



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **ADP Employer Services Česká republika, a. s.**, se sídlem Praha 5, Řevnická 170/4, IČ 61858684, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Praha 1, Týn 1049/3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 1. 2012, č. j. 138/12/1200-103204,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 1. 2012, č. j. 138/12/1200-103204, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007, č. j. 447393/11005511108677, který vydal Finanční úřad pro Prahu 5 dne 27. 7. 2011, a kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 521.520,- Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 104.304,- Kč.

Žalobce v žalobě namítl nezákonnost daňové kontroly, nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném daňovém posouzení nákladů na nevyčerpanou dovolenou a nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném daňovém posouzení vlivu metody stanovení ceny na základ daně při neexistenci nákladů.

Nezákonnost daňové kontroly žalobce spatřuje v porušení zásady rei iudicatae. Žalobce doručil správci daně dne 25. 1. 2008 odvolání proti daňové povinnosti deklarované na základě řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období započaté 1. 7. 2006 a končící 30. 6. 2007 podaného dne 21. 12. 2007. Tímto odvoláním žalobce změnil výši nákladů, které nelze uznat jako náklady vynaložené pro dosažení,

zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 daňového přiznání, resp. v části A. Přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání. Na základě uvedených změn došlo ke snížení daňové povinnosti žalobce za uvedené zdaňovací období o 717.600,- Kč. Přesné znění odůvodnění je uvedeno v protokolu o ústním jednání č. j. 208312/10/005938109268 ze dne 29. 4. 2010. Správce daně uvedenému odvolání v plném rozsahu vyhověl. Mezi kladným rozhodnutím o odvolání proti řádnému daňovému přiznání v lednu 2008 a zahájením daňové kontroly nedošlo ze strany žalobce ke změně v odůvodnění metodologie uplatněné při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období. Správce daně však následně začal v uvedené záležitosti zastávat opačný názor, a to, že náklady uvedené v odvolání nelze posoudit jako daňově uznatelné podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období započaté v roce 2006 (dále jen „ZDP“). Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 193/2006 ze dne 25. října 2007, kde se konstatuje, že *„Odvolacím orgánem pravomocně vyměřená daň může být následně změněna pouze zákonným způsobem, a to užitím mimořádných opravných prostředků. Bylo-li odvolacím orgánem již jednou na základě podkladů a posouzení, která učinil, pravomocně rozhodnuto o určitém konkrétním nároku na odpočet daně, pak nelze již jednou takto pravomocně přiznaný nárok negovat pouhým vydáním dodatečného platebního výměru, jakkoli by jeho vydání předcházela daňová kontrola. Takovým postupem dochází k porušení § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť se jedná o překážku věci pravomocně rozhodnuté. Zákon o správě daní a poplatků nevyklučuje, aby i odvolacím orgánem dodatečně pravomocně vyměřená daň mohla být následně změněna, avšak možnost takové změny připouští pouze způsobem v zákoně stanoveným, a to užitím mimořádných opravných prostředků.“*

Správce daně ve výše uvedeném protokolu uvádí: *„V rámci této kontroly se správce daně zaměřil na prověření okolností, které byly DS uvedeny jako důvod pro podání odvolání proti přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 ...“* Takový postup správce daně považuje žalobce za nezákonný a opakuje, že prověřování těchto skutečností nemohlo být předmětem prověřování u proběhlé daňové kontroly a mělo být případně předmětem prověřování v rámci odvolacího řízení. Dle názoru žalobce neobstojí ani názor žalovaného obsažený v napadeném rozhodnutí, že *„předmětem odvolání a kontroly byl vždy jiný právní důvod, v rámci odvolání nebyly posuzovány prvotní doklady, jejich zaúčtování s promítnutím do daňového základu. Až při kontrole byly předkládány doklady a posuzovány z hlediska účetního i daňového. V rámci odvolání byly odvolatelem vykazovány změny výše nákladů uvedené za celou skupinu účtů v souhrnné výši. Správce daně neměl žádné důvody pro pochybnosti o skladbě 8 účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů. Až při kontrole bylo zjištěno, že bylo účtováno o rezervě na nevyčerpanou dovolenou, kterou odvolatel překvalifikoval na dohadnou položku pasivní tvořenou na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců. V rámci „Odvolání“ nebyla posuzována ani rezerva tvořená na nevyčerpanou dovolenou, ani dohadná položka na nevyčerpanou dovolenou.“*

Žalobce dále odkázal dále na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31. 8. 2005, ve kterém Nejvyšší správní soud vymezil nezákonnou daňovou kontrolu jako *„kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně.“*

V rozhodnutí proti námitkám žalobce podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP správce daně v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu uvedl, že jeho podání-odvolání je v podstatě jím podané dodatečné přiznání-tvrzení ve věci výše daně za příslušné zdaňovací období a pouze vzhledem k tomu, že bylo podáno ve lhůtě 30 dnů od podání.

Pokud měl správce daně určité pochybnosti, mohl, resp. měl povinnost je řešit v rámci proběhlého odvolacího řízení, případně následně formou mimořádných opravných prostředků. Skutečnost, že tak neučinil a naopak odvolání daňového subjektu v plném rozsahu vyhověl, se správce daně, resp. žalovaný nemůže následně snažit obejít zahájením daňové kontroly na totožné období a skutečnosti.

Pokud se jedná o nezákonnost rozhodnutí, spočívající v nesprávném daňovém posouzení nákladů na nevyčerpanou dovolenou, žalobce ve zdaňovacím období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 zaúčtoval v souladu s účetními předpisy dohadnou položku na nevybranou dovolenou ve výši 2.173.443,- Kč. Žalobce je přesvědčen, že byl oprávněn účtovat o těchto nákladech prostřednictvím dohadné položky pasivní a že skutečnost, že v souladu s § 218 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce vznikl právní nárok na tuto dovolenou potvrzuje také rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 8 Afs 35/2010-106 ze dne 31. 3. 2011. Takto vytvořená dohadná položka je proto dle názoru žalobce daňově uznatelným nákladem. V souvislosti s citovaným rozsudkem žalobce uvádí, že Nejvyšší správní soud hovoří o vzniku nároku a souvisejícího nákladu v případě náhrady na nevybranou dovolenou bez dalších podmínek, tj. bez podmínky vyplacení nebo čerpání v následujícím zdaňovacím období.

I v případě, že by se žalobce ztotožnil s názorem správce daně, resp. žalovaného, že náhradu za nevybranou dovolenou nelze účtovat prostřednictvím dohadné položky, ale prostřednictvím účetní rezervy, pak je žalobce přesvědčen, že i tato rezerva je pro žalobce daňově uznatelným nákladem, a to s odvoláním na zaúčtované související zdanitelné výnosy žalobce. Existence přímo souvisejících zdanitelných výnosů ve stejném zdaňovacím období byla správci daně v průběhu daňové kontroly prokázána. Správce daně výše uvedený princip, kdy daňově neuznatelné náklady lze považovat za daňově uznatelné v případě existence přímo souvisejících zdanitelných výnosů akceptoval např. u nákladů na reprezentaci. Z argumentace správce daně, resp. žalovaného žádným způsobem nevyplývá, proč není možné tento princip uplatnit i v případě účetní rezervy. Takový postup je dle názoru žalobce porušením jedné ze základních zásad správy daní, a to zásady legitimního očekávání ve smyslu § 8 odst. 2 DR a současně takové rozhodnutí činní nepřezkoumatelným.

Nezákonnost rozhodnutí, spočívající v nesprávném daňovém posouzení vlivu metody stanovení ceny na základ daně při neexistenci nákladů, spadá žalobce v postupu správce daně, resp. žalovaného v posouzení dopadu daňové neuznatelnosti nákladů na související výnosy.

Žalovaný posoudil zaúčtované náklady ve výši 2.173.443,- Kč jako daňově neúčinné s odůvodněním, že tyto náklady neexistují a nejsou předmětem účetnictví. Zcela ale ve své úvaze o neexistujících nákladech opomenul vliv stanovení ceny služeb metodou nákladů plus přírážky na zdanitelné výnosy žalobce a tím dle názoru žalobce jednoznačně porušil jednu ze základních zásad správy daní a to zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 DR, podle které správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 37/2008 ze dne 28. 7. 2008.

Pokud tedy žalovaný uvádí, že nemělo být v daném zdaňovacím období účtováno o uvedených nákladech z důvodu jejich neexistence, nemělo být v návaznosti na metodu tvorby cen účtováno ani o výnosech, čímž byla zcela ignorována vzájemná přímá souvislost mezi náklady a výnosy při použití uvedené metody tvorby cen. Pokud jsou náklady dle napadeného rozhodnutí žalovaného daňově neúčinné pro jejich neexistenci, jsou související výnosy ve výši 2.281.299,00 Kč nezdanitelné, a to v souladu s § 23 odst. 3

písm. c) bod 1. ZDP, dle kterého se základ daně z příjmů snižuje o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zaměřil výhradně na část nákladovou. Pokud žalovaný uvádí, že uvedené náklady neexistují a nejsou předmětem účetnictví, nemohou existovat ani související výnosy. Tyto byly při neexistenci nákladů a uvedené metodě tvorby cen nesprávně stanoveny a odběrateli byla fakturována vyšší cena služeb, než vyplývá z uzavřené smlouvy. Pokud by žalobce akceptoval názor žalovaného, že nemělo být v daném zdaňovacím období účtováno o dohadné položce na nevybranou dovolenou z důvodu neexistence nákladů, potom dle Interpretace Národní účetní rady „I - 11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“, je možné provést opravu významné chyby v nákladech a výnosech, ke které došlo v účetním období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 pouze v aktuálním účetním období, tedy od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2012. Zaúčtování opravy nákladů a výnosů do aktuálního účetního období, však nemá vliv na daňové ošetření, které musí být z důvodu principu časové a věcné souvislosti promítnuto do zdaňovacího období, kterého se oprava týká, tj. do období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007. Tato vazba mezi náklady a výnosy byla žalovaným zcela ignorována. Žalobce je přesvědčen, že v souladu s výše uvedeným měl žalovaný výnosy ve výši 2.281.299,00 Kč posoudit jako nezdanitelné dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP a snížit základ daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 o 107.586,- Kč. Postup zvolený správcem daně, resp. žalovaným považuje žalobce zvýše uvedených důvodů za nezákonný.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s tvrzením žalobce, že přesné znění odůvodnění odvolání je uvedeno v protokolu o ústním jednání č. j. 208312/10/005938109268 ze dne 29. 4. 2010. Odvolání bylo podáno žalobcem a přijato správcem daně dne 25. 1. 2008. Důvody uváděné žalobcem jsou uvedeny v tomto podání ze dne 23. 1. 2008, které bylo doručeno dne 25. 1. 2008, a nikoliv ve výše uvedeném protokolu sepsaném téměř o 2 roky později. Správce daně při rozhodování o odvolání proti vyměřené dani podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní reagoval na podané odvolání, a nemohl tudíž reagovat na důvody uvedené do protokolu o ústním jednání, který ještě neexistoval. V protokolu o ústním jednání sice správce daně uvedl část odůvodnění uvedeného žalobcem v odvolání proti vyměřené dani z příjmů právnických osob, ale neobsahuje všechny skutečnosti uvedené v odvolání ze dne 23. 1. 2008. Neobsahuje především důvod podaného odvolání. Správce daně posuzoval odvolání z hlediska jeho obsahu a důvodů uvedených žalobcem v odvolání. Zde žalobce uvedl jako rozpor se skutkovým stavem tu skutečnost, že „se odvolává proti informaci uvedené na řádku 40 podaného daňového přiznání žalobce za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007,“ které správce daně podle jeho předpokladu vyměřil podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Protože se vyměřená daň neodchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání, nesdělil správce daně daňovému subjektu (žalobci) výsledek vyměření. V tomto případě se za den vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46 odst. 5 zákona o správě daní), tj. 31. 12. 2007.

Žalobce v odvolání uvedl jako rozpor s právními předpisy porušení ustanovení § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V odvolání uvedl, že se nemění výsledek hospodaření na řádku 10 daňového přiznání. Mění se ale částka ve výši 4.997.205,- Kč, kterou

uvedl v řádném daňovém přiznání na řádku 40 jako výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a navrhuje ji snížit na částku 2.006.761,- Kč. Žalobce jako důvod snížení výše této položky uvedl, že na základě uzavřených smluv o poskytování služeb fakturuje příjemcům, spojeným osobám (společnostem se sídly v Evropské unii), ceny služeb

ve výši součtu nákladů vynaložených na poskytované služby a přírážky ve výši 5 %, resp. 7 % (dle typu služby). Takto stanovená cena služby je pak fakturována příjemcům a výnosy z těchto služeb jsou zaúčtovány v účetnictví společnosti. Náklady a výnosy jsou z hlediska časové souvislosti zaúčtovány ve stejném zdaňovacím období, kterým je hospodářský rok. Žalobce v odvolání uvedl, že z důvodu přefakturace jsou tyto uvedené náklady součástí výnosů a vzhledem k jejich jednoznačné souvislosti považuje tyto náklady za daňově uznatelné. Tyto výdaje a jejich změnu (částku ve výši 2.006.761,- Kč) žalobce specifikoval v části A Přílohy č. 1 II. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob, které přiložil jako přílohu odvolání.

Předmětem odvolání byla tedy změna výše částky výdajů (nákladů) neuznávaných za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 zákona o daních z příjmů) na ř. 40 daňového přiznání, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na řádku 10 daňového přiznání v důsledku použití metody „náklady plus marže“. Odvolacími námitkami uvedenými v odvolání byl vymezen rozsah odvolání. Správce daně posoudil a ověřil uvedené důvody odvolání a došel k závěru, že daňová povinnost byla vyměřena sice z údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání, ale žalobcem uvedené údaje nebyly v souladu se skutkovým stavem, kdy do výnosů byla zahrnuta cena fakturovaná spojeným osobám ve výši nákladů a marže (metoda celkových nákladů a marže), a v důsledku toho žalobce přehodnotil daňovou účinnost těchto přefakturovaných nákladů, vyjádřených na řádku 40 daňového přiznání, které dle tvrzení žalobce byly součástí výnosů. Jiné důvody, v nichž spatřoval žalobce nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 žalobce v odvolání ze dne 25. 1. 2008 neuvedl.

Protokol o ústním jednání č. j. 208312/10/005938109268 ze dne 29. 4. 2010 byl se sepsán v průběhu kontroly a zachycuje průběh jednání, při kterém byl zástupce kontrolovaného daňového subjektu seznámen s výsledky zjištění uvedenými ve zprávě o daňové kontrole č. j. 188284/10/005938109268. Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 byla zahájena dne 15. 9. 2009. Předmětem kontroly bylo ověření a zjištění správné daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Předmětem kontroly byly prvotní doklady, na jejichž základě bylo účtováno. Vzhledem k tomu, že při zjištění základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření, ověřoval správce daně především zaúčtování nákladů a výnosů a jejich dopad do základu daně.

Námitka žalobce, že kontrola byla nezákonná z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté, je nedůvodná, neboť předmětem odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně z příjmů právnických osob byla správná aplikace metody „náklady plus marže“ žalobcem do přiznání k dani z příjmů právnických osob, předmětem kontroly pak zjištění správné daňové povinnosti daně příjmů právnických osob, zjištění výsledku hospodaření na řádku 10 - výsledek hospodaření s důrazem na kontrolu prvotních nákladů. Předmětem odvolání a kontroly byl vždy jiný právní důvod. V rámci odvolání nebyly posuzovány prvotní doklady, jejich zaúčtování s promítnutím do daňového základu. Až při kontrole byly předkládány doklady a posuzovány z hlediska účetního i daňového. V rámci odvolání byly žalobcem „přeřazeny“ nedaňové náklady uvedené za celou skupinu účtů v souhrnné výši do daňových nákladů při uplatnění metody tvorby ceny „náklady plus marže“. Správce daně neměl žádné důvody pro pochybnosti o skladbě účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů a účtování na jednotlivých účtech. Až při kontrole bylo zjištěno, že bylo účtováno o rezervě na nevyčerpanou dovolenou, kterou žalobce překvalifikoval na dohadnou položku pasivní tvořenou na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců. V rámci odvolání nebyla posuzována ani rezerva tvořená na nevyčerpanou dovolenou ani dohadná položka na nevyčerpanou dovolenou. Žalobce ve svém odvolání skutečnost, že na ř. 40 pod položkou účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky je v rozporu s

vykazovanými náklady zahrnuta zaúčtovaná rezerva na nevybranou dovolenou zaměstnanců, neuvedl.

Tyto nové skutečnosti odůvodňují postup správce daně, který zahájil kontrolu se zaměřením na kontrolu účtování nákladů na základě prvotních dokladů. Až následně po zjištění, že žalobce neoprávněně účtoval o dohadné položce na nevyčerpanou dovolenou, že účtoval o skutečnostech, které nenastaly, o nákladech, které nebyly realizovány, následně v průběhu kontroly ověřoval, zda žalobce použil vykazované „neexistující náklady“ při aplikaci metody „náklady plus marže“. O částku ve výši 2.173.443,- Kč byl zvýšen základ daně, neboť bylo účtováno o nákladech na nevyčerpanou dovolenou (dohadná položka pasivní) v rozporu s účetními předpisy, tedy účtováno o skutečnosti, která nenastala. Předmětem odvolání nebylo ani účtování o dohadné položce, ani účtování o rezervě na nevybranou dovolenou. Z uvedeného je zřejmé, že se jednalo o první kontrolu.

Žalobce měl v odvolání povinnost uvést všechny důvody, v nichž spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí. Žalobce uvedl v odvolání jako rozpor s právními předpisy ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, aplikaci metody tvorby ceny „náklady plus marže“, jiné důvody neuvedl. Správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, postupuje podle ustanovení § 48 až § 50 zákona o správě daní, posuzuje důvody uvedené v odvolání. Nemůže však posoudit údaje, které v odvolání nebyly žalobcem uvedeny. Nedůvodná je tedy námitka žalobce, že správce daně kontrolou obešel povinnost řešit pochybnosti v rámci odvolání.

K námitkám podaným žalobcem v průběhu kontroly vydal správce daně rozhodnutí č. j. 270076/10/005938102076 dne 15. 6. 2010. Proti uvedenému rozhodnutí nebyla žalobcem podána žaloba. Postup prvoinstančního správce daně i žalovaného není tak v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 193/2006 ze dne 25. října 2007, kde se uvádí, že daň může být změněna jen zákonným způsobem.

Co se týče námitky nesprávného daňového posouzení nákladů na nevyčerpanou dovolenou, žalovaný v plné šíři odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podrobně rozvedl vznik nároku na dovolenou, podmínky čerpání dovolené, zánik práva na dovolenou a možnosti proplacení nevyčerpané dovolené podle zákoníku práce. O dohadné položce na nevybranou dovolenou nebylo žalobcem účtováno v souladu s účetními předpisy, neboť účtování zachycuje účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví (§ 2 a § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Žalobce však účtoval o skutečnostech, které nevznikly.

K námitce nezákonnosti rozhodnutí, spočívající v nesprávném daňovém posouzení vlivu metody stanovení ceny na základ daně při neexistenci nákladů, žalovaný uvedl, že částka výnosů související s namítanými náklady (nerealizovanými náklady) je částkou, která je předmětem daně z příjmů právnických osob (ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů), nejedná se o částku výnosů (příjmů), které by byly od daně osvobozeny (ustanovení § 19 zákona o daních z příjmů), částka výnosů byla obchodním partnerem realizována, fakturována a zaúčtována, a nejedná se tudíž o částku, o kterou byly nesprávně zvýšeny příjmy [§ 23 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o daních z příjmu].

V replice žalobce setrval na své právní argumentaci uvedené v žalobě.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Dne 21. 12. 2007 podal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 10. 7. 2006 do 30. 6. 2007, kde vykázal výsledek hospodaření-zisk ve výši 6.313.732,- Kč, základ daně na řádku 200 daňového přiznání ve výši 8.396.651,- Kč a daň z příjmů právnických osob ve výši 2.015.040,- Kč. Součástí podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období byla účetní závěrka tvořená rozvahou, výkazem zisků a ztráty, přílohou a přehledem o peněžních tocích. Přiznanou daňovou povinnost správce daně vyměřil podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní ke dni 31. 12. 2007. Proti vyměřené dani, která se neodchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání, podal žalobce dne 25. 1. 2008 odvolání. V odvolání žalobce napadl své vlastní tvrzení ve výši částky uvedené v přiznání na řádku 40 [náklady neuznávané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona o daních z příjmů), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na řádku 10], tedy napadl částku 4.997.205,- Kč, a tvrdil, že tato částka má být ve skutečnosti nižší, a to ve výši 2.006.761,- Kč. Správce daně vydal dne 4. 2. 2008 rozhodnutí čj. 49711/08/005512/8677, kterým odvolání v plném rozsahu vyhověl.

Dne 15. 9. 2009 byla zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za účelem zjištění a ověření správné daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Správce daně vycházel z účetnictví odvolatele a zjišťoval výsledek hospodaření. Na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 427349/11/005938109268, podepsané dne 18. 7. 2011, správce daně vyloučil z daňových nákladů částku ve výši 2.173.443,- Kč z celkové částky ve výši 2.934.148,- Kč, která byla účtována na účtu 5540100-Reserve for vacation-salaries s odůvodněním, že rezerva na nevyčerpanou dovolenou není nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, a označuje-li kontrolovaný daňový subjekt obsah této účetní operace za dohadnou položku tvořenou na základě nevybrané dovolené k 30. 6. 2007, kterou zaměstnanci budou čerpat nebo jim bude proplacena v následujícím zdaňovacím období, pak správce daně vylučuje tento náklad z daňově účinných nákladů, protože skutečným nákladem daňového subjektu je až čerpání dovolené zaměstnanci.

Na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 427349/11/005938109268 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007, kterým zvýšil základ daně o částku ve výši 2.173.443,- Kč a doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 521.520,- Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s ustanovením § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 104.304,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, ve kterém namítl, že rozhodnutí bylo vydáno nezákonně, a to z důvodu nezákonné kontroly - porušení zásady rei iudicatae. Dále namítl vyloučení nákladů na nevyčerpanou dovolenou.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 1. 2012, č. j. 138/12/1200-103204, bylo odvolání zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen. V odůvodnění Finančního ředitelství uvedlo, že přezkoumalo postup správce daně a bylo zjištěno, že při rozhodování o odvolání vycházel prvoinstanční správce daně ze správních úvah, že vykázaný výsledek hospodaření (řádek 10 přiznání k dani z příjmů právnických osob) se odvoláním nemění. Žalobce se odvolal proti vlastnímu postupu úpravy výsledku hospodaření, z kterého vycházel při stanovení základu daně. Tyto úpravy částek základu daně, které vyjádřil na řádku 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob, změnil a zdůvodnil tím, že ve vztahu k zahraničí fakturoval cenu poskytnutých služeb objednateli (sdruženému podniku) metodou nákladů a přírážky (marže), která vychází z principu přefakturace (přenesení) nákladů na objednatele služeb se započtením přiměřeného zisku smluvně dohodnutého. Z popisu uvedené metody jednoznačně vyplývala metoda tvorby

ceny, kdy je k vynaloženým nákladům připočtena příslušná přírážka. Žalobce sám v odvolání uvedl, že cena služeb, kterou fakturoval do zahraničí, byla účtována ve výnosech, ale odvolatel v řádném daňovém přiznání, které bylo podáno dne 21. 12. 2007, při zjištění základu daně, který vychází dle ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů z výsledku hospodaření, v jeho případě zisku ve výši 6.313.732,- Kč, specifika této metody tvorby převodní ceny (ceny, která je fakturována objednateli služeb) nezhodnotil (nerespektoval) správně ve vztahu k vynaloženým nákladům z hlediska daňové účinnosti. V odvolání žalobce uvedl, že z daňového hlediska v řádném daňovém přiznání ve vztahu k výnosům nebyla vyjádřena vazba vynaložených nákladů s dosaženými výnosy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, přestože náklady byly vynaloženy ve stejném zdaňovacím období jako dosažené výnosy, s kterými přímo souvisejí. Žalobce tuto skutečnost opravil až v podaném odvolání a snížil náklady, které nejsou náklady ve smyslu ustanovení § 25 náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v podaném odvolání při úpravě základu daně podle ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Žalobce na řádku 12 daňového přiznání uvedl údaje, které jsou předpokladem pro užití některé z metod tvorby ceny mezi spojenými osobami, neboť odvolatel je takovouto spojenou osobou. Správce daně vycházel při vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně z příjmů právnických osob č. j. 49733/08/005512/8677 ze dne 4. 2. 2008 z žalobcem uvedených důvodů snížení nákladů neuznávaných za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když shledal, že žalobcem použitá metoda tvorby ceny, zde konkrétně metody náklady plus ziskové přírážky, je v souladu se současně platnými metodickými postupy tvorby ceny. Jedná se o tradiční transakční metodu. Předmětem odvolání byla změna výše nákladů, které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na ř. 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob podle účtových skupin účtové třídy 5 - náklady. Správce daně posoudil obsah odvolání a došel k závěru, že podaným odvoláním odvolatel reflektuje závěry auditora, který ve zprávě auditora k 30. 6. 2007 uvedl, že ověřil přiloženou účetní závěrku společnosti ADP Employer Services Česká republika, a.s., tj. rozvahu k 30. 6. 2007, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích za rok končící k tomuto datu a přílohu této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod. Auditor uvedl pod bodem 4.11. Transakce se spřízněnými subjekty, pod bodem 4.11.1. Výnosy realizované se spřízněnými subjekty, že ceny, za které jsou fakturovány služby spřízněným osobám, jsou stanoveny metodou celkových nákladů plus marže.

Na základě ověřených informací ve věci metody tvorby ceny použité při fakturaci spřízněným subjektům, jež byla součástí výnosů, rozhodl správce daně dne 4. 2. 2008 o odvolání proti vyměření daně z příjmů právnických osob tak, že vyhověl odvolání v plném rozsahu, neboť v důsledku takto fakturované ceny spřízněným osobám, jejíž součástí jsou vynaložené náklady související s výnosy, dochází při úpravě základu daně o náklady, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ke snížení těchto celkových nákladů, proti jejichž výši bylo podáno odvolání. Jiné důvody, v nichž spatřoval žalobce nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, žalobce v odvolání ze dne 25. 1. 2008 neuvedl.

Dne 15. 9. 2009 byla zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Předmětem kontroly bylo ověření a zjištění správné daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Z protokolů o ústním jednání jednoznačně plyne, že správce daně postupoval pro zjištění základu daně podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tedy z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví. Na základě Zprávy o daňové kontrole byla vyloučena z daňových nákladů částka 2.173.443,- Kč zaúčtovaná na účtu 5540100 - Reserve for vacation-salaries brutto jako rezerva na nevybranou dovolenou pro zaměstnance, která byla tvořena v průběhu zdaňovacího období a označena následně odvolatelem jako

dohadná položka pasivní. Správce daně zdůvodnil zvýšení základu daně tím, že se u vytvořené rezervy na nevybranou dovolenou jedná o nedaňový náklad, podle Českého účetního standardu č 017 bod 3.11.7. na příslušném účtu vykazovaném v položce dohadné účty pasivní se účtuje náhrada na nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce, účtování výše náhrady mzdy nebo platu provádí v závislosti na skutečném počtu čerpaných dnů a průměrné mzdy nebo platu za 3 měsíce bezprostředně předcházející čerpání dovolené, a dalších skutečností, které k datu 30. 6. 2007 nenastaly či nemohly nastat, např. zánik nároku na čerpání dovolené.

Předmětem kontroly bylo zjištění správné výše daňové povinnosti, tj. daně z příjmů právnických osob. Kontrola byla zaměřena na kontrolu prvotních dokladů, na jejichž základě bylo účtováno. Vzhledem k tomu, že při zjištění základu daně se vychází z účetního výsledku hospodaření, ověřoval správce daně především zaúčtování nákladů a výnosů a jejich dopad do základu daně. Námitka nezákonnosti kontroly z důvodu překážky věci pravomocně vyměřené je tedy nedůvodná, neboť předmětem odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně z příjmů právnických osob č. j. 49711/08/005512/8677 ze dne 4. 2. 2008 byla správná aplikace „Metody náklady plus přírážky“ žalobcem do přiznání k dani z příjmů právnických osob, předmětem kontroly pak bylo zjištění správné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. Předmětem odvolání a kontroly byl vždy jiný právní důvod. V rámci odvolání nebyly posuzovány prvotní doklady, jejich zaúčtování s promítnutím do daňového základu. Až při kontrole byly předkládány doklady a posuzovány z hlediska účetního i daňového. V rámci odvolání byly odvolatelem vykazovány změny výše nákladů uvedené za celou skupinu účtů v souhrnné výši. Správce daně neměl žádné důvody pro pochybnosti o skladbě účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů. Až při kontrole bylo zjištěno, že bylo účtováno o rezervě na nevyčerpanou dovolenou, kterou odvolatel překvalifikoval na dohadnou položku pasivní tvořenou na nevyčerpanou dovolenou zaměstnanců. V rámci odvolání nebyla posuzována ani rezerva tvořená na nevyčerpanou dovolenou, ani dohadná položka na nevyčerpanou dovolenou.

Situace, kdy při správě daní vyvstane otázka, o které již pravomocně rozhodl orgán veřejné moci, a kdy je správce daně takovým rozhodnutím vázán, nenastala. Námitka porušení ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu je proto nedůvodná. Uvedený závěr odvolacího orgánu je v souladu se závěry vyslovenými v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31. 8. 2005.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Soud o podané žalobě rozhodl, aniž nařizoval ústní jednání, jelikož byla splněna podmínka pro tento postup podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, *není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní)*. (shodně ust. § 106 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád)

Otázkou překážky věci pravomocně rozhodnuté v daňovém řízení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2007, č. j. 7 Afs 193/2006-79 (rozhodnutí ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), ve kterém konstatoval, že „*uplatnění nároku*

v daňovém přiznání a jeho vyměření správcem daně I. stupně jistě nemůže samo o sobě založit překážku rei iudicatae. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímú dodatečnému stanovení na překážku. Jiná situace ovšem nastává za předpokladu, kdy o plátcem daně uplatněném nároku, vztahujícím se ke konkrétnímu přijatému zdanitelnému plnění, již jednou v rámci odvolacího řízení pravomocně rozhodl odvolací orgán (bez ohledu na skutečnost, zda tento nárok plátcí pravomocným rozhodnutím přiznal či nikoli), a následně se toto své rozhodnutí snaží negovat postupem dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků a vydáním dodatečného platebního výměru dle ust. § 46 odst. 7 citovaného zákona. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí ve věci posuzovaného nároku na odpočet daně nutno zohlednit při posuzování otázky rei iudicatae ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k následně provedené daňové kontrole, která má s předmětným pravomocným rozhodnutím odvolacího orgánu identický předmět, časové období a posuzovanou otázku.“

K posouzení, zda v projednávané věci existovala překážka rei iudicatae, je tedy s ohledem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu nutno porovnat, jestli provedená daňová kontrola, jejímž výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 27. 7. 2011, č. j. 447393/11005511108677, má s pravomocným rozhodnutím odvolacího orgánu - Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 4. 2. 2008, č. j. 49711/08/005512/8677, identický předmět, časové období a posuzovanou otázku. Pouze za kumulativního splnění těchto tří podmínek, tj. identita předmětu, časového období a posuzované otázky, lze hovořit o překážce rei iudicatae podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, resp. podle ust. § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

Daňová kontrola i pravomocně ukončené vyměřovací řízení se týká stejné daně, tj. daně z příjmů právnických osob. Týká se i totožného zdaňovacího období 1. 7. 2006 až 30. 6. 2007.

K otázce totožnosti posuzované otázky uvádí soud následující:

V odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 31. 12. 2007, č. j. 463660/07/005512/8677, které se nedoručovalo, neboť se vyměřená daň neodchylovala od daně uvedené v přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 23. 1. 2008, žalobce napadl správnost svého daňového přiznání, konkrétně řádek 40 tohoto přiznání, týkající se výše výdajů (nákladů) neuznávaných za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 nebo § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v celkové částce 4.997.205,- Kč. Navrhl tuto částku snížit na částku 2.006.761,- Kč, neboť při podání daňového přiznání při výpočtu výdajů (nákladů) neuznávaných za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nepřihlédl k účtování výdajů metodou cost-plus (celkové náklady plus marže), tedy konkrétně nepřihlédl ke skutečnosti, že na základě uzavřených smluv o poskytování služeb fakturuje příjemcům (společnostem se sídly v EU) ceny služeb ve výši součtu nákladů vynaložených na poskytované služby a přírážky ve výši 5 %, resp. 7 % (dle typu služby). Takto stanovená cena služby je pak fakturována příjemcům a výnosy z těchto služeb jsou účtovány rovněž výsledkově v účetnictví žalobce. Z hlediska časové souvislosti jsou náklady a s nimi související výnosy stanovené touto metodou záúčtovány ve stejném zdaňovacím období, kterým je hospodářský rok. Z důvodu přefakturace jsou tyto uvedené náklady součástí výnosů a vzhledem k jejich jednoznačné souvislosti považuje tyto náklady za daňově uznatelné.

K odvolání přiložil žalobce Odpověď Ministerstva financí ze dne 21. 2. 2008, č. j. 39/91 199-2007-391, na metodický dotaz k uplatňování ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů při fakturování poskytovaných služeb

metodou cost-plus, Zprávu nezávislého auditora k 30. 6. 2007, účetní závěrku k 30. 6. 2007 a přílohu účetní závěrky k 30. 6. 2007.

Žalobce jednotlivé výdaje spadající pod řádek 40 a jejich změnu podrobně specifikoval v tabulce A. Přílohy č. 1 II. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob, které taktéž připojil ke svému odvolání. Názvy účtových skupin na řádku 40 byly žalobcem nově specifikovány takto:

51 - Služby (970.928,- Kč)

52 - Osobní náklady (275.128,- Kč)

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů (760.705,- Kč).

V bodě 3.13. přílohy účetní závěrky k 30. 6. 2007 Změny způsobu oceňování, postupů odpisování a postupů účtování oproti předcházejícímu účetnímu období se uvádí, že ve výkazech za období roku 2006 byly provedeny deklasifikace odrážející změny ve formátu výkazů pro rok 2007. Hlavní změny představují následující položky: rezerva na nevybranou dovolenou k 30. 6. 2006 ve výši 1 367 tis. Kč byla překlasifikována do dohadných účtů pasivních.

V bodě 4.8.3. přílohy účetní závěrky k 30. 6. 2007 Dohadné účty pasivní se pak uvádí, že dohadné účty pasivní k 30. 6. 2007 ve výši 8 989 tis. Kč (k 30. 6. 2006 - 4 481 tis. Kč) jsou tvořeny zejména položkami na nájemné, účetní a auditorské služby, bonusy roku 2007 a dohadem na nevybranou dovolenou.

Na základě výše uvedeného vyhověl správce daně odvolání žalobce v plném rozsahu, neboť dospěl k závěru, že v důsledku fakturované ceny výše uvedeným způsobem (celkové náklady plus marže) spřízněným osobám, jejíž součástí jsou vynaložené náklady související s výnosy, dochází při úpravě základu daně o náklady, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ke snížení těchto celkových nákladů.

Dne 15. 9. 2009 byla Finančním úřadem pro Prahu 5 zahájena daňová kontrola. Ve Výsledcích zjištění z daňové kontroly správce daně uvedl, že se v rámci této kontroly zaměřil na prověření okolností, které byly žalobcem uvedeny jako důvod pro podání odvolání proti přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 a změnám, ke kterým v rámci tohoto odvolání došlo na řádku 40 (snížení nákladů neuznávaných za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to o 2.990.444,- Kč). V rámci daňové kontroly zhodnotil správce daně k okamžiku vydání Výsledků zjištění z daňové kontroly jako důkazy Odpověď Ministerstva financí ze dne 21. 2. 2008, č. j. 39/91 199-2007-391, na metodický dotaz k uplatňování ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů při fakturování poskytovaných služeb metodou cost-plus, smlouvy, na jejichž základě byly předmětné náklady prefakturovány a PC sestavy s výpočty.

K Odpovědi Ministerstva financí ze dne 21. 2. 2008, č. j. 39/91 199-2007-391, správce daně uvedl, že tato se týkala jiné společnosti a na konkrétní dotaz, který nemá správce daně k dispozici, byla ministerstvem financí dána konkrétní odpověď. Odpověď nebyla postavena v obecné rovině a nelze ji tedy plošně aplikovat.

Správce daně došel k závěru, že z předložených smluv a tabulek (k prokázání výše fakturace za poskytnuté služby) vyplývá způsob stanovení ceny poskytovaných služeb a to určitým procentem přírážky k nákladům - jedná se tedy o smluvní ujednání mezi dodavatelem a odběratelem, jejímž základem je cenová kalkulace, avšak předložené smlouvy jsou velmi obecné a nelze z nich dovodit, že dochází k předfakturaci konkrétních nákladů. Nelze tedy následně rozlišit daňovou uznatelnost a neuznatelnost konkrétních nákladů u příjemce služby, což je dle tvrzení žalobce rozhodné pro uplatnění těchto nákladů jako daňově uznatelných u poskytovatele.

Dále došel správce daně k závěru, že nejvyšší položkou uvedenou v rámci řádku 40 daňového přiznání byla částka 2.173.443,- Kč (rezerva na dovolenou). Rezerva na dovolenou však není rezervou dle zvláštního zákona a nelze ji pokládat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ustanovení § 25 samostatně neřeší daňovou neuznatelnost rezerv, které nejsou tvořeny podle zvláštních právních předpisů, a v tomto případě se tedy nejedná o výdaj podle ust. § 25, který lze uznat jako daňový dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) do výše výnosů s ním přímo souvisejících. K dalším řádkům tabulky A. Přílohy č. 1 II. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob (řádek 40) nebyla předložena identifikace jednotlivých položek a prvotní doklady.

Správce daně ve Výsledcích zjištění z daňové kontroly shrnul, že z dokladů předložených žalobcem nelze jednoznačně a prokazatelně dovodit, že náklady původně uvedené na řádku 40 daňového přiznání sice byly nedaňovými výdaji podle ust. § 25, avšak že je možné je uznat jako daňové dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) a to jen do výše výnosů s nimi přímo souvisejícími. Vzhledem k těmto skutečnostem správce daně neuznal tyto náklady jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a stanovil částku neuznaných nákladů na řádku 40 daňového přiznání zpět na částku 4.997.205,- Kč, tedy ji zvýšil o částku 2.990.444,- Kč oproti částce stanovené v pravomocném rozhodnutí o odvolání.

Jelikož následně v průběhu daňové kontroly žalobce dalšími doklady odpovídajícím způsobem prokázal daňovou uznatelnost výdajů uvedených na řádku 40, vyjma položky rezervy na nevybranou dovolenou, jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 7. 2011, č. j. 429149/11/005938109268, správce daně stanovil částku neuznaných nákladů na řádku 40 daňového přiznání ve výši 4.180.204,- Kč, tedy ji zvýšil o částku 2.173.443,- Kč oproti částce stanovené v pravomocném rozhodnutí o odvolání.

V rozhodnutí o odvolání, jakož i v průběhu daňové kontroly, byla shodně posuzována otázka důvodnosti snížení nákladů neuznávaných za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, uvedených na řádku 40 daňového přiznání, celkem o částku 2.990.444,- Kč. Žalovaný popírá totožnost posuzované otázky s odůvodněním, že správce daně v odvolacím řízení hodnotil pouze správnost aplikace metody „náklady plus marže“, na základě daňové kontroly však z daňově uznatelných výdajů vyloučil položku rezervy na nevybranou dovolenou překvalifikovanou žalobcem na dohadnou položku pasivní, která při rozhodování o odvolání nebyla vůbec posuzována. Předmětem odvolání nebylo ani účtování o dohadné položce, ani účtování o rezervě na nevybranou dovolenou.

Soud považuje v projednávané věci za nezbytné nejprve poukázat na zákonnou úpravu průběhu odvolacího řízení a postupu správce daně a odvolacího orgánu v tomto řízení dle ust. § 48 - § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně může sám rozhodnout o odvolání proti svému rozhodnutí, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. V takovém případě nemusí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno a není proti němu přípustné odvolání. Správce daně může sám vyhovět odvolání i částečně, proti tomuto rozhodnutí je však přípustné odvolání. Pokud správce daně o odvolání sám nerozhodne, postoupí jej odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Z výše uvedeného lze dovodit, že správce daně odvolání proti svému rozhodnutí v plném rozsahu vyhoví, pokud nemá žádné pochybnosti o důvodnosti podaného odvolání. V případě pochybností správce daně sám nerozhodne a postoupí odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu. Odvolací orgán je vázán rozsahem přezkumu vymezeným odvolatelem v odvolání, přihlíží však při rozhodování o odvolání i ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, které vyjdou najevo průběhu odvolacího řízení, pokud mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Odvolacímu orgánu je dokonce svěřeno oprávnění k doplňování výsledků daňového řízení v průběhu odvolacího řízení.

Aplikováno na nyní projednávanou věc, dle tvrzení žalovaného neměl správce daně žádné důvody pro pochybnosti o skladbě účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů a účtování na jednotlivých účtech, neboť žalobce v odvolání uvedl jako rozpor s právními předpisy ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, aplikaci metody tvorby ceny „náklady plus marže“, jiné důvody neuvedl. Toto tvrzení žalovaného však ve světle výše uvedené zákonné úpravy odvolacího řízení neobstojí. Žalobce v odvolání namítl nesprávnost celého řádku 40 původního daňového přiznání, skladbu tohoto řádku - jednotlivé účetní skupiny, včetně skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů, podrobně rozepsal. Ačkoliv správci daně společně s odvoláním předložil mj. přílohu účetní závěrky k 30. 6. 2007, ze které vyplývá, že rezerva na nevybranou dovolenou k 30. 6. 2006 ve výši 1 367 tis. Kč byla překlasifikována do dohadných účtů pasivních a dohadné účty pasivní k 30. 6. 2007 ve výši 8 989 tis. Kč (k 30. 6. 2006 - 4 481 tis. Kč) jsou tvořeny zejména položkami na nájemné, účetní a auditorské služby, bonusy roku 2007 a dohadem na nevybranou dovolenou, neměl i přesto správce daně žádné pochybnosti o důvodnosti odvolání, tj. i o důvodnosti snížení daňově neuznatelných výdajů v účetní skupině 55.

V rámci daňové kontroly se pak správce daně zaměřil na prověření okolností, které byly žalobcem uvedeny jako důvod pro podání odvolání proti přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 a změnám, ke kterým v rámci tohoto odvolání došlo na řádku 40 (snížení nákladů neuznávaných za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), jak sám správce daně uvedl ve Výsledcích zjištění z daňové kontroly. Správce daně se tak od počátku daňové kontroly zaměřil nejen na položku (účetní skupinu) 55, nýbrž na všechny položky, ze kterých se sestával řádek 40 daňového přiznání žalobce. Správce daně opětovně přezkoumával důvodnost a správnost použité metody „náklady plus marže“, shodně jako v odvolacím řízení prováděl dokazování Odpovědí Ministerstva financí ze dne 21. 2. 2008, č. j. 39/91 199-2007-391, na metodický dotaz k uplatňování ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., a tento dokument neshledal na projednávanou věc aplikovatelným. I přes doložení dalších dokladů ze strany žalobce, dospěl správce daně v průběhu daňové kontroly k okamžiku vydání Výsledků zjištění z daňové kontroly k závěru, na rozdíl od odvolacího řízení, že z předložených dokladů nelze jednoznačně a prokazatelně dovodit, že náklady původně uvedené na řádku 40 daňového přiznání sice byly nedaňovými výdaji podle ust. § 25, avšak že je možné je uznat jako daňové dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) a to jen do výše výnosů s nimi přímo souvisejícími. Ačkoliv měl správce daně v této fázi daňové kontroly k dispozici více důkazních prostředků k prokázání důvodnosti snížení nákladů neuznávaných za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u všech položek řádku 40 daňového přiznání (nejen položky 55), než měl v rámci odvolacího řízení, dospěl při posuzování totožné otázky v této fázi daňové kontroly k závěru odlišnému od závěru, který učinil v rámci odvolacího řízení. Jelikož však žalobce v dalším průběhu daňové kontroly předložil správci daně další doklady, kterými dle správce daně odpovídajícím způsobem prokázal daňovou uznatelnost výdajů uvedených na řádku 40, vyjma položky rezervy na nevyčerpanou dovolenou, bylo o těchto

nákladech rozhodnuto shodně jako v rámci odvolacího řízení. Na základě vyjádření a postupu správce daně v průběhu daňové kontroly se tak lze důvodně domnívat, že pokud by žalobce nedoložil v průběhu daňové kontroly další doklady, které nakonec přijal jako důkazy prokazující daňovou užitelnost výše uvedených nákladů, nebyly by ani tyto ostatní náklady (tj. vyjma položky rezervy na nevyčerpanou dovolenou) shledány náklady užitelnými na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Správce daně tudíž v rámci odvolacího řízení a daňové kontroly posuzoval totožnou otázku, neboť v obou případech posuzoval užitelnost daňových nákladů uvedených na řádku 40 daňového přiznání žalobce v celkové částce 2.006.761,- Kč, posuzoval správnost použité metody „náklady plus marže“, posuzoval totožné doklady předložené žalobcem, ze kterých již v rámci odvolacího řízení bylo možné seznat, že obsahem položky 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů, byla rezerva na nevybranou dovolenou k 30. 6. 2006, která byla překlasifikována do dohadných účtů pasivních, a že dohadné účty pasivní k 30. 6. 2007 jsou tvořeny i dohadem na nevybranou dovolenou.

Ačkoliv správce daně v odvolacím řízení shledal žalobcem navrženou změnu řádku 40 daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 7. 2006 až 30. 6. 2007, snížením z částky 4.997.205,- Kč o částku 2.990.444,- Kč na částku 2.006.761,- Kč, důvodnou, tento postup daňovou kontrolou následně negoval, když z částky 2.990.444,- Kč vyloučil částku 2.173.443,- Kč, představující rezervu na nevyčerpanou dovolenou (následně dohadnou položku pasivní), o tuto částku zvýšil základ daně, a následně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 7. 2006 až 30. 6. 2007 ve výši 521.520,- Kč. Tímto postupem správce daně, jakož i žalovaného, který odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl, byla porušena zásada rei iudicatae. Soud v tomto postupu správních orgánů shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Na základě všech shora uvedených skutečností soud napadené rozhodnutí pro vady řízení podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby [příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, replika podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění do 31. 12. 2012 (dále jen „advokátní tarif“)] po 2.100,- Kč [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu], dále 3 režijní paušály po 300,- Kč a 21% DPH ve výši 2.142,- Kč, celkem tedy 11.712,- Kč.

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 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 nejbližší 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.

V Praze dne 25. května 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová