladu je třeba dále přihlídnout k právnímu rámci, který je nastaven zákonem o daních z příjmů, zejména k tomu, jakým způsobem uvedený zákon

upravuje nepeněžní příjem v jednotlivých ustanoveních. V této souvislosti je třeba se také zabývat smyslem jednotlivých ustanovení, tedy výkladem teleologickým.

32. Podklad pro zdanění nepeněžních příjmů fyzických osob je upraven v § 3 zákona o daních z příjmů. Podle § 3 odst. 2 a 3 ve znění pro zdaňovací období roku 2004 se „[p]říjmem ve smyslu odstavce 1 [...] rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zvláštního právního předpisu, pokud tento zákon nestanoví jinak.“ Toto ustanovení je obecnou normou, která do předmětu daně zařazuje také nepeněžní příjem fyzické osoby bez ohledu na to, jakým způsobem nepeněžní příjem vznikl (zvláštní pravidla pro osvobození určitých druhů nepeněžních příjmů od daně nejsou pro posuzovanou věc podstatná).

33. V části druhé zákona o daních z příjmů, která obsahuje zvláštní pravidla pro zdanění příjmů právnických osob, obdobné ustanovení chybí. Jen obtížně lze přitom uzavřít, že by zákonodárce zamýšlel vyjmout nepeněžní příjmy právnických osob z předmětu daně, a podstatně tak znevýhodnit fyzické osoby oproti právnickým osobám.

34. Za podklad pro zařazení nepeněžních příjmů právnických osob mezi zdanitelné příjmy je proto třeba považovat právě § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, který je zařazen až ve společných ustanoveních pro fyzické i právnické osoby, byť se toto zařazení do společných ustanovení nejeví jako systematické s ohledem na § 3 téhož zákona.

35. Pokud by zařazení druhé věty do § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů mělo být chápáno jako omezení rozsahu působnosti věty první, obecný podklad pro zahrnutí nepeněžních příjmů právnických osob do předmětu daně by byl ze zákona o daních z příjmů vymazán. U právnických osob by byl předmětem daně pouze nepeněžní příjem z pronájmu, a to pouze tehdy, pokud by nájemce vynaložil výdaje na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouvy, tyto výdaje by nebyly uhrazeny vlastníkem (pronajímatelem) a byla by zároveň splněna některá z podmínek uvedených v písmenech a) až c). Zužující výklad tedy vede k absurdním důsledkům a neodpovídá smyslu a účelu předmětné právní úpravy, proto je třeba jej odmítnout.

36. Přestože novela provedená zákonem č. 316/1996 Sb. způsobila nepřehlednost předmětného ustanovení tím, že novou právní normu nezařadila do samostatného odstavce, je třeba uzavřít, že § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů obsahuje dvě samostatné právní normy. Zařazením druhé věty s účinností od 1. 1. 1997 nedošlo k omezení možnosti zahrnout do předmětu daně nepeněžní příjmy. Druhá věta navazuje na větu první, aniž by zužovala rozsah její působnosti.

37. Tento závěr ostatně odpovídá i judikatuře Nejvyššího správního soudu, který potvrdil použití § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění zákona č. 316/1996 Sb. i v případech, které se netýkaly zdanění nepeněžního příjmu z pronájmu nad rámec smlouvy, ale nepeněžního příjmu, který vznikl při směně nemovitostí tím, že jeden ze směňovaných pozemků měl vyšší hodnotu (rozsudek ze dne 23. 10. 2013, čj. 9 Afs 67/2012 – 91), nebo který vznikl přechodem závazků na kupujícího při prodeji podniku (rozsudek ze dne 20. 12. 2007, čj. 5 Afs 114/2006 – 56).

38. Namítl-li stěžovatel v odvolání i v žalobě, že § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů nebyl v posuzované věci použitelný, protože nedošlo k technickému zhodnocení ani k ukončení nájmu a stěžovatel nedal souhlas s technickým zhodnocením, tyto námitky zpochybňovaly naplnění podmínek stanovených v písmenech a) až c), a směřovaly tak pouze proti použití právní normy obsažené ve druhé větě § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Správce daně ovšem tuto právní normu na posuzovanou věc neaplikoval. Finanční ředitelství a městský soud proto správně uzavřely, že tyto námitky se mýjely s předmětem řízení.

39. V kasační stížnosti stěžovatel nedůvodně tvrdil, že vznesl námitky proti použití § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů bez členění na jednotlivé věty. Jeho námitky obsahově brojily pouze proti naplnění hypotézy věty druhé předmětného ustanovení, proto nemohly být úspěšné. Správní soudy nejsou povinny ani oprávněny domýšlet námitky za stěžovatele a jsou vázány rozsahem žalobních, resp. kasačních námitek, nejedná-li se o vady, k nimž soudy musí přihlídnout z úřední povinnosti (§ 75 odst. 2, § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

40. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, podle které městský soud a finanční ředitelství vyložily nájemní smlouvu v rozporu s vůlí smluvních stran.

41. Článek V. smlouvy o nájmu nebytových prostor stanoví, že nájemce (společnost PRORATIO) je povinen mimo jiné „provádět na vlastní náklady opravy budovy /dle OZ opravy a údržbu je povinen provádět a hradit pronajímatel/, roční opravy a údržba činí cca 571 000 Kč, tato částka bude zohledněna v nájemném“. Ze znění tohoto článku vyplývá vůle smluvních stran odchýlit se od právní úpravy obsažené v občanském zákoníku a založit povinnost nájemce k úhradě a provedení oprav na předmětu nájmu s tím, že vynaložené výdaje budou zohledněny jako část nájemného.

42. Konkrétní výpočet výše nájemného je pak obsažen v čl. VI. smlouvy „Úhrada nájemného a služeb“:

„1. Nájemné za nájem nebytových prostor se sjednává v souladu s vyhláškou č. 585/1990 Sb. následovně:

Název pronajím. subjektu	m ² (m ³)	Kč/m ² /rok	ročně	měsíčně
Provozní budova	1314	700,00 Kč	919.800,00 Kč	76.650 Kč
Parkovací a přístupové plochy	100	100,00 Kč	1.200,00 Kč	100,00 Kč
Opravy a údržba			-571 000,00 Kč	

Celkové nájemné nebytových prostor činí ročně: 500.000,- Kč.

2. Pronajímatel se dále zavazuje poskytovat nájemcům následující služby za níže uvedenou úhradu:

Teplo 150.000,- Kč

3. Pronajímatel je povinen na každou platbu nájemného a službu vystavit (daňový doklad).“

43. Jakkoliv znění citovaných ustanovení smlouvy není na první pohled příliš přehledné, Nejvyšší správní soud se přiklonil k závěru správních orgánů a městského soudu, podle něhož se smluvní strany dohodly na celkovém smluvním nájemném ve výši 921 000 Kč (919 800 Kč za provozní budovu a 1200 Kč za parkovací a přístupové plochy).

Toto nájemné se skládalo z peněžní části (350 000 Kč) a nepeněžní části ve formě oprav a údržby (571 000 Kč). K peněžní části nájmu ve výši 350 000 Kč pak byla připočtena úhrada za teplo ve výši 150 000 Kč, což potvrdil jednatel stěžovatele J. Zach ve výpovědi ze dne 21. 3. 2007. Celková výše peněžního příjmu stěžovatele tak činila 500 000 Kč. Zbývající část nájemného měla být hrazena formou údržby a oprav prováděných nájemcem, čímž vznikl stěžovateli nepeněžní příjem. Podle smlouvy měl stěžovatel nárok na to, aby nájemce prováděl údržbu a opravy v hodnotě 571 000 Kč ročně.

44. Popsané závěry jsou v souladu s logickými pravidly pro výklad textu a odpovídají skutečnostem zjištěným v průběhu správního řízení, zejm. výpovědi jednatele stěžovatele J. Zacha (v době uzavření předmětné smlouvy byl též jednatelem společnosti PRORATIO). Stěžovatel tyto závěry nijak relevantně nezpochybnil, ani nedoložil, že skutečná hodnota oprav a údržby byla jiná.

45. Ve výpovědi ze dne 21. 3. 2007 J. Zach potvrdil, že nájemce prováděl opravy v rámci i nad rámec běžného udržování. V této souvislosti předložil vnitropodnikovou směrnici k předmětné nájemní smlouvě, podle které *„Proratio, s. r. o., bude provádět na vlastní náklady opravy budovy, roční opravy a údržbu v ceně cca 571 000 Kč, tato částka bude zohledněna v nájemném. Částka se skládá z ročních mzdových nákladů na údržbáře, pomocného údržbáře, spotřebu materiálu na opravy, zajištění služeb, odborných řemeslníků a techniků. Dále nepřetržitá obsluha plynové kotelny a tlakových nádob, údržba přilehlých přístupových ploch, čištění kanalizačních propustí.“* Ve výpovědi ze dne 15. 5. 2008 pak uvedl, že v letech 2003 až 2006 nájemce plnil svou povinnost podle předmětné nájemní smlouvy a prováděl na své náklady opravy a údržbu, včetně havarijních oprav. Dále doplnil, že opravy a údržbu prováděli zaměstnanci společnosti PRORATIO, kteří byli pracovně zařazeni jako údržbáři, nebo byly tyto činnosti prováděny dodavatelsky.

46. Pokud stěžovatel tvrdil, že ve skutečnosti nájemce provedl opravy v nižší hodnotě, než jak stanovila smlouva, a že proto stěžovateli vznikl nižší nepeněžní příjem, bylo na něm, aby tyto skutečnosti prokázal. Správce daně opakovaně vyzval stěžovatele, aby doložil, z jakých konkrétních položek se skládala částka 571 000 Kč, která měla tvořit nepeněžní příjem. Předložení podkladů slíbil již J. Zach při ústním jednání dne 21. 3. 2007. V reakci na první písemnou výzvu ze dne 2. 4. 2007 stěžovatel uvedl, že požadované údaje dokládá v příloze. Po upozornění správce daně, že k vyjádření stěžovatele nebyla připojena žádná příloha, stěžovatel požádal o prodloužení lhůty k doložení podkladů. Správce daně stěžovateli vyhověl a lhůtu prodloužil do 31. 8. 2007, stěžovatel však ani poté požadované doklady nepředložil, a to ani na základě dalšího upozornění správce daně ze dne 17. 10. 2007. V podání ze dne 5. 12. 2007 stěžovatel uvedl, že považuje požadavek na doložení, z čeho se skládá částka 571 000 Kč, za zbytečný, nesplnitelný a irrelevantní. V reakci na koncept zprávy o daňové kontrole stěžovatel uvedl v podání ze dne 28. 3. 2008, že částka 571 000 Kč byla vypočtena pouze jako podpůrná veličina podle nákladů za rok 2000 a skládala se ze mzdy údržbářů ve výši 278 404 Kč, poloviny výdajů na nákup materiálu ve výši 123 979 Kč a poloviny výdajů na služby ve výši 168 617 Kč. Toto tvrzení stěžovatel nedoložil žádnými písemnými podklady, ale navrhl výslech jednatele společnosti PRORATIO (k výslechu jednatele viz dále body 61 až 68).

47. Přístup stěžovatele, který nejprve opakovaně slíbil, že doloží částku 571 000 Kč, následně považoval tento požadavek za nadbytečný a nesplnitelný a poté tvrdil, že předmětná částka byla pouze orientační veličinou pro výpočet nájemného, nelze označit jinak než jako obstrukční prodlužování daňového řízení a účelovou snahu vyložit nájemní smlouvu tak, aby stěžovatel mohl profitovat z důkazní nouze, do níž se sám uvedl tím, že o skutečně prováděných opravách a údržbě nevedl žádné doklady, resp. takové doklady od nájemce nevyžadoval. Věrohodnost tvrzení stěžovatele dále snižuje námitka uplatněná v kasační stížnosti, podle které nájemce neprováděl vůbec žádné opravy. Toto tvrzení odporuje nejen skutečností zaznamenaným ve správním spisu, ale i jeho vlastním tvrzením učiněným v průběhu předchozího řízení, zejm. prostřednictvím jednatele J. Zacha, který potvrdil provedení oprav a údržby a přislíbil doložení podkladů.

48. Z nájemní smlouvy vyplývá, že si strany sjednaly paušální částku určenou pro opravy a údržbu ve výši 571 000 Kč. Pronajímatel měl podle smlouvy na provedení oprav a údržby nájemcem v této výši nárok, protože o tuto částku byla snížena výchozí výše nájemného. Pokud smluvní strany zamýšlely započíst do nájemného pouze skutečně provedené opravy a údržbu, bylo na nich, aby takový záměr jednoznačně vyjádřily v textu smlouvy a především aby uchovávaly doklady, kterými by skutečnou výši vynaložených výdajů doložily. Jednatel Zach připustil, že si společnosti navzájem nefakturovaly opravy, a stěžovatel nedoložil správci daně žádné doklady o provedených opravách nebo údržbě. Pokud strany smlouvy postupovaly takto „*neformálně*“ a žádné doklady nevystavovaly ani neuchovávaly, musely si být vědomy rizika, že svá tvrzení před správcem daně neprokážou. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku, že opravy nemohly být v každém roce ve shodné výši 571 000 Kč.

49. Stěžovatel neprokázal ani tvrzení, že konečná výše nájemného činila 350 000 Kč, což odpovídalo ceně obvyklé v místě a čase. V daňovém řízení platí obecně zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (touto problematikou se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 – 67). Je pravdou, že z tohoto obecného pravidla existují výjimky, kdy břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně. Tak je tomu např. v případě postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 – 31). Toto ustanovení ovšem není pro nyní posuzovanou věc rozhodné, protože správce daně netvrdil, že sjednané nájemné neodpovídalo ceně obvyklé v místě a čase. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by bylo použitelné v situaci, kdy správce daně zamýšlí upravit základ daně daňového subjektu na základě zjištění, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pouze v takovém případě správce daně nese důkazní břemeno při konstatování rozdílu mezi těmito cenami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, čj. 8 Afs 9/2013 – 47).

50. S ohledem na výše popsané skutečnosti Nejvyšší správní soud považuje za prokázané, že nájemce prováděl opravy a údržbu předmětu nájmu v určitém rozsahu. Pro

určení výše nepeněžního příjmu, který prováděním oprav a údržby stěžovateli vznikl, byl správce daně oprávněn vycházet z textu smlouvy, protože stěžovatel neprokázal, že by opravy a údržba byly provedeny v odlišné výši (především nevyvrátil tvrzení svého jednatele, že opravy a údržba byly prováděny v souladu s předmětnou smlouvou), ani neprokázal, že záměr stran a obsah nájemní smlouvy byl jiný, než jak smlouvu vyložily správní orgány a městský soud.

51. Dále Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že odůvodnění napadeného rozsudku bylo vnitřně rozporné, protože městský soud tvrdil, že nájemce byl povinen provádět opravy, ale v této souvislosti odkázal na výpověď J. Zacha, podle které došlo k zateplení budovy a výměně oken, které nejsou opravou, ale technickým zhodnocením.

52. Přestože zateplení budovy a výměna oken budou zpravidla považovány za technické zhodnocení v závislosti na rozsahu změny oproti původnímu stavu, v posuzované věci bylo podstatné, že J. Zach zmínil ve výpovědi ze dne 15. 5. 2008 výměnu oken a zateplení budovy pouze příkladmo, jako činnosti, na které si konkrétně vzpomněl. Kromě toho však tvrdil, že v letech 2003 až 2006 nájemce plnil svou povinnost podle předmětné nájemní smlouvy a prováděl na své náklady opravy a údržbu, včetně havarijních oprav. Nadto ve své předchozí výpovědi ze dne 21. 3. 2007 J. Zach uvedl, že byly prováděny opravy i v rámci běžného udržování a předložil vnitropodnikovou směrnici, podle níž měl nájemce provádět činnosti, které bezpochyby patří mezi prosté opravy a údržbu, nikoliv technické zhodnocení (viz výše bod 45). Nepřesné vyjádření městského soudu, který z výpovědi J. Zacha výslovně zdůraznil pouze tvrzení o zateplení budovy a výměně oken, Nejvyšší správní soud nepovažuje za natolik závažné pochybení, které by mělo za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

53. V další námitce stěžovatel tvrdil, že městský soud nesprávně posoudil procesní postup správce daně v souvislosti s ukončením daňové kontroly.

54. Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Předně se stěžovatel mýlil v tom, že výzva k účasti na projednání zprávy o daňové kontrole musí být vydána ve formě rozhodnutí podle § 32 daňového řádu. Předmětnou výzvou správní orgán neukládá daňovému subjektu povinnost, jejíž nesplnění by následně vynucoval nebo sankcionoval. Je naopak právem daňového subjektu, aby se projednání zprávy o daňové kontrole zúčastnil a vyjádřil se ke zjištění správce daně. Daňový řád nestanoví požadavek, aby byl termín projednání zprávy o daňové kontrole stanoven formalizovaným rozhodnutím. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2007, čj. 9 Afs 23/2007 – 76, připustil, že ani dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky není samo o sobě způsobilé zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech. Tím méně pak stěžovatel mohl být dotčen na svých právech, byl-li k účasti na převzetí zprávy o daňové kontrole vyzván písemným sdělením finančního úřadu ze dne 4. 6. 2008, čj. 65764/08/021932/1789, které bylo řádně doručeno zástupci stěžovatele dne 6. 6. 2008.

55. Nejvyšší správní soud neshledal pochybení správce daně, pokud s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci zaslal zprávu o daňové kontrole stěžovateli poštou.

56. Koncept zprávy o daňové kontrole byl zástupci stěžovatele doručen dne 14. 3. 2008. V průvodním dopise finanční úřad stanovil stěžovateli lhůtu 15 dnů k případnému vyjádření. Stěžovatel této možnosti využil. Podáním ze dne 28. 3. 2008 vyjádřil své námitky a navrhl doplnění dokazování výsledkem svědka – jednatele společnosti PRORATIO. Návrhu na výslech svědka finanční úřad vyhověl (v podrobnostech viz dále). Sdělením ze dne 4. 6. 2008 (doručeným dne 6. 6. 2008) pak finanční úřad informoval stěžovatele o vyhodnocení výsledku i námitek uvedených v podání stěžovatele ze dne 28. 3. 2008. V tomto sdělení finanční úřad vyzval stěžovatele k účasti na převzetí zprávy o daňové kontrole a upozornil ho na možnost domluvit si náhradní termín, pokud by mu termín 16. 6. 2008 nevyhovoval. Dále finanční úřad sdělil, že dospěl ke shodnému výsledku, který již uvedl v konceptu zprávy. Na tuto výzvu stěžovatel nijak nereagoval, nepožádal o změnu termínu ani nezaslal omluvu.

57. Za této situace finanční úřad nepochybil, pokud stěžovatelovu pasivitu vyhodnotil jako vyjádření nezájmu o převzetí zprávy a formální ukončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto neshledal nezákonným postup finančního úřadu, který s ohledem na skutkové okolnosti využil oprávnění plynoucí z § 16 odst. 8 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole zaslal stěžovateli poštou. Tato zpráva byla zástupci stěžovatele řádně doručena dne 19. 6. 2008. V průvodním dopise finanční úřad stanovil stěžovateli lhůtu 8 dnů pro případné vyjádření. Ani této možnosti stěžovatel nevyužil. Teprve po uplynutí stanovené lhůty stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že zpráva byla zaslána poštou. Ve sdělení ze dne 4. 7. 2008 pak finanční úřad vysvětlil stěžovateli důvody, pro které neshledal stěžovatelovy námitky k ukončení daňové kontroly důvodnými.

58. Nejvyšší správní soud uzavřel, že daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem. Finanční úřad neporušil právo stěžovatele vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě nebo ke způsobu jeho zjištění, ani právo navrhnout jeho doplnění (§ 16 odst. 4 daňového řádu). S předběžnými výsledky daňové kontroly byl stěžovatel seznámen již v konceptu zprávy, následně měl možnost se k těmto zjištěním vyjádřit, čehož také využil. Poté finanční úřad sdělil stěžovateli své stanovisko k vzneseným námitkám a navrženému důkazu. Stěžovatel tak byl s výsledkem kontroly předem řádně seznámen. Také po zaslání zprávy o daňové kontrole finanční úřad stanovil stěžovateli přiměřenou lhůtu k případnému vyjádření. Stěžovatel ostatně ani nenamítl, jakým konkrétním způsobem měl být zkrácen na svých procesních právech, které důkazy mu nebylo umožněno navrhnout nebo která tvrzení mu bylo odepřeno učinit.

59. Ve shodě s finančním úřadem lze také podotknout, že výzva k převzetí zprávy o daňové kontrole byla doručena zástupci stěžovatele, který je daňovým poradcem, a který si tak musel být nepochybně vědom důsledků nedostavení se k převzetí předmětné zprávy.

60. Dále Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že námitka porušení dvojinstančnosti řízení uvedená v odvolání pod bodem 1.2 velmi úzce souvisela s výše namítaným pochybením při ukončení daňové kontroly (námitka označená v odvolání jako bod 1.1). Stěžovatel v odvolání výslovně uvedl: „*Správce daně postupem popsáným v předchozím textu odvolání zatížil daňové řízení vadami [...]*“. Z tohoto odkazu na předchozí text a ze struktury odvolání nelze dovodit nic jiného, než že „*postupem popsáným v předchozím textu*“ je míněna námitka nezákonného ukončení daňové kontroly,

kteřou stěžovatel rozebral v bodě č. 1.1 odvolání. Finanční ředitelství proto nepochybil a nezatížilo své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pokud předmětnou námitku vypořádalo společně s námitkou č. 1.1. Neshledalo-li finanční ředitelství pochybení v postupu finančního úřadu při ukončení daňové kontroly (a tomuto závěru Nejvyšší správní soud přisvědčil, viz výše), nemohla být úspěšná ani námitka, že tímto postupem byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení.

61. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani poslední námitce týkající se výsledku jednatele společnosti PRORATIO.

62. Nejprve Nejvyšší správní soud musí korigovat úvahu městského soudu (a shodnou úvahu finančního ředitelství), podle které skutečnost, že J. Zach byl v rozhodné době (tj. v době uzavření nájemní smlouvy a v kontrolovaném zdaňovacím období) jednatelem stěžovatele a zároveň jednatelem společnosti PRORATIO, neznamena nemožnost výsledku této osoby jako svědka.

63. Postavení svědka se zpravidla vyznačuje tím, že svědek má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výsledek fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výsledek účastníka řízení, nikoliv jako výsledek svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (viz např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil ve vztahu k daňovému řízení v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010 – 101.

64. Vypovídal-li tedy v posuzované věci J. Zach ke skutečnostem týkajícím se stěžovatele, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob, protože byl v rozhodné době statutárním orgánem stěžovatele i společnosti PRORATIO. Výpověď J. Zacha tedy nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8 a § 31 odst. 4 daňového řádu, ale měla být hodnocena jako výpověď účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 6/2010 – 101).

65. Skutečnost, že finanční úřad hodnotil výpověď J. Zacha jako výpověď svědka, však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost pořízení předmětné výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. V kasační stížnosti stěžovatel netvrdil, že by J. Zach byl při podání svědecké výpovědi nucen vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl odepřít vypovídat. Netvrdil ani konkrétní dotčení na svých právech jiným způsobem. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud nepovažoval nesprávnou úvahu městského soudu za natolik závažné pochybení, aby způsobilo nezákonnost předmětného rozsudku.

66. Konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že finanční úřad měl provést výslech jednatele společnosti PRORATIO J. A. Lodese, který je ve funkci od 28. 2. 2007, a E. S. H. Kummera, který je ve funkci od 13. 9. 2007.

67. Při hodnocení, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud neprovedl navržený důkazní prostředek, je třeba vždy zvážit, k jakým skutečnostem měli být svědci slyšeni a jaké relevantní skutečnosti měly být jejich výpověďmi prokázány. V posuzované věci stěžovatel uvedl, že tito svědci měli v držení písemné podklady o obsahu smlouvy o nájmu nebytových prostor, o výši nájemného a o případném rozsahu oprav a technického zhodnocení. V takovém případě však stěžovatel měl navrhnout k důkazu předmětné listiny, nikoliv výslech svědků. Účelem svědecké výpovědi je podat svědectví o tom, co svědek slyšel, viděl či jinak vnímal na základě své osobní zkušenosti. J. A. Lodes a E. S. H. Kummer nebyli v době uzavření předmětné nájemní smlouvy ani v době kontrolovaného zdaňovacího období jednatele nájemce (společnosti PRORATIO). Stěžovatel netvrdil, že by se tyto osoby podílely na jednání o výši nájemného. Netvrdil ani, že by se nějakým způsobem podílely na opravách či případném technickém zhodnocení najaté nemovitosti. Výpověď těchto osob proto nemohla přinést nic dalšího pro objasnění skutkového stavu posuzované věci. Finanční ředitelství neprovedení výslechu navržených svědků dostatečně odůvodnilo.

68. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v posuzované věci nedošlo k nepřípustnému neprovedení navržených důkazních prostředků, v důsledku kterého by byl nesprávně zjištěn skutkový stav. Z obdobných důvodů nepochybil ani městský soud, pokud neprovedl výslech navržených svědků J. A. Lodese a E. S. H. Kummera.

69. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že neshledal rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani proto, že se výslovně nevyjádřil k návrhu, aby byly jako důkaz provedeny listiny uvedené pod č. 1 v části žaloby označené jako „*návrh důkazů*“. Stěžovatel se tímto návrhem domáhal provedení důkazu obsahem námitek, které uplatnil v průběhu daňového řízení ve vztahu k výslechu svědka jednatele stěžovatele J. Zacha. Tyto námitky byly součástí správního spisu, který měl městský soud k dispozici a z jehož obsahu vyšel při hodnocení posuzované věci. Městský soud při jednání přečetl podstatnou část spisu v rozsahu, který shledal nezbytný a odůvodněný pro hospodárný a efektivní průběh jednání. Pokud výslovně nepřčetl obsah námitek a neprovedl jimi důkaz při jednání, neznamená to, že by je při svém rozhodnutí vůbec nevzal v úvahu. Skutečnost, že se o návrhu na provedení tohoto důkazu výslovně nezmínil v odůvodnění rozsudku, nebyla v kontextu řízení natolik závažným pochybením, aby způsobila nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

70. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

71. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů

řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. května 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu