



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: L.S.**, bytem ..., *zastoupeného Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem Guldenerova 547/4, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **28. 4. 2016, čj. 18571/16/5200-10421-709063**, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, čj. 19389/16/5200-10421-709063,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 60.165,- Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12.033,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 4. 6. 2015, čj. 1264099/15/2309-50523-401602, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2016, čj. 18571/16/5200-10421-709063, ve znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 5. 2016, čj. 19389/16/5200-10421-709063].

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

II. Žalobní body

A) Napadené rozhodnutí je zmatečné pro opakované nesprávné označení rozhodnutí, o kterém žalovaný v odvolacím řízení rozhodoval: Ve výroku napadeného rozsudku [správně: rozhodnutí] žalovaný označil rozhodnutí, které potvrzuje, jako rozhodnutí „Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Rokycanech, č.j. 1264099/15/2309-50523-401602 ze dne 4. 6. 2015.“. Žalobce podával odvolání proti rozhodnutí stejného čísla jednacího a vydanému téhož dne, avšak jiným správcem daně, Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, Územním pracovištěm v Kralovicích. Žalobce se původně domníval, že u žalovaného došlo k písařské chybě. Dne 23. 5. 2016 přijal do datové schránky rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č.j. 19389/16/5200-10421-709063, o opravě zřejmých nesprávností, v němž žalovaný uvádí, že text: „... Územní pracoviště v Kralovicích ...“ nahrazuje textem „... Územní pracoviště v Rokycanech ...“. Žalovaný tak i v druhém svém rozhodnutí v předmětné věci, ve kterém se pokusil opravit zřejmé nesprávnosti napadeného rozhodnutí, potvrzuje, že rozhodnutí, které potvrzuje, je rozhodnutím vydaným Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, Územním pracovištěm Rokycany. Podle § 102 odst. 1 písm. a) daňového řádu je označení správce daně, který rozhodnutí vydal, jeho obligatorní náležitostí. Vůči žalobci nevydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Rokycanech, žádné rozhodnutí, proto je nemohl žalovaný potvrdit. Vzhledem ke skutečnosti, že i přes vydané rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností zůstává v napadeném rozhodnutí označen jako subjekt, který vydal potvrzované rozhodnutí, jiný správce daně, než ten, který vydal rozhodnutí, jež žalobce napadl odvoláním, činí tato vada napadené rozhodnutí nesprávným, zmatečným a i nicotným ve smyslu § 105 daňového řádu. Je nezadatelným subjektivním právem žalobce, aby o jeho věcech rozhodovaly orgány finanční správy rozhodnutími, která nejsou postižena vadami. Navíc skutečnost, která pochybením žalovaného nastala, uvádí žalobce do stavu právní nejistoty, kdy nemá na jisto dáno, zda o jeho odvolání bylo žalovaným rozhodnuto či nikoli. Tento stav krátí žalobce na právu na spravedlivý proces a činí napadené rozhodnutí nezákonným.

B) Žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, které bylo pro nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelné: Mezi žalobcem a správcem daně je sporný daňový výdaj ve výši 102.782,- Kč z přijaté faktury označené interním číslem F/450.

Správce daně seznámil žalobce se svými závěrem o tom, že částku 102.782,- Kč z přijaté faktury F/450 nepovažuje za daňový výdaj. Žalobce se k této věci podrobně písemně vyjádřil ve svém podání ze dne 21. 5. 2015, v němž sdělil konkrétní argumenty, pro které považuje posouzení tohoto výdaje jako nedaňového za nesprávné. Správce daně na tyto argumenty žalobce reagoval v protokolu ze dne 2. 6. 2015, č.j. 1220682/15/2309-60562-401748, v bodu 1., nikoli již však ve zprávě o daňové kontrole z téhož dne. Podle názoru žalobce tím správce daně postihl napadené rozhodnutí vážnou vadou, neboť zpráva o daňové kontrole, ve které absentuje odůvodnění, jak se správce daně vypořádal s námitkami žalobce, s úvahami, jakými se řídil při hodnocení důkazů, o které důkazy opřel svá skutková zjištění

apod., není řádně odůvodněna v souladu s § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole, z které vychází rozhodnutí správce daně, tyto náležitosti neobsahuje. Žalovaný na tuto odvolací námitku žalobce reagoval v napadeném rozhodnutí tím, že žalobce byl seznámen s plnou argumentací správce daně v protokolu čj. 1220682/15/2309-60562-401748, a argumentuje i odkazem na tento protokol na str. 7 zprávy o daňové kontrole. Z těchto důvodů neshledal žalovaný odvoláním napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Žalobce namítá, že právní posouzení otázky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně, učiněné žalovaným, je nesprávné. Za odůvodnění dodatečného platebního výměru se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle odst. 4 téhož ustanovení v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu obsahuje zpráva o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Pojem protokol definuje ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu: jde o listinu o ústních podáních a jednáních při správě daní. Protokol je tedy listinou svého druhu, která nemůže nahrazovat nebo doplňovat zprávu o daňové kontrole, byť podle § 88 odst. 1 daňového řádu zpráva o daňové kontrole odkazuje na protokoly a úřední záznamy. Žalovaný [zřejmě: žalobce] je přesvědčen, že v rámci práva na spravedlivý proces má právo seznat celé odůvodnění rozhodnutí, resp. závěrů správce daně o zjištěních při daňové kontrole, včetně vypořádání se s námitkami a argumentací daňového subjektu na svoji obranu, z jednoho dokumentu – ze zprávy o daňové kontrole, a není povinen si odůvodnění sestavovat z vícera dokumentů – ze zprávy o daňové kontrole a v ní uváděných protokolů.

Žalovaný měl rozhodnutí správce daně zrušit pro nepřezkoumatelnost. Tím, že tak neučinil a potvrdil nepřezkoumatelné rozhodnutí, zkrátil žalobce na jeho právu na spravedlivý proces, a potíhl vadou, spočívající v nepřezkoumatelnosti, i své vlastní rozhodnutí.

C) Žalovaný rozhodl věcně nesprávně, když jeho závěry jsou v logickém rozporu s výsledky provedeného dokazování, a potvrdil správnost rozhodnutí správce daně, které trpělo stejnou vadou: Žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, přestože obsahuje vadné posouzení daňové uznatelnosti částky 102.782,- Kč, která představuje část úhrady přijaté faktury označené interním číslem F 450.

Žalobce nepopírá, že osoba, která mu vedla účetnictví, pochybila, když mu o příjmech a výdajích účtovala v částkách obsahujících i DPH. K tomu považuje žalobce za nutné poukázat na skutečnost, že v době od 25. 11. 2009 do 15. 6. 2012 u něho probíhala daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2006, v době od 29. 11. 2010 do 22. 10. 2013 u něho probíhala daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a v době od 29. 11. 2010 do 3. 4. 2013 u něho probíhala daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Ve všech těchto zdaňovacích obdobích osoba, která mu daňovou evidenci vedla, v ní evidovala příjmy a výdaje v částkách obsahujících DPH. Přes několik roků trvající soustavné

daňové kontroly však správce daně daňovému subjektu tuto chybu nevytkl. Daňový subjekt tak neměl důvod pochybovat, že při vedení své daňové evidence používá nesprávnou metodu.

Předmětná faktura byla vystavena dne 30. 9. 2009 na částku 540.958,- Kč + DPH v částce 102.782,- Kč, celkem tedy na částku 643.740,-Kč splatnou dne 13. 1. 2010. Daňový subjekt tuto fakturu hradil ve dvou dílčích platbách. První platbu v částce 300.000,- Kč uskutečnil v roce 2009, druhou platbu v částce 343.740,- Kč uskutečnil v roce 2010. Částku 343.740,- Kč uplatnil daňový subjekt jako daňový náklad roku 2010, tj. v kontrolovaném období. Správce daně tuto částku ponižuje o 102.782,- Kč, která je shodná jako DPH z fakturované částky, a tvrdí, že tuto částku uplatňuje jako daňový výdaj duplicitně, jak ve zdaňovacím období roku 2009, tak ve zdaňovacím období roku 2010. Daňový subjekt považuje tuto argumentaci žalovaného za nesprávnou a i za nesrozumitelnou, alespoň nesrozumitelnou pro žalobce.

Žalobce opakuje své vysvětlení rozdělení jednotlivých dílčích složek platby předmětné faktury: *a)* V roce 2009 zaplatil žalovaný [zřejmě: žalobce] na fakturu částku 300.000,- Kč. Tuto skutečnost žalovaný nerozporuje; *b)* Za zdaňovací období prosinec 2009 (DPH) uplatnil žalobce jako daň na výstupu DPH z faktury F 450. Rovněž tuto skutečnost správce daně ani žalovaný nepopírají; *c)* Za rok 2009 uplatnil žalovaný [zřejmě: žalobce] jako daňový výdaj jím zaplacenou částku 300.000,- Kč z přijaté faktury F 450. I v roce 2009 vedl žalobce svoji daňovou evidenci tak, že příjmy i výdaje evidoval v částkách, které v sobě obsahovaly i DPH; *d)* Žalobce tvrdil, že při placení faktury hradil nejprve na DPH a ve zbytku na jistinu pohledávky. Toto tvrzení byl žalobce připraven prokázat navrženým výsledkem svědka P. R., který správce daně neprovedl, neboť jej nepovažoval za významný pro posouzení věci. Žalovaný ve vztahu k tomuto důkaznímu návrhu zcela nedůvodně argumentuje „věrohodností“ důkazního prostředku, tedy aniž by blíže vysvětlil důvody, které ho vedou k posouzení osoby navrženého svědka jako osoby nevěrohodné. Na více místech odůvodnění napadeného rozhodnutí užívá tento pojem; *e)* Argumentace žalobce o tom, jaké dílčí části jednotlivých složek fakturované částky hradil, je logická. Kromě jiného je logika této argumentace dána i tím, že vystavce faktury jako právnická osoba byl povinen odvést DPH již na základě vystavení faktury (daňového dokladu) žalobci, bez ohledu na skutečnost, zda vystavená faktura byla či nebyla zaplacená. Proto je v obchodních vztazích obvyklou praxí, že při částečné úhradě závazku mezi plátcí DPH se nejprve se hradí na tuto daň a teprve poté na jistinu; *f)* Správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích nevyvrátili obranu žalobce, že DPH z předmětné faktury bylo uhrazeno v roce 2009 a v roce 2010 bylo hrazeno výhradně na jistinu, a tedy částka 343.740,- Kč, kterou zaplatil žalobce v roce 2010, byla výhradně platbou na jistinu pohledávky (na základ daně), nikoli na DPH. Proto měl správce daně uznat jako daňový výdaj celou částku 343.740,- Kč, nikoli ji ponižovat o částku 102.782,- Kč.

Žalovaný (a správce daně) při své argumentaci pro neuznání částky 102.782,- Kč vycházejí z pouhé jejich fikce, opírající se o definici daňového výdaje, danou § 24 odst. 1 ZDP, resp. o negativní vymezení daňového výdaje, kterým není mimo jiné daň z přidané hodnoty, pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na její odpočet. Na základě své fiktivní konstrukce tvrdí správce daně a žalovaný, že pokud žalobce uplatnil v roce 2009 jako svůj daňový výdaj částku 300.000,- Kč, uplatnil ji jako část jistiny pohledávky bez DPH, neboť DPH nemůže být daňovým výdajem. Správce daně a žalovaný však zcela pomíjejí možnost,

že by daňový subjekt uplatnil daňový výdaj v roce 2009 nesprávně, že by za něj považoval i onu DPH. Dávají tak přednost své uměle vytvořené fiktivní konstrukci před důkazy o skutečném stavu. V důsledku tohoto nesprávného postupu správce daně a žalovaný postihují žalobce za možné nesprávné přiznání daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 tím, že mu doměřují daň z příjmů za rok 2010 (v částce představující spornou částečnou platbu faktury F 450). Tento postup obou orgánů finanční správy je nesprávný a nezákonný. Možnost daňové kontroly a s tím souvisejícího dodatečného vyměření daně je dána vymezením kontrolovaného období a kontrolované daně v rámci zahájení daňové kontroly. V daném případě správce daně kontroloval zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. V rámci tohoto vymezení kontroly nemohl správce daně činit skutkové a právní závěry o charakteru daňového výdaje uplatněného žalobcem v roce 2009. Tím, že tak správce daně a žalovaný činili, postihli řízení závažnou vadou, která spočívá v tom, že jimi uváděná skutková zjištění o charakteru platby částky 343.740,- Kč v roce 2010 jsou v logickém rozporu s provedenými důkazy. To činí napadené rozhodnutí žalovaného nezákonným, neboť žalovaný hodnotí provedené důkazy v rozporu se zásadami pro jejich hodnocení stanovenými v § 8 daňového řádu.

D) Shora namítaná pochybení žalovaného vedla k neoprávněnému zásahu do žalobcovy majetkové sféry, kdy mu byla uložena povinnost zaplatit dodatečně vyměřenou daň ve vyšší výši, než jaká je žalobcova povinnost při správném posouzení věci.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

K bodu **A)** žaloby žalovaný uvedl, že předmětné rozhodnutí je zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Ve výroku rozhodnutí o odvolání je rozhodnutí prvoinstančního správce daně jednoznačně identifikováno, neboť je označeno pod správným číslem jednacím, správným datem vydání, obsahuje rovněž správně uvedené částky doměřené daně a zákonné povinnosti uhradit penále. Rovněž je v něm správně uveden správce daně, neboť v současné soustavě finanční správy jím je finanční úřad, nikoliv jeho územní pracoviště. K přezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003. I když jsou zde vymezeny důvody nesrozumitelnosti soudního rozhodnutí, závěry vzešlé z tohoto rozhodnutí soudu vzhledem k jejich znění i smyslu lze aplikovat i na rozhodnutí správních orgánů. Lze tak uzavřít, že rozhodnutí o odvolání je zcela přezkoumatelné. Podmínky nicotnosti rozhodnutí jsou upraveny v § 105 odst. 2 daňového řádu, z něhož vyplývá, že nicotnost rozhodnutí je důsledkem některých vad, které způsobují, že již nelze vůbec hovořit o rozhodnutí, právě proto se zjišťuje z moci úřední a prohlašuje kdykoliv, a to s účinky *ex tunc*. V případě nicotných rozhodnutí nemá jít o případy rozhodnutí vadných z důvodu „pouhé“ nezákonnosti nebo věcné nesprávnosti, neboť takové vady rozhodnutí jsou odstranitelné, ale o natolik intenzivní vady, že již takový akt nelze vůbec za rozhodnutí považovat, a proto nelze nicotnost napravit změnou nebo zrušením rozhodnutí. Správce daně rozhodnutím nicotnost pouze prohlásí (autoritativně ji potvrdí). Nicotnost (nulita) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí – jde o nejzávažnější a současně nezhojitelné vady. Nicotné rozhodnutí není běžným nezákonným rozhodnutím, ale „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Ohledně nicotnosti správních aktů se žalovaný dovolává i

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 1 Afs 6/2005-65. Dále žalovaný probírá jednotlivé důvody nicotnosti rozhodnutí upravené v § 105 odst. 2 daňového řádu. K tomuto žalobnímu bodu žalovaný uzavírá, že pouhá zřejmá nesprávnost označení územního pracoviště je sice chyba žalovaného, která ovšem nemůže způsobit nezákonnost, zmatečnost a ani nicotnost zmíněného rozhodnutí.

K bodu **B)** žaloby se žalovaný vyjádřil tak, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole. Náležitosti zprávy o daňové kontrole jsou upraveny v § 88 odst. 1 daňového řádu, podle kterého zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy mimo jiné i o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu. Podle ustálené judikatury je rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné, pokud je z něj patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a je v něm vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými. Rozhodnutí, resp. jeho odůvodnění, musí být dále dostatečně přesvědčivé. Z přezkoumatelného rozhodnutí musí být zřejmé, podle které právní normy správní orgán rozhodoval a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být dále určitelné, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní či skutkovou argumentaci účastníka řízení uplatněnou v odvolání a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, čj. 9 Afs 10/2011-92).

Žalovaný uvádí, že správce daně zástupce žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění čj. 1084395/15/2309-60562-401748). Správce daně seznámil zástupce žalobce taktéž se svým stanoviskem k vyjádření zástupce žalobce k této plné verzi (viz protokol čj. 1220682/15/2309-60562-401748) se závěrem, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a že správce daně přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole. Výše uvedené pak stvrdil zástupce žalobce svým podpisem předmětných listin (u protokolu o ústním jednání a zprávy o daňové kontrole). Tuto skutečnost zkonstatoval správce daně na str. 7 zprávy o daňové kontrole čj. 1223304/15/2309-60562-401748, která tak s použitím odkazu na protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění čj. 1084395/15/2309-60562-401748 netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatečné odůvodnění. Správce daně v citovaných písemnostech seznámil žalobce s úplnou argumentací svého postupu a námitka, že se žalobce neměl možnost seznámit se s úvahami správce daně, týkajícími se posouzení charakteru uvedené platby, se tak jeví bezpředmětná. Žalovaný je co se přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání přesvědčen, že se věcně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce. Rovněž i odvoláním napadené rozhodnutí je odůvodněno v souladu s daňovým řádem.

K bodu **C)** žaloby se žalovaný vyslovil tak, že v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daň z převodu nemovitosti, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, a daň z nemovitosti, jen pokud byly zaplacený, a dále také ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedeným v § 25. Dle pokynu D-300 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP v části k § 24 odst. 2 je v bodě 5 uvedeno, že ostatními daněmi je také daň

z přidané hodnoty (dále také „DPH“), pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji a v případě, že plátce daně neuplatnil nárok na odpočet podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětná faktura byla vystavena dne 30. 9. 2009 na celkovou částku 643.740,- Kč, z čehož 102.782,- Kč tvořila daň z přidané hodnoty. Tato faktura byla žalobcem uhrazena ve dvou částech, přičemž první úhrada byla provedena dne 30. 12. 2009 ve výši 300.000,- Kč a druhá dne 7. 1. 2010 ve výši 343.740,- Kč. Obě tyto částky byly v plné výši zahrnuty do výdajů ovlivňujících základ DPFO, neboť žalobce v obou zdaňovacích obdobích vedl svoji daňovou evidenci způsobem, kdy do výdajů i příjmů zahrnoval částky včetně DPH (viz sdělení žalobce ze dne 13. 2. 2015 zaevidované pod čj. 389366/15/2309-60562-401748). Zároveň žalobce doložil, že součástí daňového přiznání k DPH za prosinec 2009 bylo přijaté plnění v evidenci žalobce označené F 450 ve výši 540.958,- Kč bez DPH a DPH 102.782,- Kč (viz příloha sdělení ze dne 6. 1. 2015 zaevidovaná pod čj. 155189/15/2309-60562-401748).

Dne 25. 11. 2013 byl protokolem čj. 1689920/13/2309-05402-401355 správcem daně zahájena daňová kontrola. Žalobce se v průběhu daňové kontroly v podání ze dne 1. 7. 2014, zaevidovaném pod čj. 1355138/14, vyjádřil, že zaplacená daň z přidané hodnoty byla žalobcem zahrnuta do výdajů ovlivňujících základ daně. V kontrolovaném zdaňovacím období roku 2010 byla do daňových výdajů v souvislosti s dotčenou fakturou uplatněna částka ve výši 343.740,- Kč (platba v hotovosti dne 7. 1. 2010). Dle sdělení žalobce ze dne 5. 1. 2015, zaevidovaného pod čj. 151198/15, se jednalo o doplatek faktury a částka uplatněná do výdajů v roce 2010 DPH neobsahovala. Pro účely DPH byla faktura zaúčtována do DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2009. V návaznosti na pochybnosti vzešlé ze sdělení žalobce ze dne 5. 1. 2015 vyzval správce daně žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2015, čj. 267306/15/230960562-401748, aby prokázal a doložil, že součástí výdajů, ovlivňujících základ daně za zdaňovací období roku 2009, je zaplacená DPH z předmětné faktury. Dne 13. 2. 2015 zaslal žalobce odpověď na výše uvedenou výzvu, zaevidovanou pod čj. 389366/15/2309-60562-401748. Zde žalobce uvedl: „Součástí výdajů ovlivňujících základ daně z příjmů daňového subjektu za zdaňovací období roku 2009 je i částka 102.782,- Kč, která představuje zaplacenou daň z přidané hodnoty z faktury číslo 2009264, vystavené obchodní společností P. R. s.r.o., IČ: ..., protože při částečné platbě této faktury, uskutečněné v roce 2009, daňový subjekt daň z přidané hodnoty dodavateli zaplatil, a i v roce 2009 vedl daňovou evidenci tak, že do příjmů a výdajů zahrnoval částky včetně DPH.“. V návaznosti na to navrhl provést jako důkazy evidenci přijatých faktur, výslech svědka P. R. (zaměstnanec žalobce s pracovním zařazením „ředitel“), který provedl údajně obě platby při úhradě předmětné faktury a může se tak vyjádřit, co bylo jeho vůlí platit, tj. jaké složky fakturované částky při jednotlivých platbách hradil. K tomu žalobce uvedl, že v rámci jeho podnikání je u něj běžnou praxí, že pokud platí závazek částečně, přičemž věřitel je plátcem DPH, platí vždy prvně DPH. Posledním důkazem navrhl žalobce daňové přiznání k DPH za prosinec 2009 s přílohami. Správce daně v protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 5. 2015, čj. 1084395/15/2309-60562-401748, uvedl, že dne 30. 12. 2009 byla žalobcem provedena částečná úhrada dotčené faktury ve výši 300.000,- Kč. Žalobce uvedl, že v této částce zaplatil dodavateli DPH ve výši 102.782,- Kč a část jistiny ve výši 197.218,- Kč. Dle vyjádření žalobce ze dne 1. 7. 2014 zaevidovaného pod čj. 1355138/14 byla žalobcem zahrnuta do jeho výdajů ovlivňujících základ DPFO za zdaňovací období roku 2009 celá

částka včetně DPH. Tuto skutečnost potvrdil žalobce v odpovědi ze dne 13. 2. 2015, čj. 389366/15, na výzvu správce daně ze dne 29. 1. 2015, čj. 267306/15/2309-60562401748), když sdělil, že i v roce 2009 zahrnoval do základu daně příjmy i výdaje včetně DPH. Ze sdělení žalobce je tak zřejmé, že v roce 2009 byla zahrnuta do daňově uznatelných výdajů ovlivňující základ DPFO za zdaňovací období tohoto roku částka ve výši 300.000,- Kč tak, jak byla zaplacená žalobcem. Správce daně v předmětném protokolu proto zkonstatoval, že u uvedeného je zřejmé, že v případě, kdy si žalobce v souvislosti s daňovým výdajem uplatnil nárok na odpočet daně, není možné DPH v dotčené výši uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zajištění základu DPFO v souladu s § 24 ZDP. V protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění správce daně dále odmítl provedení navrženého důkazu s odůvodněním, že případné provedení navrženého důkazního prostředku by nemělo vliv na posouzení výše daňově uznatelných výdajů, neboť pro posouzení daňově uznatelných výdajů není v souladu s výše uvedeným rozhodující vůle pana R. ve smyslu pořadí placení jednotlivých složek hrazené částky, a to z důvodů uvedených v protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění čj. 1084395/15/2309-60562-401748, tedy že pro posouzení daňově uznatelných výdajů není rozhodující vůle navrženého svědka ve smyslu pořadí placení jednotlivých složek hrazené částky. Z uvedeného je zřejmé, že popsaným postupem nedošlo ke zkrácení práv žalobce na spravedlivý proces. Správce daně v protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění čj. 1084395/15/2309-60562-401748 pak shrnul, že vzhledem ke skutečnosti, že žalobce uplatnil do daňově uznatelných výdajů pro zjištění základu DPFO již v roce 2009 částku ve výši 300.000,- Kč, lze v kontrolovaném zdaňovacím období do daňově uznatelných výdajů zahrnout pouze částku odpovídající rozdílu částky, které může být do výdajů celkem zahrnuta (tj. částky 540.958,- Kč) a částky, která již do výdajů zahrnuta byla, a to v roce 2009 (tj. částky 300.000,- Kč).

Ze spisového materiálu je zřejmé, z jakých skutečností správce daně vycházel a na základě jakých ustanovení zákona došel k žalobcem napadenému závěru, že částku ve výši 102.782,- Kč odpovídající částce DPH, v souvislosti s kterou žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH (v rámci přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2009) nelze v kontrolovaném zdaňovacím období v souladu s uvedenými ustanoveními uznat za výdaj v souladu s § 24 ZDP. S námitkami žalobce se správce daně v průběhu daňového řízení vždy vypořádal. Zástupce žalobce rovněž v odvolání neuvedl žádné nové skutečnosti.

K bodu **D)** žaloby žalovaný odkázal na svá vyjádření k předchozím žalobním námitkám: žalovaný i správce daně postupoval zákonným postupem, jehož výsledkem bylo zákonné, přezkoumatelné rozhodnutí. Nedošlo tedy k nezákonnému zásahu do majetkové sféry žalobce.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žalobní bod A)

Dodatečný platební výměr ze dne 4. 6. 2015, čj. 1264099/15/2309-50523-401602, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, vydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Kralovicích.

Odvolací finanční ředitelství ve výroku svého rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, čj. 18571/16/5200-10421-709063, uvedlo, že rozhodlo takto: *Odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Rokycanech, č.j.: 1264099/15/2309-50523-401602 ze dne 04.06.2015 se potvrzuje.*

Ve výroku rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 20. 5. 2016, čj. 19389/16/5200-10421-709063, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že opravuje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství čj. 18571/16/5200-10421-709063 takto: *Ve výroku předmětného rozhodnutí se text ... „a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Kralovicích, č.j.: 1264099/15/2309-50523-401602 ze dne 04.06.2015 se potvrzuje ...“ nahrazuje textem ... „a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Rokycanech, č.j.: 1264099/15/2309-50523-401602 ze dne 04.06.2015 se potvrzuje ...“. Ostatní text předmětného rozhodnutí se nemění.*

K tomu soud uvádí, že ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, orgány Finanční správy České republiky jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Finanční úřady jsou stanoveny v § 8 zákona č. 456/2011 Sb. Podle § 8 odst. 1 písm. d) zákona č. 456/2011 Sb. je finančním úřadem Finanční úřad pro Plzeňský kraj.

Správním úřadem, který vykonává správu daní, je finanční úřad. Údaj o územním pracovišti finančního úřadu má proto povahu toliko upřesňující.

Ve smyslu § 102 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí mimo jiné obsahuje označení správce daně, který rozhodnutí vydal [*písm. a)*], číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru [*písm. b)*] a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno [*písm. h)*]. Je-li rozhodnutí citováno nebo na ně odkazováno, je uvedení těchto údajů dostatečné k jeho identifikaci. V daném případě byl správně označen správce daně, který prvoinstanční rozhodnutí vydal (co do názvu finančního úřadu), a správně bylo uvedeno jeho číslo jednací a datum, kdy bylo prvoinstanční rozhodnutí podepsáno. Nesprávně označeno bylo a navzdory opravnému rozhodnutí ze dne 20. 5. 2016, čj. 19389/16/5200-10421-709063, nesprávně označeno zůstalo územní pracoviště finančního úřadu, který prvoinstanční rozhodnutí vydal. Jedná se nepochybně o vadu, avšak o vadu nižší intenzity, neboť se týká toliko označení územního pracoviště finančního úřadu a nikoli označení finančního úřadu samotného, o vadu spočívající ve zřejmé nesprávnosti, která je bez obtíží seznatelná z odůvodnění rozhodnutí i z kontextu obsahu spisového materiálu, a současně o vadu, u níž nelze mít důvodně za to, že mohla mít vliv na soulad žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného s právními předpisy.

Vzhledem k uvedenému soud nesouhlasí s názorem žalobce, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím nesprávným, zmatečným a i nicotným ve smyslu § 105 daňového řádu. Rozhodnutí orgánů veřejné moci by měla být bez vad. Doktrína i praxe však musí počítat s tím, že některá rozhodnutí správních orgánů jsou postižena vadami, a to vadami různé intenzity od zřejmých nesprávností jako vad méně závažných přes věcnou nesprávnost (tam, kde přichází v úvahu) až po nezákonnost jako vadu nejzávažnější. V daném případě se, jak ukázáno výše, jedná o zřejmou nesprávnost. Nicotný je správní akt, který trpí natolik

intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí (a to ani za nezákonné rozhodnutí) považovat nelze. Že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného není nicotným správním aktem ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu, odůvodnil žalovaný správní orgán v úplném znění svého vyjádření k žalobě, s nímž se v tomto ohledu soud ztotožňuje a na nějž v tomto rozsahu odkazuje.

Žalobní bod B)

Podle § 102 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Podle § 102 odst. 3 tohoto zákona v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 102 odst. 4 uvedeného zákona v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

Ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně zpráva o daňové kontrole.

Zpráva o daňové kontrole obsahuje podle § 88 odst. 1 daňového řádu výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o *a)* zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, *b)* jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, *c)* skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, *d)* seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, *e)* vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, *f)* stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Z těchto ustanovení plyne, že považuje-li se zpráva o daňové kontrole za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (např. dodatečného platebního výměru), je třeba, aby z obsahového hlediska jako celek splňovala požadavky kladené na odůvodnění rozhodnutí správce daně (§ 102 odst. 3 a 4 daňového řádu), z formálního hlediska však vzhledem k § 88 odst. 1 daňového řádu mohou být obsaženy některé informace ve vlastním výsledku kontrolního zjištění a další informace v protokolech a úředních záznamech, na něž bylo odkázáno a které tvoří nedílnou součást zprávy o daňové kontrole.

Daňový subjekt bezpochyby má právo seznat, z jakých důvodů mu byla stanovena (doměřena) daň. Není povinen si odůvodnění sestavovat z vícera dokumentů; chce-li se však se všemi důvody stanovení (doměření) daně seznámit v příslušných podrobnostech, je obvykle třeba, aby si prostudoval i protokoly a úřední záznamy, na něž správce daně odkázal. Vtáhne-li správce daně v souladu se zákonem do zprávy o daňové kontrole další informace odkazem na protokoly a úřední záznamy, které se tak stanou její nedílnou součástí, nezatěžuje tím své navazující rozhodnutí nepřezkoumatelností a nekrátí tím daňový subjekt na právu na spravedlivý proces. Žalobní bod B) tudíž nebyl shledán důvodným.

Žalobní bod C)

Mezi účastníky řízení je spor o výdaj ve výši 102.782,- Kč.

Zpráva o daňové kontrole obsahuje mimo jiné odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu [§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu]. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být podle § 116 odst. 2 daňového řádu vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

V daném případě se ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že daňový subjekt nesouhlasil s vyloučením výdajů ve výši 102.782,- Kč – DPH z faktury F450. Se stanoviskem správce daně k vyjádření daňového subjektu byl seznámen zástupce daňového subjektu při ústním jednání dne 2. 6. 2015 (protokol o ústním jednání čj. 1220682/15/2309-60562-401748). Na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.

V protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole sepsaném dne 2. 6. 2015 pod čj. 1220682/15/2309-60562-401748 správce daně sdělil k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, že daňový subjekt nezpochybňuje, že v roce 2009 byla do výdajů ovlivňujících základ daně zahrnuta částka v celkové výši 300.000,- Kč. Dále daňový subjekt nezpochybňuje, že součástí přiznání k DPH za prosinec 2009 bylo uplatnění nároku na odpočet daně z faktury č. F450 ve výši 102.782,- Kč. Pokud daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH, do výdajů ovlivňujících základ daně lze zahrnout uhrazenou částku bez DPH – v tomto případě v celkové výši 540.958,- Kč (F450 – částka vč. DPH 643.740,- Kč, DPH 102.782,- Kč). Pokud při částečné úhradě faktury F450 bylo do výdajů ovlivňujících základ daně ve zdaňovacím období roku 2009 zahrnuta částka 300.000,- Kč, pak lze do výdajů ovlivňujících základ daně při doplatku faktury v roce 2010 zahrnout výdaj ve výši 240.958,- Kč. Vůle ve smyslu pořadí placení jednotlivých složek hrazené částky pro posouzení daňově uznatelných výdajů není rozhodující.

V žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, čj. 18571/16/5200-10421-709063, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že v případě, kdy si daňový subjekt v souvislosti s daňovým výdajem uplatnil nárok na odpočet daně, není možné DPH v dotčené výši uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně z příjmů. Ze sdělení daňového subjektu je zřejmé, že v roce 2009 byla zahrnuta do daňově uznatelných výdajů částka 300.000,- Kč. Daňový subjekt uvedl, že v této částce zaplatil dodavateli DPH ve výši 102.782,- Kč a část jistiny ve výši 197.218,- Kč. Odvolací orgán se opírá o ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve kterém je uvedeno, že ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. V kontrolovaném zdaňovacím období roku 2010 byla do daňových výdajů v souvislosti s dotčenou fakturou uplatněna částka 343.740,- Kč. Dle sdělení daňového subjektu se jednalo o doplatek faktury a částka uplatněná do výdajů v roce 2010 již DPH údajně neobsahovala. Při úhradě měl zaměstnanec vycházet z obchodních zvyklostí, kdy se při částečné úhradě platí prvně DPH a následně fakturovaná částka. Tato skutečnost v případě vedení daňové evidence nemá žádný vliv na zahrnutí částečné úhrady do daňových výdajů (v daném případě v roce 2009 nebo v roce 2010). Za účelem posouzení výše daňově účinných nákladů, uplatněných z úhrady přijaté faktury F 450, nelze oddělit úhrady, provedené v roce

2009 a 2010, neboť se týkají jednoho plnění. Poznámka daňového subjektu, že daňově účinné náklady byly nesprávně uplatněny v roce 2009, neboť částečná úhrada provedená 30. 12. 2009 obsahuje platbu DPH, je nesprávná. Pokud by správce daně posuzoval výši daňově uznatelných výdajů v roce 2009 z titulu úhrady faktury F 450, neměl by důvod pro úpravu základu daně roku 2009, neboť v tomto roce nebylo do výdajů ovlivňujících základ daně uplatněno více, než umožňuje zákon o daních z příjmů. Na výši uplatněných výdajů v roce 2009 zároveň nemá vliv skutečnost, že v roce 2009 byla daňovým subjektem nárokována DPH z tohoto plnění, neboť uplatnění nároku na odpočet daně se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, a není vázáno na úhradu.

K tomu soud konstatuje, že v daném případě daň z přidané hodnoty (ve výši 102.782,- Kč) nebyla výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt nebyl oprávněn zahrnout daň z přidané hodnoty do výdajů ovlivňujících základ daně (ani ve zdaňovacím období roku 2009, ani ve zdaňovacím období roku 2010). Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, jestliže uplatněnou daň z přidané hodnoty vyloučil z výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve vztahu k faktuře č. F/450 byl daňový subjekt oprávněn zahrnout do výdajů ovlivňujících základ daně tolíko částku 540.958,- Kč. Pouze tato částka mohla být v souladu se zákonem zahrnuta do účetnictví jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt jako výdaj ovlivňující základ daně započítal ve zdaňovacím období 2009 částku 300.000,- Kč a ve zdaňovacím období 2010 částku 343.740,- Kč (tj. celkem 643.740,- Kč). Podle § 24 odst. 1 věty druhé ZDP ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Jelikož žalobce z uznatelné částky 540.958,- Kč ve zdaňovacím období roku 2009 uplatnil jako výdaj ovlivňující základ daně částku 300.000,- Kč, mohl z ní ve zdaňovacím období roku 2010 uplatnit jako výdaj ovlivňující základ daně jen zbývající částku 240.958,- Kč. Jestliže žalobce do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období roku 2010 zahrnul částku 343.740,- Kč, pak částka převyšující částku 240.958,- Kč (tj. 102.782,- Kč) byla do výdajů ovlivňujících základ daně zahrnuta neoprávněně, a proto správce daně ani odvolací orgán nepochybil, jestliže částku 102.782,- Kč z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období roku 2010 vyloučili. Důvodným tudíž soud neshledal ani žalobní bod C).

Žalobní bod D)

Pod písmenem D) není zformulován samostatný žalobní bod, nýbrž je tolíko shrnut následek žalobcem tvrzených vad z předchozích žalobních bodů.

V. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalobce a žalovaný správní orgán souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 17. října 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.