



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **EKOL spol. s r. o.**, se sídlem Brno, Křenová 65, zastoupeného JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Brno, Kobližná 19, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2014, č.j. 24654/14/5000-14202-701175,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.9.2014, č.j. 24654/14/5000-14202-701175, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 26.11.2010, č.j. 298105/10/288911708402.

I. Podstata věci

Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil v části týkající se bankovního spojení rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 26.11.2010 dodatečný platební výměr č.j. 298105/10/288911708402, v němž žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006 ve výši 893 949 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 178 789 Kč.

Žalovaný byl při svém rozhodování vázán rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27.1.2014, sp.zn. 62 Af 21/2012, v němž soud žalovanému uložil, aby se v napadeném rozhodnutí vypořádal s tvrzením, že žalobce veškeré potřebné doklady předložil správci daně; konkrétně aby se vyslovil k dokladům předloženým žalobcem dne 11.6.2010 v rozsahu 387 listů a aby se řádně vypořádal se všemi důkazními návrhy, které žalobce v rámci odvolacího řízení vznesl. Žalobce totiž opakovaně uváděl, že těmito doklady prokázal, že uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle soudu tedy bylo na správci daně (resp. na žalovaném), aby se vypořádal s tím, proč tyto doklady žalobcovo tvrzení neprokazují.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal listiny, které žalobce předložil, a shledal, že nebyla předložena smlouva o dílo, dílčí faktury ani písemné protokoly o předání a převzetí díla a že tedy žalobce v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení neprokázal, že by nedokončený výroba u zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor k 31.12.2006 byla realizována formou dílčích plnění a že by částka 2 631 136 Kč byla nákladem vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Napadeným rozhodnutím bylo rovněž změněno odůvodnění prvostupňového rozhodnutí ve vztahu k nákladu na „doměrek daně ze mzdy“ ve výši 1 140 614,80 Kč, který byl shledán daňově neúčinným podle § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů, podle něhož daň z příjmů fyzických osob zaplacenou v zahraničí nelze uznat za daňový náklad.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce předně namítá, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s názorem Ústavního soudu vyjádřeným v nález ze dne 18.11.2008, sp. zn. I ÚS 1835/07, neboť žalobci nebyly sděleny konkrétní důvody, které vedly k zahájení kontroly. Podle žalobce je v souladu s tímto názorem i stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl.-st. ÚS 33/11. Žalobce podotýká, že kontrola byla zahájena těsně před uplynutím lhůty k vyměření daně a postup správce daně byl ryze účelový.

Dále je ze strany žalobce namítáno, že správce daně ve zprávě o výsledcích daňové kontroly nerespektoval skutečný stav zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor. Žalobce uvádí, že zálohová faktura ZF V0600023 ze dne 8.7.2006 byla zaúčtována do výnosů při vyúčtování celého díla, o čemž svědčí smlouva o dílo (předložená správci daně) i platební kalendář. Žalobci není znám jediný zákonný předpis, který by zakazoval v průběhu realizace díla kombinovat jeho financování poskytováním záloh a dílčích plnění a zdůrazňuje, že zakázka byla dodávána formou dílčích plnění. Správci daně bylo navrhováno, aby tato skutečnost byla prověřena i u odběratelů. K tomuto navrženému důkaznímu prostředku se však správce daně ve zprávě o výsledcích daňové kontroly nijak nevyjádřil, čímž podle žalobce zatížil obě rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Žalobce rovněž namítá, že všechny požadované doklady již byly předloženy správci daně, což také sdělil původnímu žalovanému, a z tohoto důvodu je nemohl před odvolacím orgánem předložit. Podle žalobce musí být tyto dokumenty součástí spisu, a pokud tomu tak není, je třeba dospět k závěru, že správce daně předložil odvolacímu orgánu nekompletní správní spis. Žalobci tak není zjevné, z jakých důkazních prostředků správce daně i původní žalovaný vycházeli. Podle žalobce měly oba orgány dostatečné podklady pro to, aby dospěly k závěru, že se v daném případě jednalo o dílčí plnění. Žalobce dále zásadně nesouhlasí s tím, že by na výzvy žalovaného k předložení důkazních prostředků nereagoval, neboť reagoval při osobní návštěvě v sídle původního žalovaného, kde uvedl, že veškeré důkazní prostředky byly předloženy již správci daně (včetně fotokopie smlouvy o dílo). Navíc se jedná o výzvy nezákonné, případně na hranici zákona. Žalobce je toho názoru, že dostatečně prokázal, že se jedná o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle žalobce žalovaný také pochybil, pokud uvedl, že ve vztahu k zakázce č. 300172 dospěl k odlišnému právnímu závěru než správce daně, aniž by tento odlišný právní závěr v napadeném rozhodnutí jakkoli blíže specifikoval, a aniž by uvedl, na základě jakých důkazů. Napadené rozhodnutí je i z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Žalovaný si také protirečí ve vztahu k otázce předložení smlouvy o dílo správci daně. Součástí spisu jsou části smlouvy o dílo, z nichž plyne, že dílo bylo předáváno po částech a na tyto části byly navázány platby.

Žalovaný se podle žalobce nedostatečně vypořádal s důkazním návrhem na ověření způsobu provedení zakázky Teplárna Tábor na straně zákazníka (ČKD PRAHA DIZ, a.s.).

Žalobce také nesouhlasí s postupem správce daně, který neuznal za daňově uznatelné náklady částku 1 140 614,80 Kč z důvodu porušení § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Žalobce má za to, že tzv. brutace (zvýšení čisté mzdy o doměřenou daň) není daní zaplacenou za jiného poplatníka (zaměstnance), ale jedná se o daňově uznatelný náklad. V opačném případě by docházelo ke dvojímu zdanění této částky, neboť by ji jednou platil zaměstnanec formou čistého odvodu a podruhé zaměstnavatel jako zvýšený základ daně z příjmu.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného i jemu předcházejícího rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí. Dále uvádí, že výzvy k předložení důkazních prostředků byly vydány na základě zjištěných nesrovnalostí a v souladu se zákonem. Napadené rozhodnutí bylo podle žalovaného vydáno jako důsledek nečinnosti žalobce při prokazování podstatných skutečností.

Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

Žalobce předně namítá, že byla daňová kontrola zahájena v rozporu s názorem Ústavního soudu vyjádřeným v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I ÚS 1835/07.

V tomto nálezu Ústavní soud mj. uvedl, že „v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem (pozn. soudu: důvodem pro zahájení daňové kontroly) obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že

konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“ V tomto ohledu Ústavní soud shledal „analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednatel se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.“ Konečně Ústavní soud uvedl, že „(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".

V citovaném nálezu tedy Ústavní soud dospěl k závěru o nezbytnosti sdělení konkrétního podezření správcem daně daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly.

Zdejší soud však souhlasí se žalovaným v tom, že názor Ústavního soudu vyjádřený v tomto nálezu byl překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11. V tomto stanovisku plénum dospělo k závěru, že „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcem daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správcem daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správcem daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost“. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by zmíněné stanovisko bylo s názorem zaujatým v nálezu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I ÚS 1835/07, v souladu.

Z uvedeného soudu plyne, že pokud správce daně nesdělil žalobci konkrétní důvody, které jej k zahájení kontroly vedly, nelze v tom shledávat nezákonnost zahájení daňové kontroly. Nic na tom nemění ani skutečnost, že byla daňová kontrola

zahájena až ke konci roku 2009, neboť lhůta pro vyměření daně v tomto roce stále běžela a správce daně tak mohl daňovou kontrolu ve vztahu k období roku 2006 u žalobce zahájit. Skutečnost, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti ostatně plyne i z poměrně ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu – a to i v období po vydání nálezu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, dostupný na www.nssoud.cz).

Žalobce dále namítá, že výzvy k doplnění odvolání, které vydal původní žalovaný (Finanční ředitelství v Brně) během odvolacího řízení, byly nezákonné, neboť žalobce veškeré požadované doklady předložil již správci daně.

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že dne 22.2.2011 a následně dne 29.4.2011 vydal žalovaný dvě výzvy podle § 115 daňového řádu, kterými žalobce vyzval mj. k vyčíslení nedokončené výroby ke dni 31.12.2006 a ke dni 31.12.2007 u zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor. Žalovaný po žalobci požadoval doložení fotokopie smlouvy o dílo včetně všech dodatků, případně dalších materiálů vztahujících se k této zakázce. Dále byl žalobce vyzván k doložení všech důkazních prostředků k prokázání realizace předmětné zakázky formou dílčích plnění (jmenovitě byly požadovány písemné protokoly o předání a převzetí samostatně ukončených částí zakázky, přehled o výši daňově účinných nákladů a výši daňově účinných výnosů uplatněných žalobcem v souvislosti s touto zakázkou a všechny vystavené dílčí faktury).

Žalobce prostřednictvím svého zástupce emailem (adresovaným na soukromou adresu „vedoucí oddělení DPP“) požádal o prodloužení lhůty (do 24.3.2011) a sdělil, že je přesvědčen, že většinu podkladů již předložil finančnímu úřadu, přesto by rád výzvě vyhověl. Dále je součástí spisu emailová korespondence týkající se osobní návštěvy zástupce žalobce u původního žalovaného z dubna 2011. V srpnu 2011 zaslal původní žalovaný žalobci listinu nazvanou „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které se prokazují“, v níž žalobci sdělil, jak hodlá rozhodnout o jeho odvolání a vyzval ho, aby se ke skutečnostem obsaženým v seznámení vyjádřil.

Žalobce žádostí doručenou původnímu žalovanému dne 19.9.2011 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření a dne 7.10.2011 doručil původnímu žalovanému „vyjádření ke zjištěným skutečnostem“, v němž namítal, že obě výzvy jsou na hranici zákonnosti, neboť požadované materiály a vysvětlení žalobce opakovaně dokládal správci daně během daňové kontroly.

Žalovaný však žalobcovo odvolání zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že přestože byl žalobce opakovaně během odvolacího řízení vyzván k předložení důkazních prostředků, neučinil tak a svoje tvrzení o tom, že předmětné částky týkající

se zakázky Teplárna Tábor byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neprokázal.

Z uvedeného tedy plyne, že žalobce původním žalovaným požadované doklady na výzvu nepředložil. Pokud v žalobě namítá, že na výzvy reagoval, lze mu přisvědčit, nicméně jeho reakce k předložení dokladů nevedly. Nic takového ostatně žalobce ani netvrdí.

Soud přitom nesouhlasí s tím, že by výzvy, které původní žalovaný vydal, byly vydány v rozporu se zákonem nebo byly „na hranici zákonnosti“ daňového řízení, jak namítá žalobce. Ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu umožňuje odvolacímu orgánu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Původní žalovaný tedy zcela v souladu s citovaným ustanovením hodlal doplnit podklady pro rozhodnutí o důkazní prostředky, které měl k dispozici žalobce, a proto žalobce k jejich předložení vyzval.

Jestliže žalobce namítá, že požadované podklady (tedy zejména smlouvu o dílo a předávací protokoly na části díla) již předložil správci daně během daňové kontroly, nijak toto svoje tvrzení nedokládá. Jestliže poukazuje na listinu ze dne 11.6.2010, nazvanou „Doložení dokladů“, v níž je uvedeno, že na základě požadavků správce daně dokládá 387 listů, nijak to nepotvrzuje, že mezi předloženými listinami byly právě i ty podklady, které původní žalovaný požadoval předložit v rámci odvolacího řízení. Za situace, kdy ani ze správního spisu není zřejmé, že by žalobce ve výzvách požadované doklady předložil a předmětná smlouva o dílo obsažena ve správním spisu není, nelze jeho tvrzení přisvědčit. Je třeba tedy učinit dílčí závěr, že výzvy, kterými původní žalovaný požadoval po žalobci předložit konkrétní podklady, byly vydány v souladu se zákonem.

Dále je však třeba posoudit, zda závěr, který žalovaný ze žalobcovy nečinnosti dovodil, je souladný se zákonem, tj. zda skutečnost, že žalobce předmětným výzvám nevyhověl, je dostatečná pro závěr, že žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje týkající se zakázky Teplárna Tábor byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktické uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a

(3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný.

Břemeno důkazní tedy leží na daňovém subjektu. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).

Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: *„Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“.*

Unesení důkazního břemene se nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neproказuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o realizování skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, www.nssoud.cz, podle něhož *„pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“.*

Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení

daně. Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

V daném případě žalobce během daňového řízení předložil značné množství dokladů. Taková situace je odlišná od situace, kdy by žalobce nepředložil doklady žádné. Nepředloží-li žalobce doklady žádné, je pro závěr, že žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zcela postačující, že žalobce na výzvu (výzvy) správce daně nereagoval. Pokud však žalobce alespoň nějaké doklady během daňového řízení předloží (a to ať už se jedná o doklady předložené na výzvu správce daně či nikoli), je pro shora uvedený závěr (tj. že žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nezbytné vypořádat se i s jím předloženými doklady. Jinak řečeno, správce daně, event. žalovaný musí v rozhodnutí žalobci vysvětlit, proč nepovažuje předložené doklady za dostatečné pro prokázání žalobcova tvrzení.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k žalobcem předloženým dokladům vyjádřil (na str. 15 a násl.) a dospěl k závěru, že se jedná převážně o doklady týkající se dodávek materiálů od různých dodavatelů (zahraničních i českých) a o některé účetní doklady. Žalovaný uzavřel, že předložením těchto dokladů žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění předmětných dodávek materiálu na zakázku č. 300172 Teplárna Tábor.

Soud se přitom ztotožňuje se žalovaným, že stěžejním dokladem k zakázce byla právě smlouva o dílo, včetně protokolů o předání díla, resp. jeho částí.

Samotný žalobce se přitom v žalobě při obhajování svého názoru odvolává právě na smlouvu o dílo, podle níž měla být předmětná zakázka rozdělena na samostatné etapy (dílčí plnění). Pokud žalobce smlouvu o dílo v průběhu daňového řízení nepředložil, nemohl správce daně (žalovaný) tvrzení žalobce o dílčích plněních podle smlouvy ověřit. Nic by na tom nemohlo změnit ani to, kdyby správce daně (žalovaný) částmi předmětné smlouvy o dílo disponoval, jak namítá žalobce. Je-li posuzováno určité plnění, poskytnuté na základě smlouvy, je nezbytné mít tuto smlouvu k dispozici jako celek. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným, že bez

předložení příslušné smlouvy o dílo nemohl charakter plnění poskytnutých na základě ní řádně posoudit.

Jestliže žalobce tvrdí, že smlouvu o dílo předložil již správci daně, ničím to nedokládá. Soud je přitom toho názoru, že mu při předkládání listin správci daně nic nebránilo tyto listiny v předkládacím dopisu výslovně uvést. Pokud je označil toliko počtem, jako učinil v případě listin předložených dne 11.6.2010, je jeho důkazní situace značně ztížena. Soud současně nerozumí tomu, proč žalobce předmětnou smlouvu o dílo (opakovaně žalovaným vyžadovanou) nedoložil. Uvádí-li v žalobě, že ji správci daně předložil v kopii, jistě mu originál smlouvy zůstal a nic mu tak nebránilo, aby ji (případně v kopii) předložil na výzvu. Soud se tedy neztotožnil s tvrzením žalobce, že by předmětnou smlouvu o dílo neměl k dispozici, neboť ji předložil již správci daně. Výslovně totiž v žalobě uvádí, že správci daně poskytl smlouvu v kopii. Za situace, kdy žalobce neuvádí žádný relevantní důvod, který mu bránil v uposlechnutí výzvy a k předložení smlouvy o dílo, nelze jinak, než toto jeho jednání přičíst k tíži právě žalobci.

Na rozdíl od situace posuzované ve věcech sp.zn. 62 Af 20/2012 a 62 Af 21/2012 se v případě právě posuzovaném žalovaný zabýval listinami předloženými žalobcem a v nyní napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč podle jeho názoru nemohou žalobcovo tvrzení prokázat a nahradit listiny, které po žalobci vyžadoval v rámci odvolacího řízení. Za situace, kdy žalobce neuvádí, které konkrétní předložené listiny mají jeho tvrzení o dílním plnění poskytovaném podle smlouvy o dílo prokazovat, ztotožňuje se zdejší soud s názorem žalovaného.

Soud přitom nesouhlasí s námitkou žalobce, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z toho důvodu, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně a tento názor neodůvodnil. V daném případě soud nic takového neshledal. Z napadeného rozhodnutí toliko plyne, že žalovaný ve snaze ověřit žalobcovo tvrzení o dílním plnění, žalobce vyzval k doplnění odvolání (k předložení konkrétních listin). To však žalobce neučinil. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný dospěl ve vztahu k těmto dodávkám k závěru, že pokud žalobce nepředložil požadované doklady ve výzvách k doplnění odvolání, neprokázal, že se jedná o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že takové odůvodnění způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Je z něho totiž zřejmé, jakým způsobem je odůvodnění prvostupňového rozhodnutí měněno i proč žalovaný předmětnou částku nepovažuje za výdaj daňově uznatelný (neboť žalobce nevyhověl výzvě a neprokázal svoje tvrzení). Soud se přitom neztotožnil s tím, že by byly vyžadovány doklady, které žalobce již správci daně předložil (jak již je uvedeno výše, žalobce neprokázal, že by tyto doklady již před vydáním výzev předložil). Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že by se žalovaný řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami (ostatně žalobce v žalobě řádně neuvádí, kterou jeho odvolací námitku měl žalovaný pominout).

Rovněž se žalovaný vypořádal i s návrhem žalobce, aby si žalovaný ověřil způsob provedení zakázky Teplárna Tábor na straně zákazníka (společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s.), a to na str. 16 napadeného rozhodnutí. Byť se soud s celou argumentací žalovaného neztotožňuje (zejména v části týkající způsobu účtování na straně odběratele), odůvodnění neprovedení tohoto důkazního návrhu ob stojí. Žalovaný totiž správně poukázal i na to, že důkazní břemeno je v dané fázi daňového řízení na straně žalobce, který je povinen svoje tvrzení o existenci dílčích plnění prokázat, mj. předložením předmětných smluv o dílo. Je to tedy žalobce, kdo je povinen smlouvu (a další vyžadované listiny) předložit, nikoli žalovaný, kdo by si je měl opatřovat u odlišného daňového subjektu. Žalovaný tedy právě uvedeným vypořádáním důkazního návrhu žalobce odstranil případné pochybení správce daně při daňové kontrole.

Z právě uvedených důvodů pak nebylo potřeba provádět tento důkaz v řízení před soudem.

Je tedy třeba souhlasit se žalovaným v tom, že žalobce žalovaným požadované doklady nepředložil (a to na základě výzev ani před jejich vydáním) a neprokázal tak, že uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobcem předložené doklady totiž jeho tvrzení neprokazují. Postup žalovaného přitom soud nepovažuje za rozporný se zákonem, Ústavou či Listinou základních práv a svobod, neboť žalobce neprokázal svoje tvrzení, že by žalovaný vyžadoval tytéž listiny, které již žalobce předložil správci daně během daňové kontroly.

Žalobce dále namítal, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud neuznal do daňově uznatelných nákladů částku 1 140 614,80 Kč jako „doměrek daně ze mzdy“, kterou žalobce musel zaplatit na základě výměru vydaného Finanzamt Chemnitz. Žalovaný neuznání tohoto nákladu odůvodňoval § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů byl základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle odst. 2 tohoto ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření. V souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření podle odstavce 2 zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

V souladu s § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat daň dědickou, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob

a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a dále odloženou daň podle zvláštního právního předpisu.

Pokud žalobce namítá, že v § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů není výslovně uvedena doměřená daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, lze mu přisvědčit. Na druhou stranu tato skutečnost neznamená, že by předmětný „doměrek daně ze mzdy“, který měl žalobce německému správci daně zaplatit, pod citované ustanovení nespadal. V § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů je totiž jednoznačně uvedeno, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat „daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí“. Předmětný „doměrek daně ze mzdy“ zaplacený v Německu podle zdejšího soudu je daní z příjmu zaplacenou v zahraničí a pod uvedené ustanovení tedy spadá. Žalovaný tak ve vztahu k této částce rovněž nepochybil.

V. Závěr

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným. Nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou další vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. K tomu je třeba odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47, dostupné na www.nssoud.cz, kde je mj. konstatováno, že náklady spojené se mzdami, jakož i hotové výdaje žalovaného jsou jeho běžnou úřední činností.

Požadoval-li úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení ve výši odpovídající režijnímu paušálu podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, pak podle zdejšího soudu by taková náhrada mohla být přiznána (advokátem nezastoupenému) žalovanému výlučně za situace, pokud by mu byla přiznána v případě, že by v řízení advokátem zastoupen byl. Pokud by však byl žalovaný v řízení zastoupen advokátem, žádnou náhradu by mu zdejší soud nepřiznal, a to i kdyby byl žalovaný procesně úspěšný, neboť k odborné obhajobě závěrů, k nimž správní (a tedy i daňový) orgán dospěl a jež se materializovaly v napadeném rozhodnutí, by při soudním přezkumu takového rozhodnutí měl být způsobilý především tento orgán sám. Žalovanému tak nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Brně dne 21. července 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu