



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: **ELVOSPOL, s.r.o.**, se sídlem Cukrovarská 1230, Zastávka, zastoupený Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.8.2014, č.j. 21937/14/5000-14201-703604,

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 20.8.2014, č.j. 21937/14/5000-14201-703604.

I. Podstata věci

Rozhodnutím ze dne 20.8.2014, č.j. 21937/14/5000-14201-703604, žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov, ze dne 12.7.2013, č.j. 2516870/13/3005-24902-711223, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 979 200 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta 321 552 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31.12.2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 211 917 Kč.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce poukazuje na to, že předmětný případ nesprávně účtoval do výnosů o rok dříve (v roce 2008), než jak správně měl podle zákona o daních z příjmů i zákona o účetnictví. Předmětný výnos (na základě faktury ze dne 19.12.2008) měl být účtován jako „Výnos příštích období“. Nemělo tedy docházet „k plusovému zdanění v roce zaúčtování, ale až v roce následujícím“. Podle žalobce tak došlo v roce 2008 k neoprávněnému zahrnutí tohoto příjmu do hospodářského výsledku a ke zdanění nekompletní dodávky. Žalobce zdůrazňuje, že bylo kompletně dodáno až v roce 2009.

V podané replice žalobce poukázal na to, že v roce 2008 vyfakturoval na žádost objednatele část objednaného materiálu. Připouští, že tato fakturace měla být pojata jako záloha na konečnou dodávku a neměla být zahrnuta do výnosu ke zdanění v roce 2008. Žalobce však i tuto fakturu zahrnul do výnosů a plně ji zdanil. Uskutečnil tak zdanění těchto výnosů dříve (o rok), nikoli pozdní uplatnění nákladů. Žalobce zdůrazňuje, že v roce 2008 nemohl prodat něco, co nakoupil až v roce 2009.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem a z výše uvedených důvodů se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Poukazuje předně na to, že žalobní argumentace o „přesunu“ výnosů do roku 2009 a nikoli nákladů do roku 2008 je rozdílná oproti tvrzením uplatněným v daňovém řízení. Zdůrazňuje, že i v odvolání žalobce namítal, že k nákladům roku 2009 se vztahují výnosy řádně zaúčtované a zdaněné v roce 2008. Podle žalovaného je tedy zřejmé, že výnosy z prodeje předmětného zboží žalobce zdanil v roce 2008, zatímco náklady na toto zboží uplatnil až v roce 2009. Správce daně je tak zcela správně s ohledem na nutnost

zachování časové souvislosti uplatněných nákladů vyloučil. Na svém procesním stanovisku žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším 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 (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

V daném případě je mezi žalobcem a žalovaným sporné, zda mohl žalobce v roce 2009 uplatnit náklady na dosažení příjmů, které zdanil již v roce 2008.

Žalobce namítá, že nepochybil v tom, že uplatnil předmětné náklady v roce 2009, ale v tom, že zdanil příjmy, k nimž se tyto náklady vztahují, již v roce 2008. Žalobce má za to, že předmětná zakázka byla zrealizována až v roce 2009 a v tomto roce také měly být zdaněny příjmy a uplatněny výdaje.

Bylo by tedy namístě, aby soud posoudil, zda příjmy z předmětné zakázky měly být zdaněny v roce 2008 (jak tvrdí žalovaný) nebo až v roce 2009, jak se domnívá žalobce. Tak by tomu ale bylo pouze v případě, že by žalobce takto argumentoval již během daňového řízení. Je to totiž daňový subjekt, kdo je povinen prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období a samozřejmě i příjmy získané v tomto období. Stíhá-li jej takto břemeno důkazní, logicky mu musí předcházet i břemeno tvrzení.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů účinného v rozhodném zdaňovacím období (v roce 2009) je 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 § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění 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. faktickém 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 neunes své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný.

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).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Břemeno důkazní tedy leží primárně na daňovém subjektu.

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 vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“.

Tím, že žalobce uvedl daňově uznatelné výdaje v daňovém přiznání k dani z příjmů za období 2009, stíhala jej povinnost prokázat, zda se skutečně jednalo o daňově uznatelné výdaje a v jaké výši. Pokud se mělo jednat o daňové výdaje vztahující se k výnosům nesprávně zaúčtovaným a zdaněným v roce 2008 (které však podle názoru žalobce měly být zaúčtovány a zdaněny v roce 2009), bylo na žalobci, aby tuto skutečnost během daňového řízení tvrdil a prokázal.

Unesení důkazního břemene se přitom nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neproazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění 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 při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob roku 2009 správce daně vyloučil z uplatněných nákladů částku 4 655 000 Kč. Tato částka byla zúčtována jako náklady na zboží na základě faktury č. OF1090037 ze dne 12.3.2009, které žalobce koupil od společnosti ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s., zaevidované pod č. 69065.

K výzvě správce daně, která se k této faktuře vztahovala, žalobce zaslal kopii prvních dvou stran kupní smlouvy a dodacích listů ze dne 2.3.2009 a 17.12.2008, které potvrzovaly, že společnost ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s., dodala žalobci tam popsané zboží na „akci: Díly m.s. VARIANT a regulátor – TŽ“ na základě objednávky ze dne 26.11.2008. Žalobce předložil též fakturu č. 801204 vystavenou žalobcem jako dodavatelem společnosti ACword, spol. s r. o., jako odběrateli ze dne 19.12.2008 (totožné datum bylo uvedeno jako datum zdanitelného plnění) za dodávku měničové soustavy VARIANT včetně skříně MODULEX a příslušenství na částku 5 299 000 Kč bez DPH.

Při ústním jednání dne 15.5.2013 správce daně žalobci sdělil, že z předložených dokladů zjistil, že předmětné zboží bylo žalobci dodáno po částech (první dne 17.12.2008 a druhá dne 2.3.2009). Dodavatelská faktura ze dne 12.3.2009 byla zaúčtována do nákladů v roce 2009 v částce 4 655 000 Kč, zatímco prodej zboží nebyl

v tomto roce zaúčtován do výnosů. Správce daně žalobce vyzval, aby sdělil, kdy fakticky došlo k prodeji zboží. Žalobce odpověděl, že zboží bylo prodáno v roce 2008, vydaná faktura č. 801204 byla vystavena dne 19.12.2008 a byla zaúčtována do výnosů roku 2008 a zahrnuta do daňového základu zdaňovacího období roku 2008.

V podaném odvolání proti platebnímu výměru i v jeho doplnění pak žalobce zopakoval, že předmětné zboží bylo prodáno v roce 2008 a příjem byl v tomto roce také řádně zdaněn. Podle žalobce neměly být náklady uplatněné v roce 2009 k tomuto příjmu vyloučeny.

Z uvedeného je zřejmé, že během celého daňového řízení žalobce ani jednou neuvedl, že by měl být předmětný příjem (na základě faktury ze dne 19.12.2008) zdaněn v roce 2008 nesprávně a že měl být zdaněn až v roce 2009 (neboť tehdy bylo zboží kompletně dodáno). Naopak k dotazu správce daně, který si předmětnou situaci hodlal vyjasnit, výslovně uvedl, že zboží bylo prodáno v roce 2008. Za této situace nelze žalobci přisvědčit, že by žalovaný pochybil, pokud předmětný příjem na základě faktury ze dne 19.12.2008 považoval za příjem v roce 2008 a výdaj na základě faktury ze dne 12.3.2009 za výdaj uplatněný v roce 2009. Byl to totiž žalobce, kdo správci daně a poté i žalovanému tyto skutečnosti tvrdil a dokládal. Že by tomu mělo být ve skutečnosti jinak (tj. že žalobce předmětné příjmy nesprávně zaúčtoval a zdanil v roce 2008, přestože se jednalo o příjmy vztahující se k roku 2009, kdy došlo k dodání zboží), žalobce poprvé uvedl až v podané žalobě. Takové tvrzení se soudu jeví účelovým. Je třeba tedy uzavřít, že během daňového řízení žalobce netvrdil a ani neprokazoval, že by předmětný příjem zdaněný v roce 2008, k němuž se vztahoval výdaj uplatněný v roce 2009, měl být rovněž zdaněn v roce 2009.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je správce daně oprávněn od základu daně odečíst pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které poplatník prokáže. V daném případě žalobce (jako poplatník) tvrdil a prokazoval výdaje vztahující se k roku 2009, zatímco předmětné příjmy tvrdil a prokazoval v roce 2008. Pokud pak § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyžaduje respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, postupoval správce daně v souladu se zákonem, jestliže předmětné výdaje uplatněné v roce 2009, které se měly vztahovat k příjmům zdaněným v roce 2008, vyloučil.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1.4.2004, č.j. 2 AfS 44/2003-73, dostupný na www.nssoud.cz, z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také § 23 odst. 1 tohoto zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném

zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.

Je sice pravdou, že náklady a z nich poté přitékající příjmy se nemusí střetnout v témže zdaňovacím období, neboť je věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat (náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období tak může přinést příjem až v časově vzdálenější době nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec, k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82, dostupný na www.nssoud.cz), v daném případě však byla situace odlišná. V následujícím zdaňovacím období se totiž neprojevil příjem získaný z dříve uplatněného výdaje, ale výdaj, který se měl vztahovat k dříve přiznanému příjmu. Příjem byl zdaněn ve zdaňovacím období roku 2008 a výdaj tvrzený k dosažení tohoto příjmu až v období následujícím (2009). Taková situace pak nerespektuje věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období a předmětný výdaj vztahující se k příjmům z roku 2008 tak nemohl být odečten od základu daně v roce 2009.

Domnívá-li se žalobce, že správce daně má provádět „komplexní přezkum“ správnosti stanovení daně, snad i napříč jednotlivými zdaňovacími obdobími, mylí se. Správce daně je totiž zásadně oprávněn posuzovat správnost daně toliko tak, jak ji daňový subjekt (žalobce) tvrdil a prokazoval.

V. Závěr

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

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 14.4.2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu