



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **BIS Euromont a.s.** (dříve EUROMONT GROUP a.s.), IČO:
63147165,
sídlem Prvního pluku 224/20, 186 00 Praha 8,
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Jirátem,
sídlem Školní 3315/42, 430 01 Chomutov,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, č. j. 6584/17/5200-11434-711322,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finanční ředitelství ze dne 20. 2. 2017, č. j. 6584/17/5200-11434-711322, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr, který vydal Finanční úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Mostě, (dále jen „správce Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daně“) dne 18. 12. 2015, č. j. 2343301/15/2510-50521-507166, a kterým byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 103 930 Kč. Daň byla stanovena na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 2339785/15/2510-60561-507838 ze dne 16. 12. 2015, a současně byl konstatován vznik zákonné povinnosti podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 20 786 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také uvedené rozhodnutí správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě popsala průběh daňového řízení, ve kterém správce daně vydal dodatečný platební výměr z důvodů vyplývajících ze zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 12. 2015 a na základě podle žalobkyně chybného právního názoru, podle kterého pokud žalobkyně nevyfakturovala žádné plnění společnosti PLP a.s. (a to v době, kdy se tato společnost nacházela v úpadku a byl na ni prohlášen konkurz, ale za období, kdy se proti ní ještě nevedlo insolvenční řízení), nemohlo se z povahy věci z hlediska daně z příjmů jednat o daňově uznatelný náklad.
3. Tento právní názor správce daně zastával již od počátku vedené kontroly a žalobkyni s ním seznámil v protokole o ústním jednání ze dne 21. 10. 2015. Žalobkyně proto logicky následně soustředila své argumenty k vyvracení této teze správce daně ohledně obecné apriorní neuznatelnosti uvedených nákladů jako takových. Správce daně nikdy nijak nevyzýval žalobkyni, aby upřesnila svá tvrzení či je podložila dalšími důkazy k prokazatelnosti fakticity těchto nákladů, a to z prostého důvodu, jelikož již v obecné rovině neuznával, že by takové náklady vůbec mohly být bez ohledu na jejich konkretizaci a bližší prokázání faktického stavu uznány jako daňově uznatelné.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl závěry správce daně o obecné neuznatelnosti sporných vynaložených nákladů, na kterých byl vystavěn celý postup správce daně v celém daňovém řízení, čímž fakticky přisvědčil argumentaci žalobkyně, nicméně dodatečný platební výměr potvrdil s tím, že žalobkyně dostatečně nekonkretizovala a nedoložila fakticitu takových plnění, se kterými měly vynaložené náklady souviset. Jakkoli byl první, kdo v řízení takovéto pochybnosti konkrétně formuloval, bez jakékoli opory v dosud provedených důkazech a rozhodných skutečnostech žalovaný uzavřel, že žalobkyně nebyla schopna prokázat, že náklady vyplývající z dohody o narovnání lze považovat za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť existovaly neodstraněné pochybnosti o jakémkoli skutečně poskytnutém plnění či jeho obsahu.
5. Odůvodnění napadeného rozhodnutí stálo na zcela novém závěru a pro žalobkyni bylo naprosto nepředvídatelné a v rozporu se zásadou legitimního očekávání daňového subjektu v daňovém řízení. Pokud by v předchozím řízení bylo nějakým způsobem zřejmé a zřetelné, že správce daně měl pochybnosti ohledně fakticity konkrétního plnění, žalobkyně by v daňovém řízení namísto toho, že byla nucena se vypořádávat se zcela jinou argumentací správce daně, přirozeně odstranila pochybnosti ohledně fakticity plnění a jeho rozsahu, které v napadeném rozhodnutí formuloval žalovaný. Žalobkyně byla přesvědčena, že uvedený postup žalovaného byl v rozporu se zásadními zásadami daňového řízení, které jsou definovány daňovým řádem, judikaturou i vyplývají v ústavně právní Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rovině ze základních zásad materiálního právního státu. Postup žalovaného a jeho rozhodnutí považoval za nepředvídatelné; bylo též důsledkem libovůle orgánu veřejné moci, porušením povinnosti vybírat daň ve správně zjištěné výši a v rozporu se zásadou legitimního očekávání.

6. Žalobkyně dále s odkazem na judikaturu Ústavního soudu uvedla, že jednou ze základních povinností správce daně je povinnost vybírat daň ve správně stanovené výši a dále poskytnout daňovému subjektu součinnost tak, aby bylo možné daň řádně stanovit. Citovala dále z judikatury, která rozebírala princip právní jistoty a s ní související předvídatelnost práva a zákaz výkonu libovůle orgány veřejné moci. Je podle ní zřejmé, že správci daně v dané věci takto nejednali. Zásada legitimního očekávání pak podle ní byla porušena již popsáním postupem, kdy správce daně nejprve odmítl daňovou uznatelnost nákladů, žalobkyně se proto logicky zaměřila na přesvědčení správce daně ohledně obecně možné daňové uznatelnosti takových výdajů při zvoleném právním řešení, správce daně však na svém chybném právním názoru trval a následně vydal platební výměr, a žalovaný následně takovýto chybný názor sice odmítl, ale napadený výměr potvrdil s tím, že žalobkyně nedoložila a nedokázala konkrétní skutečnosti, ač to po ní v průběhu daňové kontroly fakticky nikdo nežádal a správce daně ani nenaznačil, že by doložení takovýchto skutečností mělo vést k přehodnocení jeho postoje.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Žalobkyně podle něj vznesla jedinou žalobní námitku, a sice že napadené rozhodnutí bylo překvapivé, neboť žalovaný přestřel jinou argumentaci než správce daně. Nenapadla věcné posouzení správnosti jeho úvahy o neprokázání faktického uskutečnění předmětné dohody o narovnání.
8. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spis. Poukázal na znění § 115 odst. 2 daňového řádu. Jelikož v průběhu odvolacího řízení neprováděl nové dokazování a jím zaujatý jiný právní názor neovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobkyně, povinnost dle tohoto ustanovení se na něj nevztahovala. Rozvedl, že jeho právní názor o daňové uznatelnosti nákladu vyplývajícího z dohody narovnání o částce 547 401,66 Kč se od názoru správce daně lišil v tom, že zatímco správce daně neuznal z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že sloužil k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů, on tak učinil proto, že žalobkyně neprokázala, že předmětné plnění skutečně poskytla. Rozhodné však bylo, že oba tyto právní názory vedly k vyloučení částky 547 401,66 Kč z daňově uznatelných nákladů, a tudíž k doměření daně z příjmů právnických osob ve výši 103 930 Kč. Uvedený postup byl v souladu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudkem ze dne 2. 10. 2015, č. j. 7 Afs 215/2015 - 194, ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 241/2015 - 32, a ze dne 17. 12. 2015, č. j. 8 Afs 176/2014 - 40.
9. I když žalobkyně věcnými argumenty nerozporovala jeho závěr o tom, že nebylo prokázáno, že k vynaložení předmětného nákladu skutečně došlo, žalovaný se nad rámec žalobní argumentace vyjádřil i k tomu, když měl za to, že jeho rozhodnutí bylo zákonné i v otázce věcného posouzení oprávněnosti uplatnění předmětného nákladu. Žalobkyně podle něj řádně nevyhověla výzvě k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětného příjmu podle § 24 zákona o daních z příjmů, tedy že je vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť předložila pouze část dokladů vztahujících se k tomuto

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

plnění. Nedoložila kompletní smlouvu s PLP a.s., dokumentaci k objednavce společnosti PAS Procesní Automatizační Systémy s.r.o. (dále jen „PAS“), návrh smlouvy o dílo ani samotnou smlouvu s PAS a písemné potvrzení díla společností PLP a.s. Jelikož se jednalo o řadu dokumentů, které měly být nedílnou součástí dokumentace předcházející dohodě o narovnání, muselo být žalobkyni zřejmé, že nepředložila správci daně vše, čím měla vynaložení předmětného nákladu prokázat. V kombinaci se skutečnostmi zjištěnými v rámci daňové kontroly, podle kterých data podpisů uvedená v dohodě neodpovídají, a že Ing. Skrovný popřel, že by PAS od žalobkyně obdržela nějaké plnění, a zároveň v rozporu s tvrzením žalobkyně sdělil, že dodávky zůstaly v zásobách, které následně buď prodali, nebo vyřadili, výše uvedené vzbuzovalo důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně předmětný náklad skutečně vynaložila.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělila svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
11. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směrem k žalobkyni podotýká, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace. Povinností účastníka je uvést v žalobě žalobní body (námitky), ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jde o jednu ze základních náležitostí žaloby týkající se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, jež je zakotvena v ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
14. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, zdůraznil, že žalobce je povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Obdobně např. v Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, publ. pod č. 572/2006 Sb. NSS, konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoliv specifikace.

15. Stejně tak nelze podle soudu účinně uplatnit žalobní bod pouhým odkazem na judikaturu soudů, která se zabývá výkladem základních zásad činnosti orgánů veřejné moci, a bez vyličení konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů, kterých se měl správce daně vůči žalobci dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, konstatovat, že bylo jednáno v rozporu s těmito zásadami.
16. S ohledem na uvedenou judikaturu soud dospěl k závěru, že v podané žalobě žalobkyně napadla postup žalovaného, který napadený platební výměr potvrdil opíraje se přitom o odlišný právní názor než správce daně, a to aniž by jí byla dána možnost na tuto změnu v řízení reagovat či to mělo oporu v předchozím úkonu správce daně, který ji nikdy nijak nevyzýval, aby upřesnila svá tvrzení k prokazatelnosti fakticity těchto nákladů či je podložila dalšími důkazy. Věcné posouzení uplatněného nákladu plynoucího z dohody o narovnání uzavřené s PAS jako nákladu, který nebyl nákladem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, žalobkyně v žalobě nenapadla.
17. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil, že žalobkyně správci dani v rámci daňové kontroly předložila fakturu evidovanou pod č. 9618 od PAS ze dne 19. 12. 2011 na částku 656 881,98 Kč včetně DPH (tj. 547 401,66 Kč bez DPH) s předmětem fakturace „*Na základě DOHODY O NAROVNÁNÍ Vám dle bodu III. 1 fakturujeme na „Doplnění bilančního měření lihu v PLP a.s. související s přípravou výroby paliva E 851“*“.
18. Žalobkyně předložila též Dohodu o narovnání uzavřenou podle § 585 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, jejímž stranami měly být žalobkyně a PAS. V jejím čl. I je uvedeno, že PAS prováděl pro žalobkyni přípravné a realizační práce v areálu společnosti PLP a.s. na stavební akci nazvané „Doplnění bilančního měření lihu v PLP a.s. související s přípravou výroby paliva E 851“. PAS tvrdí, že má za žalobkyni pohledávku v celkové výši 2 512 000 Kč, která vyplývá z realizační projektové dokumentace (zpracované v červnu 2010). Žalobkyně nerozporuje tento závazek co do důvodu, rozporuje jej však co do jeho výše. V čl. III této dohody si strany ujednaly, že podpisem dohody jsou narovnána veškerá jejich vzájemná práva a povinnosti a že žalobkyně uhradí PAS ve lhůtě jednoho měsíce od podpisu této dohody částku 656 882 Kč, ve které je zahrnuta DPH. Smlouva byla podepsána pouze blíže neuvedenou osobou za PAS dne 14. 12. 2011. K faktuře evidované pod č. 9618 od PAS ze dne 19. 12. 2011 žalobkyně uvedla, že v roce 2010 realizovala projekt E85 – úpravy v PC 08 pro společnost PLP a.s., u které dne 16. 12. 2010 nastaly účinky rozhodnutí o úpadku a dne 1. 2. 2011 byl prohlášen konkurs. Projekt nebyl z důvodu úpadku dokončen, žalobkyně však měla uzavřenou smlouvu na přípravné a realizační práce se svým subdodavatelem, kterým byl PAS. Celková smluvní cena dodávek PAS činila 2,5 milionu Kč. Dohodou o narovnání bylo domluveno, že uhrazením částky 656 882 Kč strany vyrovnávají vzájemná práva a povinnosti.
19. Výzvou ze dne 24. 3. 2025, č. j. 747751/15/2510-60561-507838, správce daně žalobkyni podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval k prokázání toho, že náklad ve výši 547 401,66 Kč byl do daňově uznatelných nákladů zahrnut v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Ve výzvě uvedl, že prověřoval vazbu uplatněného nákladu u předmětné Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zakázky na výnosy, v předloženém účetnictví však nenalezl ve zdaňovacím období roku 2011 žádnou fakturu vystavenou na PLP a.s., která by souvisela s uplatněným nákladem. Vyjádřil proto pochybnost o tom, že tento náklad žalobkyně použila k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, a že tento náklad věcně a časově souvisel se zdaňovacím obdobím v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

20. Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 19. 4. 2015 uvedla, že v červnu 2010 byla zpracována kompletní realizační projektová dokumentace na veškeré práce pro společnost PLP a.s. Smlouva o dílo byla uzavřena dne 27. 9. 2010 s termínem zahájení prací dne 29. 9. 2010 a s jejich dokončením ke dni 27. 1. 2011. Následně strany dne 29. 11. 2010 uzavřely dodatek č. 1 k této smlouvě o dílo, ve kterém byl sjednán konečný termín předání a převzetí díla dne 31. 12. 2011. Žalobkyně uzavřela smlouvu na zajištění realizace části zakázky (dodávky linky na měření lihu) se svým subdodavatelem PAS. PAS následně objednal výrobu této linky u zahraničního dodavatele. Celková hodnota dodávky linky činila 2,5 milionu Kč. V roce 2010 tedy nevznikly žádné náklady s realizací této zakázky. S ohledem na to, že dne 9. 12. 2010 byl prohlášen konkurz na majetek společnosti PLP a.s., ze zákona došlo k odstoupení od smlouvy. V důsledku odstoupení od smlouvy došlo ke vzniku zvýšených výdajů subdodavatele PAS, které by v plné výši uplatnil vůči žalobkyni. Dohoda o narovnání ze dne 5. 12. 2011 proto byla uzavřena za účelem minimalizace ztrát žalobkyně. Uzavřením se předešlo soudnímu sporu o náhradu částky 2,5 milionu Kč, což byla hodnota linky na měření lihu, kterou PAS objednala speciálně pro PLP a.s., a která proto byla zhotovována na zakázku a její využití u jiného odběratele bylo vyloučeno. Dohodou o narovnání byla PAS uhrazena část nákladů spojená s objednávkou této linky. Vztahu ke společnosti PLP a.s. bylo s insolvenčním správcem dohodnuto, že žalobkyně uplatní vůči PLP a.s. prokázané náklady z uzavřených smluv v celkové výši 2,4 milionu Kč. Tato částka základu daně byla účtována v roce 2011 do výnosů žalobkyně. Ke svému vyjádření připojila kopii dodatku ke smlouvě o dílo č. 1 ke smlouvě o dílo „E 85 úpravy v PC 08“, kopii žaloby podané ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, kterou se žalobkyně domáhala vyloučení majetku „Linka na výrobu bioethanolu“ z majetkové podstaty dlužníka PLP a.s., a kopii daňového dokladu č. 2110520599 vystaveného žalobkyní společnosti PLP a.s. na 2 400 000 Kč, podle které dle přiloženého předávacího protokolu fakturovala dodávku a montáž chlazení odpadních vod a opláštění ocelové konstrukce.
21. Při místním šetření dne 13. 5. 2011 žalobkyně uvedla, že s PLP a.s. v roce 2010 uzavřela dvě smlouvy pro jedno výrobní zařízení, smlouvu E85 ze dne 27. 9. 2010 (měřicí linka na produkty) a Flotaci (čištění odpadních vod), u které bylo se správcem konkursní podstaty dohodnuto dokončení zakázky. S ohledem na dodací lhůty subdodavatel dodal komponenty, ale firma PLP a.s. již byla v konkursu. Když se žalobkyně dozvěděla o tom, že správce konkursní podstaty nedodrží smlouvu, pokusila se se subdodavatelem PAS dohodnout na ukončení smlouvy. Proto vznikla dohoda o narovnání.
22. Žalobkyně předložila objednávku č. Li/2010/0152 ze dne 8. 11. 2010, kterou učinila u společnosti PAS jako dodavatele. V předmětu objednávky je uvedeno, že „na základě Vaší předložené nabídky č. 100601-PAS rev.0 z 06/2010 na realizaci akce ‚Doplnění bilančního měření lihu pro přípravu výroby paliva E85 v PLP a.s.‘ zpracované dle Vaší realizační dokumentace zak. č. 100601-PAS z 6/2010 a na základě předložené nabídky viz e-mail ze dne 25. 6. 2010 na realizaci akce ‚Úpravy PS80 - část MaR‘ zpracované dle realizační dokumentace společnosti INTECHA zak. č. AE034700 z 5/2010 u Vás objednáváme realizaci předmětu díla obou předložených nabídek.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

1. *Doplnění bilančního měření lihu pro přípravu výroby paliva E85 [...]*

2. *Úpravy PS80 - část MaR [...]*

Obchodní a záruční podmínky budou upřesněny návrhu SoD, který bude předložen do 46. týdne 2010.“ Sjednaná cena bez DPH byla 2 651 407 Kč, termín dodání byl 15. 12. 2011.

23. Ing. Zdeněk Skrovný, jednatel PAS, při místním šetření dne 3. 6. 2015 potvrdil spolupráci se žalobkyní. Uvedl, že pro PLP a.s. již měřiče lihu dodávali a nyní bylo třeba měřiče rozšířit. Když byla na PLP a.s. vyhlášena insolvence někdy koncem roku 2010, měli už část dodávky realizovanou, dodávky zůstaly na zásobách, co šlo, v průběhu dalších let prodali nebo vyřadili. Částka 656 000 Kč zhruba odpovídala tomu, co se stačilo pořídit. Zbytek objednávek byl zrušen. Jednalo se o měřicí přístroje na E85 - palivo. Správci daně předložil kopie objednávky č. Li/2010/0152 ze dne 8. 11. 2010, všeobecných dodacích podmínek žalobkyně, dohody o narovnání uzavřenou mezi žalobkyní a PAS, která byla podepsána za obě strany dne 5. 12. 2011, faktury ze dne 19. 12. 2011 a výpisu z účtu vedeného u Komerční banky a. s., ve kterém je ke dni 24. 1. 2012 uvedena platba žalobkyně ve výši 656 882 Kč.
24. Ve výzvě ze dne 11. 8. 2015, č. j. 1837123/15/2510-60561-507838, správce daně žalobkyni sdělil výsledky místního šetření u PAS a vyjádřil pochybnost o existenci plnění, tedy o tom, jaké plnění bylo dle dokladu č. 9618 přijato od PAS. Žalobkyni vyzval k prokázání a doložení konkrétního plnění.
25. Zástupce žalobkyně daňový poradce Ing. Luboš Šrámek k výzvě dne 26. 8. 2015 uvedl, že dohoda o narovnání s PAS byla uzavřena z důvodu, že PAS řádně zajistil dodávku měřicí linky a tato dodávka následně nebyla konkurzním správcem akceptována. Dle dohody o narovnání žalobkyně uhradila PAS náklady, které mu z tohoto titulu vznikly, jako náhradu vzniklé škody. Dne 30. 9. 2015 své vyjádření doplnil o sdělení, že finálním dodavatelem zakázky mezi žalobkyní a PAS byla společnost ze Spojených států amerických. Než bylo s PLP a.s. zahájeno insolvenční řízení, PAS provedla příslušná jednání k realizaci zakázky pro žalobkyni včetně pořízení dílčích komponent technologických zařízení apod. Ke dni zjištění úpadku PLP a.s. nebylo dílo zcela dokončeno ani dílčím způsobem předáno. Při uzavření dohody o narovnání statutární orgány žalobkyně jednaly s péčí řádného hospodáře. Náhrada dle dohody o narovnání podle něj byla kompenzací dosavadních nákladů, které PAS při plnění smluvního vztahu vznikly. Šlo o náhradu škody podle § 24 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, tedy „výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů“. Tímto zákonem byl v té době platný obchodní zákoník, přičemž odkázal i na Pokyn č. GFŘ-D-6. Uznatelnost výdaje lze posoudit i v souvislosti s § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů, který pojednává o náhradě škody vzniklé jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.
26. Protokolem ze dne 21. 10. 2015, č. j. 1720843/15/2510-60561-507838, správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, podle kterého bylo možné výdaj dle dohody o narovnání posoudit jako výdaj podle § 24 odst. 1 písm. l) či p) zákona o daních z příjmů. Nešlo ani o daňovou škodu. Rovněž neshledal souvislost s výdajem dle dohody o narovnání a částkou 2 400 000 Kč vyfakturovanou žalobkyní společnosti PLP a.s., neboť ta souvisela se Smlouvou o dílo „Flotace PS 101, PS 102“. Podle správce daně měla žalobkyně závazky vzniklé na základě dohody o narovnání s PAS možnost uplatnit u insolvenčního správce PLP a.s., což se však

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

54/2017

nestalo. Nejednalo se proto o výdaje vynaložené na příjmy. Žalobkyně tedy neprokázala, že jí náklad 547 401,66 Kč sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

27. Žalobkyně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění navrhla provedení svědecké výpovědi Ing. Zdeňka Skrovného, jednatele PAS, ke které došlo dne 13. 11. 2015. Svědek se vyjádřil k objasnění okolností týkajících se objednávky č. Li/2010/0152 ze dne 8. 11. 2010 a Dohody o narovnání ze dne 5. 12. 2011. Uvedl, že než se dozvěděli o vstupu PLP a.s. do insolvence, jejich práce na realizaci objednávky spočívala v tom, že začali objednávat komponenty, a to především ze Spolkové republiky Německo, kde mají dlouhou dodací lhůtu. Poté, co se dozvěděli o konkurzu, po žalobkyni požadovali, aby jim byly uhrazeny dodávky, které byly uhrazeny a dodány. Zároveň se zavázali co nejvíce dodávek, které byly v rozpracovanosti, zrušit u svých dodavatelů. Částka 656 882 Kč dle dohody o narovnání ze dne 5. 12. 2011 odpovídala nákladům, které již vynaložili na nákup dodávek. Žalobkyně uhradila to, co oni uhradili Němcům. Žalobkyni nic nedodali, zboží zůstalo u nich na skladě.
28. Zpráva o daňové kontrole č. j. 2339785/15/2510-605601-507838, která se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru vydaného správcem daně, byla s žalobkyní projednána 16. 12. 2015. Dne 18. 12. 2015 byl vydán dodatečný platební výměr. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně dospěl ke stejnému závěru jako v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, tedy že žalobkyně neprokázala, že jí náklad 547 401,66 Kč sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to ze dvou důvodů. Prvním důvodem byla – stejně jako v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – skutečnost, že žalobkyně závazky vzniklé na základě dohody o narovnání s PAS neuplatnila u insolvenčního správce PLP a.s. Druhým důvodem byla skutečnost, že mezi žalobkyní a PAS nedošlo na základě objednávky č. Li/2010/0152 k žádnému plnění. Tato skutečnost byla zjištěna nejprve v rámci provedeného místního šetření a následně potvrzena svědeckou výpovědí Ing. Skrovného provedenou až po seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění.
29. Žalobkyně dodatečný platební výměr napadla včasným odvoláním. Žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování ani nečinil žádný úkon vůči žalobkyni. Dne 20. 2. 2017 vydal napadené rozhodnutí.
30. Judikatura k výkladu § 92 daňového řádu dovodila, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

54/2017

původní tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

31. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
32. V tomto daňovém řízení nebylo v rámci odvolacího řízení prováděno dokazování a žalovaný při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu. Ustanovení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu proto není na věc aplikovatelné. Je proto třeba se zabývat tím, zda na postup žalovaného nedopadá § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu. Jejím výkladem se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, v návaznosti na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, Strojmetal, publ. pod č. 12674/2020 Sb. NSS. Konstatoval přitom, že její „čistě jazykový výklad sice navozuje dojem, že pokud žalovaný jako odvolací správní orgán nezmění výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil. Takový výklad by však byl v rozporu se smyslem daného ustanovení, které má zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí odvolacími orgány. [...]
33. Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal). [...]
34. Po zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
35. Již bylo konstatováno, že v projednávané věci žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy, při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu, vůči žalobkyni neučinil žádné úkony a rozhodnutí správce daně potvrdil. Přesto však nejen ustanovení § 115 odst. 2 věty první, ale ani ustanovení § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu není na věc aplikovatelné. Soud totiž nesdílí názor žalobkyně, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání dospěl k „odlišnému právnímu názoru“ o uznatelnosti předmětného výdaje ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.
36. V první řadě je třeba konstatovat, že oba správci daně dospěli k závěru, že výdaj spojený s Dohodou o narovnání uzavřenou mezi žalobkyní a PAS dne 5. 12. 2011 nebyl výdajem Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že právní názor, na jehož základě žalovaný potvrdil odvoláním napadený dodatečný platební výměr, je skutečně založen na tom, že v souvislosti s uzavřenou dohodou o narovnání přetrvávaly pochybnosti o provedených úkonech ze strany PAS a nebylo prokázáno žádné konkrétní plnění ze strany PAS. Mylné je však tvrzení, podle kterého jde o odlišný právní názor, než který zaujal správce daně. Správce daně totiž tento názor zaujal také a i v tomto směru vedl dokazování, a to zejména při místním šetření a následné svědecké výpovědi Ing. Z. S., jednatele PAS, a žalobkyni v tomto směru vyzýval, kdy lze poukázat zejména na výzvu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 1837123/15/2510-60561-507838, ve které žalobkyni zároveň sdělil výsledky místního šetření u PAS a vyjádřil pochybnost o existenci plnění, tedy o tom, jaké plnění bylo dle dokladu č. 9618 přijato od PAS. Zejména však svůj závěr o tom, že mezi žalobkyní a PAS nedošlo na základě objednávky č. Li/2010/0152 k žádnému plnění, uvedl ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2339785/15/2510-605601-507838, se kterou žalobkyni seznámil a která se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění jím vydaného dodatečného platebního výměru. Právě vztah vzniklý z této objednávky přitom následně byl předmětem dohody o narovnání.

37. Jakkoli tedy správce daně ve zprávě o daňové kontrole svůj závěr o tom, proč nebylo možné předmětný výdaj posoudit podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, odůvodnil i další skutečností, konkrétně že žalobkyně závazky vzniklé na základě dohody o narovnání s PAS neuplatnila u insolvenčního správce PLP a.s., jako důvod svého rozhodnutí uvedl i to, že nebylo prokázáno žádné konkrétní plnění ze strany PAS. Tento důvod ob stojí jako samostatný, neboť sám vede k závěru o tom, že výdaj nelze podřadit pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tento důvod v napadeném rozhodnutí následně rozvinul a argumentačně prohloubil. Takovýto postup není v rozporu se zákonem, když je vhodné zmínit, že na rozhodnutí správců daně obou stupňů je v rámci soudního přezkumu pohlíženo jako na jeden celek. Precizace odůvodnění správce daně stejně jako opření se pouze o jeden ze dvou na sobě nezávislých důvodů, na jejichž základě správce daně rozhodl napadeným způsobem, není ve vztahu k žalobkyni nepřipustným překvapivým postupem, proti kterému se nemohla bránit v odvolání. To, že v podaném odvolání nenapadla tento závěr správce daně, jde výhradně k její tíži.
38. Soud znovu připomíná, že s ohledem na vymezení žalobních bodů nepřezkoumával samotné posouzení věci žalovaným, a to po stránce skutkové ani právní. V řízení se zabýval výhradně procesním postupem správců daně, neboť pouze to žalobkyně žalobou napadla.
39. Soud proto uzavřel, že právní názor žalovaného nebylo možné ve vztahu k žalobkyni považovat za překvapivý. Rovněž nepřisvědčil námitce, podle kterého nebyla žalobkyně správcem daně vyzývána k prokázání konkrétního plnění ze strany PAS. Žalobu proto vyhodnotil v mezích včas uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

Ústí nad Labem 25. listopadu 2020

Mgr. Václav Trajer
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)