



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 Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **ENERGO-MARKET service s. r. o.**, IČO: 24127094,
sídlem V Zářezu 902/4, Jinonice, 158 00 Praha 5,
zastoupená daňovým poradcem Martinem Černým,
sídlem Liberecká 10, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2016, č. j. 44862/16/5200-10421-709052,

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 prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 10. 2016, č. j. 44862/16/5200-10421-709052, kterým bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Litoměřicích, (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 2. 2016, č. j. 185794/16/2507-50521-506936, kterým byla žalobkyni stanovena v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k přímé úhradě daň ve výši 428 172 Kč. Současně se žalobkyně domáhala zrušení prvostupňového rozhodnutí a přiznání náhrady nákladů řízení.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že daňová kontrola probíhala pouze formálně a správce daně si v průběhu daňové kontroly nevyžádal účetnictví žalobkyně ani žádný jiný důkaz. Dále žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 161/2014-42 s tím, že formálně perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce. Žalobkyně zdůraznila, že je povinností správce daně v souladu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Žalobkyně namítala, že správce daně vůbec neprovéřoval, jestli byly práce provedeny a jestli byly uhrazeny. Z toho dovozovala, že v rámci daňové kontroly nebylo jednoznačně prokázáno, o jaké konkrétní práce se jednalo a jestli byly uhrazeny. Tím bylo dle žalobkyně porušeno její právo na spravedlivý proces.

Vyjádření žalovaného

3. K námitce, že si správce daně nevyžádal žádné podklady, žalovaný uvedl, že souběžně s daňovou kontrolou na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti probíhala u žalobkyně kontrola na dani z příjmů právnických osob, která byla zahájena o několik měsíců dříve. Správce daně tedy měl k dispozici účetnictví žalobkyně, prvotní doklady i výstupy z účetnictví. Proto nepožadoval správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti opakovaně předložit veškeré účetní doklady a písemnosti. Tento postup byl dle názoru žalovaného v souladu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu a zásadou hospodárnosti zakotvenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně volil takové prostředky, které žalobkyni co nejméně zatěžovaly a nezpůsobovaly jí zbytečné náklady, když po ní nepožadoval opakovaně předložit doklady, které již měl k dispozici z jiného postupu.
4. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně byla opakovaně vyzvána k předložení důkazních prostředků vztahujících se ke službám fakturovaným Ing. R. D. Žalobkyně však na tyto výzvy nereagovala.
5. K poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 161/2014-42 žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, z jakého důvodu žalobkyně na tento rozsudek odkazuje. Uvedl, že formulace, na kterou žalobkyně odkazovala, není v uvedeném rozsudku závěrem soudu, ale jde o součást vyjádření Odvolacího finančního ředitelství ke kasační stížnosti stěžovatele. Dále pak žalovaný uvedl, že předmětné závěry, na něž žalobkyně odkazuje, nejsou v její prospěch a nijak nepodporují její tvrzení. Žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že správce daně vedl oprávněně důkazní řízení, měl-li pochybnosti o tvrzení stěžovatele, když ten byl povinen své tvrzení prokázat, a tím pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalovaný zdůraznil, že pokud by se závěry tohoto rozsudku vztáhly na předmětné řízení, potvrzovaly by postup správce daně v tom smyslu, že pokud měl správce daně pochybnosti o charakteru služeb poskytovaných Ing. R. D., měl právo žalobkyni vyzvat k jejich odstranění, a bylo pak na žalobkyni, aby prokázala svá tvrzení, a tím odstranila pochybnosti správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. K námitce, že správce daně neproověřil, zda byly předmětné práce uskutečněny, a že dle § 92 odst. 2 daňového řádu je povinností správce daně zjišťovat skutečnosti co nejúplněji, žalovaný odkázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zdůraznil, že správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb, ovšem správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. V daňovém řízení se na rozdíl od trestního řízení neuplatňuje zásada vyhledávací. Zásadní důkazní břemeno nese daňový subjekt. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních.
7. Ve vztahu k námitce neproověření uskutečnění předmětných služeb žalovaný uvedl, že samotné faktické uskutečnění předmětných prací nebylo v daňovém řízení nijak zpochybněno, pouze byl posuzován jejich charakter. Uhrazení těchto služeb navíc žalovaný posuzoval v rámci odvolacího řízení, kde z účetního deníku bylo zjištěno, že faktury číslo 1307, 1304, 13002, 13001 byly uhrazeny v roce 2013. V roce 2013 nebyla uhrazena pouze faktura číslo 1306, ovšem to dle žalovaného nic nemění na skutečnosti, že za měsíc listopad, kdy byla faktura zaúčtována, měla žalobkyně povinnost srazit a odvést zálohu na daň ze závislé činnosti.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.
9. 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.
10. Žalobkyně namítala, že daňové orgány si v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nevyžádaly účetnictví žalobkyně a rozhodovaly tak bez potřebných podkladů. Z obsahu správního spisu vyplývá, že u žalobkyně byla v rámci ústního jednání, o kterém byl vyhotoven protokol ze dne 8. 10. 2014, č. j. 2051521/14/2507-05403-507114, zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až srpen a říjen až prosinec roku 2013. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 12. 2014, č. j. 2320407/142507-60562-507114, pak vyplývá, že v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až srpen a říjen až prosinec roku 2013 předala žalobkyně správci daně své účetnictví za rok 2013, a to včetně faktur přijatých a vydaných. V rámci ústního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jednání, o kterém by vyhotoven protokol ze dne 29. 7. 2015, č. j. 1778139/15/2507-60561-507317, byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013. V tomto protokole je výslovně uvedeno, že v jiném daňovém řízení – daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 - byly v účetnictví žalobkyně zjištěny faktury od jednatele daňového subjektu Ing. R. D., a to faktura č. 1307 ze dne 5. 12. 2013 v celkové výši 65 230 Kč, faktura č. 1306 ze dne 15. 11. 2013 v celkové výši 665 500 Kč, faktura č. 1304 ze dne 15. 6. 2013 v celkové výši 185 000 Kč, faktura č. 13002 ze dne 15. 2. 2013 v celkové výši 145 200 Kč a faktura č. 13001 ze dne 1. 2. 2013 v celkové výši 3 630 Kč. V rámci téhož ústního jednání byla žalobkyně vyzvána k předložení veškerých písemností a dokladů, včetně smluv, vztahujících se ke službám fakturovaným Ing. R. D. žalobkyni v roce 2013 výše uvedenými fakturami.

11. Z obsahu správního spisu tedy dle soudu jednoznačně vyplývá, že daňové orgány v době řízení měly k dispozici účetnictví žalobkyně, které si vyžádaly v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Nebylo tedy nutné si opakovaně vyžadovat předložení účetnictví žalobkyně i v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, když je správce daně měl k dispozici. V rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pak správce daně poukázal na zcela konkrétní faktury a vyzval žalobkyni k předložení veškerých písemností a dokladů vztahujících se ke službám fakturovaným Ing. R. D. žalobkyni uvedenými fakturami. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že námitka žalobkyně, že předmětná daňová kontrola probíhala pouze formálně a správce daně si nevyžádal účetnictví žalobkyně ani žádný jiný důkaz, je zcela nedůvodná.
12. Ve své druhé námitce žalobkyně namítala, že skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nebyly zjištěny v úplnosti, neboť správce daně vycházel pouze z písemných dokladů a nebylo prokázáno, jaké práce Ing. R. D. pro žalobkyni provedl a zda byly uhrazeny. Tato námitka dle soudu úzce souvisí s rozvržením důkazního břemene v rámci daňového řízení.
13. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 a § 5 daňového řádu.

14. V ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je uvedeno, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy za práci společníka společnosti s ručením omezeným. Z obsahu správního spisu vyplývá, že jediným společníkem a jednatelem žalobkyně byl v rozhodném období Ing. R. D. Na výzvu obsaženou v protokolu o zahájení daňové kontroly reagovala žalobkyně pouhým sdělením, že veškeré fakturované práce od jednatele Ing. R. D. byly projektové práce. Ve výzvě ze dne 25. 8. 2015, č. j. 18992238/15/2507-60561-507317, správce daně uvedl, že mimo jiné proto, že Ing. R. D. jako podnikající fyzická osoba nemá jako předmět podnikání zapsány projektové práce, k fakturovaným pracím nebyly předloženy žádné doklady ani písemnosti a na fakturách č. 1304, 13002 a 13001 je uveden jako druh služby montážní práce, vznikla správci daně pochybnost o tom, že výše uvedené fakturované částky byly jednatelem žalobkyně vyplaceny za služby, kterými Ing. D. vyvíjel vlastní podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění s tím, že pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se v souladu s § 6 zákona o daních z příjmů o závislou činnost jednatele společnosti s ručením omezeným. Předmětnou výzvou tedy správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že předmětné částky byly žalobkyní vyplaceny jejímu jednatelem za služby, které nesouvisí s předmětem podnikání žalobkyně, a že se jednalo o činnost vykonávanou pro žalobkyni, která nepředstavuje její běžnou činnost vyplývající z jejího předmětu činnosti. Na tuto výzvu žalobkyně nijak nereagovala. Neprokázala tedy v rámci daňové kontroly, že předmětné částky byly Ing. R. D. vyplaceny za služby, které nesouvisí s jejím předmětem činnosti.
15. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně konstatoval, že *„příjem z činnosti uskutečňované jednatelem pro společnost je příjmem, ohledně něhož je pro daňové účely ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů stanovena legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, jež není závislou. Není proto rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou, či nikoli. Není ani rozhodné, na základě jakého oprávnění byla tato činnost vykonávána a jakého právního titulu bylo pro spolupráci obou stran využito. Pod legislativní zkratkou práce jednatele společnosti s ručením omezeným pro společnost je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoliv činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti této společnosti.“* S ohledem na neodstranění vyjádřených pochybností správce daně uzavřel, že částky vyplacené Ing. R. D. výše uvedenými fakturami byly pro Ing. R. D. příjmem ze závislé činnosti a žalobkyně měla z těchto částek vypočítat a odvést zálohu na daň ze závislé činnosti.
16. Žalobkyně ani v rámci odvolání proti platebnímu výměru neuvedla žádné skutečnosti a nepředložila žádné důkazy, kterými by mohly být odstraněny pochybnosti daňových orgánů.
17. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k jednoznačnému závěru, že správce daně vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti týkající se správnosti postupu žalobkyně při posouzení charakteru částek vyplacených jejímu jednatelem. Tyto své pochybnosti správce daně řádně odůvodnil. S ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení přešlo důkazní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

břemeno na žalobkyni, na níž bylo, aby prokázala, že předmětné částky byly jejímu jednateři vyplaceny za služby, které nesouvisely s jejím předmětem podnikání či za činnosti, které nepředstavují běžnou činnost žalobkyně vyplývající z předmětu činnosti žalobkyně. V tomto směru zůstala žalobkyně zcela pasivní. Neunesla tak své důkazní břemeno, které jí tížilo. Námitka žalobkyně, že některé skutečnosti nebyly ze strany daňových orgánů dostatečně prokázány, tak je zcela nedůvodná. Stejně tak je zcela nedůvodná námitka žalobkyně, že daňové orgány vycházely pouze z písemných dokladů, když žalobkyně k prokázání správnosti svého postupu žádné důkazy nepředložila, ani nenavrhla jejich provedení.

18. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitky žalobkyně jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
19. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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 20. dubna 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)