



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **FIN LINEA s.r.o.**, se sídlem Brno, Blatnická 4, IČ 25208233, zastoupeného Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem Plzeň, Mikulášská 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18399/10-1200-706012,

**t a k t o :**

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo k 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Zanikl dosavadní žalovaný – Finanční ředitelství v Brně a místo něj bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství s působností na celém území České republiky, které bude ve věci dále vystupovat místo původního

žalovaného. Výraz „žalovaný“ označuje v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

### **I. Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí**

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18399/10-1200-706012, došlo k zamítnutí odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vydaného dne 14. 4. 2010 Finančním úřadem Brno I (dále též „správce daně“) pod č. j. 117478/10/288914708006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2006 – 31. 12. 2006 ve výši 843 360 Kč a penále ve výši 168 672 Kč.

[2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci a odvolací námitky. Nejprve se zabýval námitkou, že správce daně nerespektoval procesní postupy ukončení daňové kontroly. S odkazem na správní spis uvedl, že žalobce byl s kontrolním zjištěním seznámen dne 28. 1. 2010 v protokolu o ústním jednání č. j. 21412/10/28893700724, ke kterému se písemně vyjádřil dne 10. 2. 2010. Správce daně své stanovisko k jednotlivým bodům vyjádření žalobce uvedl ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 83742/10/288932700724 (str. 6 a 7). Tato zpráva byla s daňovým subjektem řádně projednána dne 1. 4. 2010 protokolem o ústním jednání č. j. 86218/10/288932700724. Do uvedeného protokolu se daňový subjekt vyjádřil ke dvěma bodům zprávy a současně uvedl, že nemá žádné návrhy a námitky. Žalovanému tedy není jasné, na jaké otázky a návrhy správce daně nereagoval. Dle žalovaného je zřejmé, že správce postupoval v souladu s platnými zákony, především ve smyslu § 16 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“).

[3] Žalovaný se dále zabýval posouzením správnosti zvýšení základu daně za předmětné daňové období (rok 2006) o částku 3.478.070,69 Kč z důvodů neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“).

[4] Konstatoval, že správce daně vycházel při posuzování daného případu z předložené faktury ze dne 28. 12. 2006, č. HD0650225 vystavené zahraničním dodavatelem žalobce – společností HUADA TOY CO., LTD., Tongyi Road Guangyi District, Chenghai Area, Shantou City, Guangdong, China (dále jen „HUADA TOY“) – na částku 155.444,50 USD, po přepočtu platným kurzem ze dne 28. 12. 2006 se jednalo o 3.478.070,69 Kč. Tuto fakturu zaúčtoval daňový subjekt dne 28. 12. 2006 ve prospěch účtu 5481 - Ost. provozní náklady - ostatní se souvztažným zápisem ve prospěch účtu závazků - 3212 a uplatnil v daňově účinných nákladech ve zdaňovacím období roku 2006.

[5] Ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů považovány za daňově uznatelné náklady pouze za předpokladu, že jsou zaplacený.

[6] Žalovaný uvedl, že správci daně byly žalobcem předloženy dva dokumenty ze dne 1. 12. 2005 přeložené z anglického originálu, a to oznámení o úpravě cen a prohlášení žalobce jako odběratele, který se zavázal zvýšit objem nakupovaného zboží v roce 2006 o nejméně 50 % oproti roku 2005, aby si zajistil zachování stávajících cen zboží. V případě nedodržení této podmínky žalobce souhlasil s uhrazením smluvní pokuty ve výši 27 % z objemu zboží nakoupeného v roce 2005 navýšeného o 50 %. Veškeré platby provedené žalobcem jako odběratelem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty měly být použity přednostně k úhradě této smluvní pokuty.

[7] Dle zjištění správce daně nebyla úhrada smluvní pokuty v roce 2006 promítnuta do účetnictví. Byla součástí zaúčtovaných neuhrazených zahraničních faktur. Současně správce daně při provádění daňové kontrole shromáždil doklady o zaplacení faktury č. HD0650225, které byly zaúčtovány v roce 2007 a potvrzovaly jednotlivé úhrady předmětné faktury na částku 155.444,50 USD za smluvní pokutu v roce 2007. Správce daně v souladu se svým zjištěním zohlednil úhradu smluvní pokuty v roce 2007 a daňovému subjektu snížil základ daně o uhrazenou smluvní pokutu.

[8] Dále žalovaný poukázal na to, že dochází-li v průběhu účetního období k účetnímu případu, tj. k úhradě závazku faktury zahraničnímu dodavateli v zahraniční měně, pak současně vzniká kurzový rozdíl v souladu s ustanovením § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc a § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v souladu s českým účetním standardem č. 006. Z předloženého účetnictví jednoznačně vyplývá, kdy došlo k úhradám uvedené faktury. Tuto skutečnost navíc potvrzuje účetní zápis ze dne 31. 12. 2006, kdy byl proúčtován kurzový rozdíl k neuhrazeným zahraničním fakturám ke konci rozvahového dne. Tyto faktury zahrnují i předmětnou fakturu. Skutečnost potvrzuje i zaúčtovaný kurzový rozdíl dne 21. 6. 2007 ve výši 21.772,04 Kč na vrub účtu 563. Z uvedeného je zřejmé, že úhrada předmětné faktury nebyla do 31. 12. 2006 provedena.

[9] Na základě výzvy k dokazování ze dne 2. 10. 2009 předložil žalobce přehled nezaplacených zahraničních dodavatelských faktur. Porovnáním tohoto soupisu s přehledem zaúčtovaných pohybů na účtu 3212 - zahraniční dodavatelé bylo zjištěno, že podklady doložené na výzvu k dokazování nejsou totožné s proúčtovanými účetními operacemi. Správce daně proto neosvědčil tento důkazní prostředek za důkaz prokazující úhradu smluvní pokuty ve zdaňovacím období 2006.

[10] Správce daně seznámil žalobce s kontrolními zjištěními dne 28. 1. 2010 v průběhu protokolu o ústním jednání č.j. 21412/10/288932700724. Žalobce dne 10. 2. 2010 (č.j. 41576/10/288914708006) doručil správci daně „Vyjádření daňového subjektu k předběžnému výsledku kontroly“. Přílohou bylo i „Potvrzení o úhradě“ zahraniční společnosti HUADA TOY ze dne 30. 4. 2009, ve kterém potvrzuje úhradu faktury č. HD0650225 dne 29. 12. 2006. Správce daně k tomuto dokumentu konstatoval, že smluvní ujednání ve věci úhrady smluvní pokuty nebylo v účetnictví ani dodatečně promítnuto. S poukazem na ostatní doklady týkající se úhrad smluvní pokuty v roce 2007 správce daně neosvědčil jako důkaz potvrzení ze dne 30. 4. 2009, neboť je v rozporu s předloženým a řádně zaúčtovaným potvrzením.

[11] K námitce žalobce, že předložený inventurní seznam je průkazným záznamem ve smyslu zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, žalovaný uvedl, že správce daně jednoznačně určil důvod, proč předmětný inventurní seznam nelze osvědčit jako důkaz. Vyplývá to ze skutečnosti, že neodpovídá předloženému účetnictví za rok 2006 a současně ani předloženému účetnictví za rok 2007, z nichž se vychází pro zjištění základu daně v souladu s § 23 odst. 10 ZDP. Účetní záznamy nelze dodatečně dotvářet bez zásahu do účetní závěrky, neboť, jak správně uvedl i žalobce, účetní závěrka podává „věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.

[12] Žalovaný dále konstatoval, že předmětná faktura za smluvní pokutu byla vystavena dne 28. 12. 2006 a bylo fakticky nemožné, aby o její úhradě bylo účtováno dříve, než byla vystavena a tedy i dříve než nastaly podmínky pro samotné uplatnění smluvní pokuty ve smyslu dokumentu ze dne 1. 12. 2005. Právě daňovým subjektem uváděná podmínka věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky ukazuje na nemožnost účtování o úhradě smluvní sankce v době, kdy nebyla známa nejen její výše, ale ani to, zda bude vůbec uplatněna.

[13] K námitce žalobce, že správce daně nevyhodnotil dodavatelem potvrzené datum úhrady smluvní pokuty předložené v průběhu daňové kontroly, žalovaný uvedl, že tentýž dodavatel již v roce 2007 vystavil potvrzení o úhradě předmětné smluvní pokuty, jak je výše uvedeno, které daňový subjekt řádně zaúčtoval v roce 2007 a k nimž v souladu s účetními předpisy proúčtoval 21. 6. 2007 kurzový rozdíl.

[14] Pokud by došlo k úhradě faktury již v roce 2006, nemohly by být v roce 2007 účtovány úhrady předmětné faktury dle příslušných dokladů (tj. potvrzení zahraničního dodavatele) ani kurzový rozdíl vzniklý v souvislosti s úhradou předmětné smluvní pokuty. Z předloženého účetnictví za rok 2007 je však zřejmé, že o tomto kurzovém rozdílu bylo na základě příslušných dokladů řádně účtováno.

[15] Vzhledem k tomu, že se žalobce k této skutečnosti v průběhu řízení dostatečně nevyjádřil, bylo v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP doplněno odvolací řízení a žalobce byl dne 15. 9. 2010 vyzván, aby prokázal a vysvětlil rozpor mezi správcem daně zjištěnými zaúčtovanými doklady prokazujícími zaplacení faktury za smluvní pokutu v roce 2007 a daňovým subjektem předloženými důkazními prostředky, které dle jeho názoru dokládají zaplacení předmětné faktury již v roce 2006 a dále, aby vysvětlil důvod účtování kurzového rozdílu v roce 2007.

[16] Žalobce pouze odkázal na předchozí vyjádření a zdůraznil, že bývalá externí účetní párovala úhrady od nejstaršího nedoplatku k nejmladšímu, na což žalobce přišel při zpracování roční závěrky za rok 2006 na jaře roku 2007.

[17] Správce daně již ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že tvrzení žalobce je v rozporu s účetními zápisy a předloženými doklady, kterými jsou proúčtovány úhrady zahraničních faktur v účetních knihách za období 2006 a v roce 2007, doložené souvisejícími podklady. Konstatoval, že z výše uvedeného je zřejmé, že se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že některé úhrady došlých faktur mohla externí účetní přiřadit k nesprávným položkám, avšak to nemohlo mít reálný dopad do účetní závěrky. Uvedené skutečnosti naopak dopad do účetní

závěrky měly, především pak do účetní závěrky roku 2007, která odrážela úhradu předmětné faktury a s ní související zaúčtování kurzového rozdílu.

[18] Žalovaný uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, především s ustanovením § 2 ZSDP, neboť při svém rozhodování posuzoval a hodnotil jednotlivé důkazní prostředky samostatně a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tj. ve vazbě na účetní zápisy a podklady pro tyto účetní zápisy a bral současně v úvahu jejich skutečný obsah. V rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné nové skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl správce daně ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP při rozhodování přihlídnout.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[19] Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonnými podmínkami, přičemž v řízení předcházejícím jeho vydání došlo k porušení jeho práv. Konkrétně uplatnil následující námitky.

[20] Z předložených důkazů je zřejmé, že v předmětné věci nedošlo v rámci ústního jednání dne 1. 4. 2010 k faktickému projednávání zprávy o kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP, neboť správce daně nereagoval na žádný návrh či dotaz (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53). Argumentace žalovaného v tom smyslu, že vyjádření žalobce do protokolu č. j. 86218/10/288932700724 neobsahovalo žádné nové skutečnosti ani nové důkazní návrhy, nemůže takový postup zhojit.

[21] Žalobce dále nesouhlasil se zvýšením základu daně o částku 3.478.070,69 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů. Z provedeného dokazování je zřejmé, že k úhradě předmětné smluvní pokuty došlo ihned po vystavení faktury, kterou byla tato pokuta vyúčtována, a to vzhledem k smluvnímu ujednání žalobce a jeho smluvního partnera HUADA TOY, obsaženému v jeho prohlášení. Uvedeným prohlášením došlo k dohodě, že na úhradu smluvní pokuty budou přednostně použity veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty, k čemuž skutečně došlo. V době uzavírání smlouvy žalobce nemohl předpokládat, že dojde k uplatnění smluvní pokuty. Správce daně a žalovaný vycházeli z průběžné operativní účetní evidence, která má v daném případě pouze charakter předběžných podkladů, které navíc ani nemohly reflektovat v době jejich vyhotovení pozdější vznik nároku na smluvní pokutu a zúčtování již provedených plateb na tento nárok.

[22] Argumentace správce daně a žalovaného poukazem na kurzové rozdíly účtované v době realizace jednotlivých plateb je zavádějící, neboť teprve přecenění závěrkovým kurzem, které byl žalobce povinen provést a které zohledňovalo vznik nároku na smluvní pokutu, mělo odpovídající vypovídací hodnotu. Správce daně a žalovaný svým postupem a rozhodnutími naprosto ignorují obsah obchodních ujednání a jejich faktickou realizaci, jakož i hierarchicky nejvýše postavené součásti účetnictví, kterými jsou účetní závěrka a inventarizace závazků a nadřazují jim v podstatě pomocné účetní podklady. Správce daně i žalovaný svá rozhodnutí staví pouze na formálním právním stavu, jež odvíjejí od části účetnictví a nijak nehodnotí stav reálný. Opomíjejí rovněž veškeré předložené důkazy a odvíjejí své závěry od podkladů,

které nemají ve vztahu k danému případu v podstatě žádnou vypovídací hodnotu, což způsobuje nezákonnost jejich rozhodnutí.

[23] Ze strany správce daně a žalovaného byla porušena zásada volného hodnocení důkazů, což činí rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73). Postupem žalovaného došlo rovněž k porušení práva na spravedlivý proces, neboť nebylo respektováno právo žalobce na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádnému zjištění skutkového stavu (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07).

[24] Ze strany správce daně i žalovaného došlo k porušení § 2 odst. 1 a 2 ZSDP, jelikož správce daně jednal v rozporu se zákonnými předpoklady danými pro jeho činnost a nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobce. Žalovaný pak porušil zejména § 2 odst. 3 ZSDP, neboť nesprávně hodnotil provedené důkazy a nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo.

[25] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

### **III. Vyjádření žalovaného k žalobě**

[26] Žalovaný s odkazem na obsah správního spisu odmítl žalobcem tvrzené porušení jednotlivých ustanovení ZSDP. Uvedl, že odvolací námitky i žalobní námitky jsou obdobné a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[27] Dále uvedl, že námitkou neprojednání zprávy o daňové kontrole se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, argumentace žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, není namístě zejména pro odlišný skutkový stav.

[28] Správce daně prokázal neoprávněnost uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů v roce 2006. V průběhu daňové kontroly shromáždil doklady o zaplacení faktury č. HD0650225, které byly zaúčtovány v roce 2007. Uvedl, o jaké konkrétní účetní doklady se jedná, s tím že tyto doklady potvrzují jednotlivé úhrady předmětné faktury za smluvní pokutu v průběhu roku 2007. Žalobce sice podal žalobu i ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, která je vedena Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 20/2011, ale v žalobě to, že mu byla v základu daně zohledněna jako daňově účinný výdaj úhrada smluvní pokuty, neuvedl.

[29] Účetnictví žalobce za rok 2006 a 2007 (včetně kurzovního rozdílu) nepochybně prokazuje úhradu předmětné smluvní pokuty v roce 2007. Z jednotlivých účetních zápisů a účetních dokladů vč. souvisejících podkladů je zřejmé, že úhrada předmětné faktury nebyla do 31. 12. 2006 provedena.

[30] Na závěru, že smluvní pokuta nebyla uhrazena v roce 2006, ale až v roce 2007, nemůže nic změnit ani „Potvrzení o úhradě“ ze dne 30. 8. 2009, kterým HUADA TOY potvrzuje úhradu faktury č. HD0650225 dne 29. 12. 2006. Podkladem pro zaúčtování jednotlivých úhrad předmětné smluvní pokuty jsou totiž písemná potvrzení vydaná zahraničním

dodavatelem HUADA TOY v roce 2007, resp. jiné doklady prokazující jednoznačně úhradu smluvní pokuty v roce 2007.

[31] Samotné datum vystavení faktury dne 28. 12. 2006, způsobuje faktickou nemožnost, aby o její úhradě bylo účtováno dříve, než byla vystavena, resp. dříve než byly „splněny“ podmínky pro samotné uplatnění smluvní pokuty ve smyslu dokumentu ze dne 1. 12. 2005.

[32] K námitce, že správní orgány svá rozhodnutí staví toliko na formálním právním stavu, jenž odvíjí od části účetnictví a nijak nehodnotí stav reálný lze poukázat na potvrzení dodavatele z roku 2007 o úhradách předmětné smluvní pokuty, které žalobce řádně zaúčtoval v roce 2007 a k nimž v souladu s účetními předpisy proúčtoval 21. 6. 2007 kurzový rozdíl. Z uvedeného vyplývá, že správní orgány vycházely z reálného stavu a reálných dokladů.

[33] Z předloženého účetnictví za rok 2007 je zřejmé, že o tomto kurzovém rozdílu bylo na základě příslušných dokladů řádně účtováno. Tvrzení žalobce o tom, že „bývalá externí účetní párovala úhrady od nejstaršího nedoplatku k nejmladšímu, přičemž žalobce na to přišel při zpracování roční závěrky za rok 2006 na jaře roku 2007 a podle § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví řádně inventarizoval své závazky“, popírá daňovou účinnost předmětné smluvní pokuty ve zdaňovacím období roku 2006. Uvedené tvrzení je nelogické, neboť pokud by žalobce učinil toto zjištění, úhrada této smluvní pokuty by nebyla zaúčtována v roce 2007 na základě jednotlivých potvrzení zahraničního dodavatele.

[34] Žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy tak, jak mu ukládá § 2 odst. 3 ZSDP, z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmý logický závěr, proč nebylo možno přisvědčit názoru žalobce o daňové účinnosti předmětné smluvní pokuty za zdaňovací období roku 2006. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu. Právě z účetnictví žalobce je zřejmé, že předmětná smluvní pokuta byla uhrazena až v roce 2007. Odůvodnění napadeného rozhodnutí neignoruje obsah smluvních ujednání a je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[35] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### **IV. Jednání konané dne 26. 2. 2013**

[36] Ve věci proběhlo dne 26. 2. 2013 jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci.

#### **V. Další průběh řízení**

[37] Po proběhlém jednání zdejší soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2013, č. j. 29 Af 21/2011-68, pro vady řízení a nezákonnost zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18399/10-1200-706012, a současně zavázal žalovaného k náhradě nákladů řízení žalobci ve výši 17 406 Kč.

[38] Soud se ztotožnil s námitkami žalobce, že správní orgány dostatečně nevyhodnotily existenci smluvního ujednání mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem, zahraničním dodavatelem. Z něho je jednoznačně zřejmé, že smluvní partner žalobce byl oprávněn ve výši

smluvní pokuty na její úhradu přednostně použít veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty. Pokud žalobce předložil potvrzení zahraničního dodavatele, že tak také učinil a pokutu měl za uhrazenou k 29. 12. 2006, správce daně toto potvrzení jako důkaz o úhradě neosvědčil pro nesoulad s účetními doklady. Tímto přístupem upřednostnil jedny důkazní prostředky před druhými, přičemž nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Porušil tak zásadu volného hodnocení důkazů. Podle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými předpisy.

[39] Žalobce proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 5. 2014, č. j. 9 Afs 26/2013-50, tak, že rozsudek ze dne 26. 2. 2013 zrušil, a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

[40] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zásada volného hodnocení důkazů nebyla porušena. Finanční orgány hodnotily všechny relevantní podklady rozhodnutí, zdůvodnily, k jakým zjištěním ohledně skutkového stavu došly a na základě jakých důkazů. Srozumitelně přitom objasnily, proč některé důkazní prostředky neosvědčily jako důkaz. Věcné hodnocení toho, zda k úhradě došlo v roce 2006 nebo v roce 2007, však nebylo z jeho strany možno činit, jelikož takové hodnocení nebylo provedeno ani v rozsudku krajského soudu.

[41] Krajský soud je dle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí.

## VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[42] Soud znovu přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně a shledal, že **žaloba není důvodná**. Při přezkumu soud vycházel z obsahu správních spisů.

[43] Námitku žalobce, že nedošlo k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole a bylo porušeno jeho právo na projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP, pokládá soud za nedůvodnou. Jak soud zjistil ze správního spisu, dne 28. 1. 2010 došlo k ústnímu jednání, na kterém byl žalobce seznámen s veškerým kontrolním zjištěním. Po tomto jednání již ve věci nedošlo k žádným novým zjištěním, nebyly získány ani předloženy žádné další důkazy. O jednání byl sepsán protokol č. j. 21412/10/28893700724, ze kterého vyplývá mimo jiné rovněž to, že žalobce byl ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP vyzván k vyjádření k předběžnému výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. Tohoto svého práva využil a písemně se vyjádřil dne 10. 2. 2010. Uvedl, v jakých ohledech souhlasí s popisem skutkové podstaty, tak jak uvedl správce daně a dále uplatnil svoje námitky.

[44] Jak dále soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2010, správce daně se jednotlivými námitkami žalobce uvedenými ve vyjádření ze dne 10. 2. 2010 konkrétně zabýval.

[45] K projednání zprávy o výsledku kontroly došlo při ústním jednání dne 1. 4. 2010. Jak vyplývá z protokolu č.j. 86218/10/288932700724, správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontroly, a to s každým kontrolním zjištěním a umožnil mu vyjádřit se k výsledku kontroly uvedenému ve zprávě. Z protokolu vyplývá, že zástupce žalobce potvrdil, že s kontrolními zjištěními uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly byl daňový subjekt seznámen již při jednání 28. 1. 2010 a rovněž potvrdil uplatnění práva daného v § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP podáním písemného stanoviska ze dne 10. 2. 2010. Dále zástupce žalobce do protokolu uvedl ve vztahu k předmětnému řízení, že správce daně v předložené zprávě nereaguje na zásadní námitku, že došlo k upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006 s tím, že argumentace správce daně je v této souvislosti účelová. (Dále uvedl, že nesouhlasí s jazykovým výkladem § 23 odst. 7 ZDP, tato problematika však není předmětem tohoto řízení). Dále neměl žádné námitky ani návrhy.

[46] Jak je výše uvedeno, žalobce správci daně při projednání zprávy o výsledku daňové kontroly mimo jiné vytýkal, že v předložené zprávě nereaguje na zásadní námitku, že došlo k upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006, přičemž jeho argumentace je účelová. Jak soud zjistil z podání žalobce ze dne 10. 2. 2010, žalobce v tomto smyslu námitku skutečně vznesl. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly správce daně na tuto námitku podrobně reagoval. Důkladně se zabýval rozбором dokladů týkajících se předmětné smluvní pokuty a podrobně vysvětlil, o které doklady opřel svůj názor, že pokuta nebyla uhrazena v roce 2006. Vysvětlil rovněž, proč konkrétní podklady předložené žalobkyní neosvědčil jako důkazy. Nelze konstatovat, že by správce daně tuto námitku ignoroval, svoje stanovisko k věci zdůvodnil.

[47] Soud konstatuje, že je pravdou, že správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole pouze zaprotokoloval námitku o upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006. Dle názoru soudu je však třeba posoudit, zda tímto jeho přístupem došlo k porušení práv žalobce. Zde soud dospěl k závěru, že nikoliv. Soud si je vědom požadavků na řádné projednání zprávy o daňové kontrole a na obsah protokolu o tomto úkonu, odkazuje např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004-29, uveřejněné ve Sb. NSS pod č. 838/2006 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53.

[48] V předmětné věci je však dle názoru soudu podstatné, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole reagoval na námitky, které žalobce uplatnil v podání ze dne 10. 2. 2010 a kterými žalobce konkretizoval námitku o upřednostnění formálního stavu zachyceného v účetních dokladech. Správce daně sice ve zprávě o daňové kontrole při reakci na námitky žalobce nepoužil přesně formulaci uplatněnou žalobcem – tedy „upřednostnění formálního právního stavu před skutečným obsahem“, nicméně je nutno přihlídnout k tomu, že i žalobce tuto formulaci uvedl až v závěru svých konkrétních námitek ze dne 10. 2. 2010, kterými reagoval na hodnocení důkazních prostředků správcem daně. Tyto konkrétní námitky, vztahující se k jednotlivým důkazním prostředkům, vytýkající jejich nesprávné či nedostatečné vyhodnocení, vzal správce daně v závěrečné zprávě v úvahu a vyslovil svůj

názor k nim. Pokud tedy žalobce stejnou námitku vznesl při projednání zprávy o daňové kontrole, jednalo se o námitku opakovanou, správcem daně již zodpovězenou.

[49] Soud uzavírá, že žalobce byl před ukončením daňové kontroly dostatečným způsobem seznámen s tím, jak se správce daně vyjádřil k jeho námitkám ohledně hodnocení důkazních prostředků, a došlo tak k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP. Na tom nic nemění skutečnost, že se žalobce s obsahem vyjádření k námitkám a se závěry správce daně neztotožnil. Stanovisko správce daně mu bylo zřejmé a žalobce pak mohl kvalifikovaným způsobem uplatnit odvolací námitky, což také učinil.

[50] Zásadu volného hodnocení důkazů finanční orgány neporušily. Smluvní ujednání o způsobu platby smluvní pokuty a jeho faktickou realizaci nepominuly, dospěly však k závěru, že se jím žalobce a jeho zahraniční dodavatel neřídily a fakticky postupovaly tak, že platba pokuty proběhla v roce 2007. V daném ohledu správní orgány odkazovaly na obsah předložených dokladů. Jednalo se především o fakturu ze dne 28. 12. 2006, č. HD0650225 vystavenou žalobcovým dodavatelem HUADA TOY a žalobcovy výdajové pokladní doklady vydané od 3. 1. 2007 do 21. 6. 2007 o částečných platbách na zmíněnou fakturu č. HD0650225. Na každý výdajový pokladní doklad bezprostředně navazovalo potvrzení zahraničního dodavatele, že v příslušný den v roce 2007 zaslanou částečnou platbu na fakturu č. HD0650225 obdržel. Potvrzení byla vydána mezi 3. 1. 2007 a 21. 6. 2007. Dále finanční orgány poukázaly na konfirmace uzavřených spotových transakcí s příkazem převodu prostředků ve prospěch HUADA TOY, které byly uzavřeny od 25. 1. 2007 do 18. 5. 2007, u nichž je jako důvod platby uvedeno číslo 0650225 (tj. číslo faktury na smluvní pokutu). Souhrn plateb, jichž se týkaly výdajové pokladní doklady a konfirmace uzavřených spotových transakcí, činil 155 444,50 USD, což plně koresponduje s požadovanou smluvní pokutou.

[51] U protichůdného potvrzení zahraničního dodavatele vydaného v roce 2009 a přehledu nezaplacených faktur předloženého v roce 2009 finanční orgány uvedly, proč takové důkazní prostředky nebylo možno osvědčit za důkaz. Za stavu, kdy v řízení vyvstaly vzájemně neslučitelné důkazní prostředky, je logické, že finanční orgány musely určit, které z nich vezmou za základ zjištěného skutkového stavu. U těch důkazních prostředků, které nebyly osvědčeny jako důkaz, finanční orgány zdůvodnily, proč nebyly jako důkaz osvědčeny. Zásada volného hodnocení důkazů ani právo na spravedlivý proces nebyly postupem správních orgánů porušeny. Ke stejnému závěru ostatně došel Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozhodnutí ze dne 22. 5. 2014.

[52] Žalobce dále namítal nesprávnost zvýšení základu daně o částku 3.478.070,69 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2006. Šlo o spornou otázku ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, dle něhož jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) též smluvní pokuty, avšak jen pokud byly zaplacený. Daňově uznatelným výdajem (nákladem) se stávají tedy až v tom zdaňovacím období, kdy byly skutečně zaplacený. Žalobce tvrdil, že k zaplacení smluvní pokuty došlo v roce 2006, finanční orgány dospěly k závěru, že se tak stalo až v roce 2007.

[53] Soud v uvedené souvislosti zjistil ze správního spisu, že v řízení byly žalobcem předloženy dvě listiny ze dne 1. 12. 2005 (v angličtině spolu s překladem do češtiny), a to oznámení HUADA TOY, o úpravě cen a prohlášení žalobce odběratele, v němž se žalobce

zavázal zvýšit objem nakupovaného zboží v roce 2006 o nejméně 50 % oproti roku 2005, aby si zajistil zachování stávajících cen zboží. V případě nedodržení této podmínky souhlasil s uhrazením smluvní pokuty ve výši 27 % z objemu zboží nakoupeného v roce 2005 a navýšeného o 50 %. Dále z prohlášení plyne, že veškeré platby provedené odběratelem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty budou použity přednostně k úhradě této smluvní pokuty. Za datum úhrady bude považován den následující po dni, v němž bude na tuto smluvní pokutu vystavena dodavatelem faktura.

[54] Ve správním spise je dále založena faktura vystavená HUADA TOY, ze dne 28. 12. 2006, č. HD0650225. Z textu faktury je zřejmé, že se jedná o penále ve výši 155 444,50 USD (šlo o 27 % z ceny zboží odebraného v roce 2005 navýšené o 50 %). Finanční orgány dále přihlédly k žalobcovým výdajovým pokladním dokladům, potvrzením zahraničního dodavatele a konfirmacím uzavřených spotových transakcí, které byly popsány v odstavci [50] tohoto rozsudku.

[55] Žalobce pro podporu svého názoru, že pokuta byla uhrazena již v roce 2006, předložil potvrzení HUADA TOY, ze dne 30. 8. 2009, o úhradě faktury č. HD0650225 na částku 155 444,50 USD dne 29. 12. 2006 podle smlouvy (v angličtině spolu s překladem do češtiny).

[56] Jak plyne z výše uvedeného, správní orgány nerozporovaly existenci ujednání mezi žalobcem a dodavatelem HUADA TOY ohledně smluvní pokuty. Dospěly však k závěru, že se dotyčné strany fakticky podle tohoto ujednání nechovaly a k úhradě předmětné smluvní pokuty došlo až v roce 2007. S tímto závěrem se zdejší soud ztotožnil.

[57] Odpovídají tomu především jednotlivé doklady o částečných platbách faktury č. HD0650225, které byly účtovány v roce 2007 a potvrzení těchto plateb ze strany dodavatele, příp. konfirmace uzavřených spotových transakcí (doklady č. VPD 07/06A, ZB 07/01, VPD 07/46B, VPD 07/59A, VPD 07/91A, ZB 07/5 a VPD07/194A – celková částka 155 444, 50 USD). Potvrzuje to i účetní doklad UD 06/73, kterým byl proúčtován kurzový rozdíl k neuhrazeným zahraničním fakturám ke konci rozvahového dne a kurzový rozdíl zaúčtovaný dne 21. 6. 2007 ve výši 21 722,04 Kč.

[58] Na straně druhé stálo potvrzení dodavatele HUADA TOY ze dne 30. 8. 2009 a dodatečně předložený soupis nezaplacených faktur ke dni 31. 12. 2006 a analytická evidence k 31. 12. 2006 účtu 3212 – Dodavatelé – zahraničí. Žalovaný řádně odůvodnil, proč se přiklonil k variantě, že smluvní pokuta byla zaplacená až v roce 2007 a proč podklady žalobce neosvědčil jako důkaz, a i zdejší soud se s tímto ztotožňuje. Důkazy předložené žalobcem neodpovídají předloženému účetnictví za rok 2006 a 2007. Opakovaná souhlasná prohlášení zahraničního dodavatele o částečných platbách faktury č. HD0650225 také působí věrohodněji, než prohlášení učiněné po cca dvou a půl letech po vydání této faktury. Ani vysvětlení, že externí účetní špatně párovala platby, nezní přesvědčivě, jelikož pokud na tuto skutečnost přišel žalobce dle svých slov na jaře roku 2007 (viz odpověď na výzvu k dokazování ze dne 23. 9. 2010), nedávalo by smysl, aby i poté nadále v roce 2007 účtoval o jednotlivých částečných úhradách předmětné smluvní pokuty na základě jednotlivých potvrzení společnosti HUADA TOY (např. doklad ZB 07/5, ze dne 21. 5. 2007 nebo VPD07/194A, ze dne 21. 6. 2007 – viz analytickou evidenci k 31. 12. 2007). Účetní jednotky

mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu, nicméně tímto pověřením se nezbavují odpovědnosti za vedení účetnictví (viz § 5 zákona o účetnictví).

[59] Žalobci se nepodařilo nastínit a prokázat takovou verzi skutečných událostí, která by vysvětlovala nesrovnalosti mezi jednotlivými důkazy ve věci a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP (viz výzvu k dokazování ze dne 24. 8. 2010).

[60] K tomu lze odkázat na již opakovaně zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2014: „Žalobce své účetnictví označil za „průběžnou účetní evidenci, která má v daném případě charakter předběžných dokladů“. Zdejší soud k tomu v první řadě uvádí, že význam účetnictví nelze takto jednoduše bagatelizovat. Ze zákona o účetnictví plyne povinnost vést účetnictví tak, aby poskytovalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (srov. § 7 zákona o účetnictví). Judikatura zdejšího soudu se již mnohokrát vyslovila k tomu, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Nejvyšší správní soud v druhé řadě nemůže souhlasit ani se žalobcovým tvrzením, že by podklady, které hodnotily finanční orgány, nemohl v době jejich vzniku reflektovat ve svém účetnictví. Fakturu na smluvní pokutu totiž žalobce musel obdržet dříve, než ji jako neuhrazenou zanesl do svého účetnictví, jinak by ji ani nemohl zúčtovat. Jako neuhrazený přitom závazek k úhradě smluvní pokuty žalobce v účetnictví vedl k 31. 12. 2006, tedy po datu 29. 12. 2006, které označuje za datum úhrady. Jednotlivé platby na smluvní pokutu přitom žalobce ve svém účetnictví v návaznosti na doklady popsané v bodě [22] tohoto rozsudku (myšleny výdajové pokladní doklady, na ně navazující potvrzení zahraničního dodavatele a confirmace uzavřených spotových transakcí s příkazem převodu prostředků ve prospěch zahraničního dodavatele HUADA TOY – pozn. krajského soudu) účtoval v roce 2007, tedy poté, co obdržel fakturu na smluvní pokutu.“

[61] Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel (§ 8 zákona o účetnictví). Účelem uplatňování výdajů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP je možnost si daňově uplatnit náklady za skutečně zaplacenou smluvní pokutu (tedy aby nedocházelo například k umělému navyšování nákladu za fiktivní smluvní pokuty, které by nebyly nikdy uhrazeny). Ujednání o zpětném uplatnění plateb za zboží na smluvní pokutu může být platné mezi obchodními partnery, nicméně z hlediska daňového takové ujednání nemůže být ze strany finančních orgánů akceptováno a ani účetnictví vycházející z takového ujednání není možné považovat za správné ve smyslu zákona o účetnictví (stále zde zůstává neuhrazená pohledávka, která byla pouze „přejmenována“).

[62] Zdejší soud má za to, že žalovaný, resp. správce daně, přesvědčivě dokázali, že předmětná smluvní pokuta nebyla uhrazena v roce 2006, a proto nemohla být v tomto roce uznána jako daňově uznatelný náklad. Rozhodnutí o dodatečném vyměření daně (a rozhodnutí o odvolání proti němu) bylo vydáno v souladu se zákonem.

[63] Závěrem lze podotknout, že žalovaný nezpochybnil, že k úhradě smluvní pokuty došlo, a proto ji v souladu se zjištěným skutkovým stavem zohlednil v roce 2007 a snížil žalobci v tomto zdaňovacím období základ daně o uhrazenou smluvní pokutu.

## VII. Závěr a náklady řízení

[64] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[65] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 16. září 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu