



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců Mgr.Marka Bedřicha a JUDr.Jitky Hroudové v právní věci žalobce **ODIN Investment, a.s.**, IČ 264 99 291, se sídlem v Praze 1, Ovocný trh 572/11, zastoupeného Mgr.Markem Vojáčkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Týn 1049/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.12.2012, č.j.: 18899/12 – 1200 – 103204

t a k t o:

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.12.2012, č.j.: 18899/12 – 1200 – 103204, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.342,- Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr.Marka Vojáčka, advokáta.

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí bývalého finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaného správního úřadu“) ze dne 20.12.2012, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému dne 19.3.2012 Finančním úřadem pro Prahu 1. Dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Správce daně vyloučil z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů faktury, vystavené jménem dodavatele společností J&A STAVIS

pokračování

s.r.o. na základě mandátní smlouvy a smlouvy o inženýrské činnosti. Podle názoru správce daně postupoval žalobce v rozporu s ustanovením § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z příjmů“).

V prvním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost vydaného rozhodnutí o odvolání z důvodu nesprávného hodnocení důkazů. Žalobce má za to, že v daňovém řízení dostatečně prokázal předmět a splnění předmětu smlouvy o inženýrské činnosti a mandátní smlouvy v roce 2007 společností STAVIS prostřednictvím jednatele této společnosti Ing. Šlosara a nadále trvá na tom, že má nárok na snížení základu daně o uvedené náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2007 na základě fakturace společnosti STAVIS. Žalobce byl od roku 2002 do roku 2007 investorem projektu „Dvojčata Velká Ohrada“ a již od roku 2004 spolupracoval v rámci realizace svého investičního záměru se společností STAVIS, s níž uzavřel nejprve ústní dohodu o možnosti zajištění odprodeje pozemku a projektu, která byla dne 1.1.2007 formalizována uzavřením písemné mandátní smlouvy. V lednu 2006 uzavřel žalobce se společností STAVIS také smlouvu o inženýrské činnosti a využil na základě obou uvedených smluv služeb společnosti STAVIS, díky čemuž byl projekt včetně pozemku úspěšně prodán. Žalobce tak dosáhl v roce 2007 čistého zisku ve výši 12.000.000,- Kč a v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH uplatnil odpočet daně a uplatnil ve svém daňovém přiznání rovněž daňově uznatelné náklady (výdaje) na dosažení, udržení a zajištění příjmů podle zákona o dani z příjmů právnických osob. Žalobce namítl, že jeho odvolání bylo ze strany Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu zamítnuto primárně s odůvodněním, že jednatel společnosti STAVIS Ing. Šlosar jednal s účastníky projektu v rámci splnění předmětu smlouvy o inženýrské činnosti a mandátní smlouvy jako fyzická osoba a nikoliv jako jednatel společnosti STAVIS a dále že náklady žalobce, související a vyplývající z těchto smluv, nejsou náklady ve stavu k roku 2007. Žalobce namítl, že uvedený závěr Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu neodpovídá provedenému dokazování a poukázal na to, že hlavním výsledkem činnosti společnosti STAVIS byla změna projektu, která se uskutečnila vznikem stavební dokumentace, odpovídající podmínkám smlouvy a získáním stavebního povolení. Žalobce je přesvědčen o tom, že není vyšší autority, která by mohla na základě předložených podkladů z pohledu stavebního zákona určit, zda došlo k naplnění smlouvy ze strany společnosti STAVIS či nikoliv, než je Česká komora architektů, na jejíž písemné stanovisko žalobce v podané žalobě odkázal.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost napadených rozhodnutí pro rozpor s daňovým řádem, přičemž poukázal na to, že před ukončením daňové kontroly nebyla vyřízena stížnost žalobce proti postupu správce daně, ani jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalobce danou stížnost nepodával bezdůvodně, cítil se být krácen na svých právech a důrazně se proto ohradil proti tvrzením Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, že jeho postup sledoval pouze prodlužování daňového řízení bez možnosti ukončení daňové kontroly. Žalobce je přesvědčen, že nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly a následné nepodepsání zprávy o daňové kontrole mají za následek nezákonnost ukončení daňové kontroly a následně i vydání nezákonných dodatečných platebních výměrů. Nepodepsání uvedené zprávy za dané situace nelze podle názoru žalobce v žádném případě považovat za bezdůvodné odepření ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu. Žalobce má za to, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když vydával výsledek svědka za místní šetření. Místního šetření na Finančním úřadu pro Prahu 7 se zúčastnili i pracovníci Finančního úřadu Brandýs nad Labem – Staré Boleslavi a zástupce společnosti DELTAPLAN, konkrétní osobě byly kladeny otázky, týkající se předmětu daňového řízení, které mají vliv na vyhodnocení důkazů správcem daně, aniž v daném případě hrozilo prodlení či zmaření svědeckých výpovědí. V rámci dokazování tak došlo ze strany správce daně a

pokračování

následně i odvolacího úřadu k porušení povinnosti podle ustanovení § 8 a § 92 daňového řádu, když žalobce v průběhu daňové kontroly předložil správci daně i Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu velké množství důkazů včetně odborných stanovisek a vyjádření znalců. Správní úřady obou stupňů tvrzené skutečnosti popřely a zpochybnil, aniž by však provedly další dokazování, kterým by své závěry podpořily, například oponentním odborným znaleckým posudkem. Správce daně ani Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu tak podle názoru žalobce neprokázali způsobem vylučující jakoukoliv pochybnost existenci skutečností, které by vyvracely věrohodnost žalobcem poskytnutých vysvětlení.

Z obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu vyplývá, že podle jeho názoru žalobní námitky nejsou důvodné. Žalovaný dále v plném rozsahu odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu, že meritum sporu spočívá toliko v namítaném nesprávném posouzení důkazů, provedených žalovaným správním úřadem v řízení a na základě takto zjištěného skutkového stavu v nesprávných právních závěrech. Žalovaný správní úřad v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela vyčerpávajícím způsobem konstatoval jako výchozí rovinu pro aplikaci základních zásad daňového řádu obsah veškerých listinných důkazů, ať již předložených žalobcem, či získaných správcem daně, dále obsah jednotlivých vyjádření žalobce a obsah uskutečněných výsledků svědků. Uzavřel, že pouhé tvrzení v režimu dokazování nemůže obstát a jestliže daňový subjekt není schopen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svém daňovém přiznání, neprokáže v daňovém řízení tvrzené skutečnosti a na základě toho nelze učinit závěr, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Žalobci byl dán dostatečný prostor k prokázání těch skutečností, které uplatnil ve svém daňovém přiznání.

Dále žalovaný uvedl, že neunesení důkazního břemene žalobce označuje jako nezákonnost postupu správce daně při hodnocení důkazů. Společným znakem námitky žalobce je *de facto* tvrzení, že všechny namítané rozpory jsou formálního charakteru a nemohou mít dopad na oprávněnost jím uplatňovaného nároku na odpočet daně. Skutečnost je však podle názoru žalovaného správního úřadu zcela opačná. Správce daně i odvolací správní úřad je povinen v rámci daňového řízení ve vztahu k žalobcem uplatněným nákladům přezkoumat, zda byly uplatněny v souladu s ustanovením § 24 zákona o dani z příjmů, tj. zda jde o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zda žalobcem všechny tvrzené skutečnosti, na jejichž základě byl uplatněn nárok na snížení základu daně, žalobce jednoznačně prokázal v souladu se zákonnými požadavky. V rámci celého předmětu daňového řízení se žalobci uvedené prokázat nepodařilo. Správce daně nemůže vyzývat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání skutečností, relevantních ve vztahu ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňových povinností. Žalobce, na kterém bylo důkazní břemeno a který byl k dokazování správcem daně vyzván rovněž písemně, neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Nárok na uplatnění nákladů má plátce, pokud přijaté služby použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění s tím, že k uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným plátcem daně musí v první řadě fakticky dojít. Daným zásadám, popsaným ve vyjádření, dostal žalovaný správní úřad řádně a hodnocení důkazů jím provedené nevybočilo z mezí zákona, odpovídá zjištěným skutečnostem a respektuje logiku uvažování. Skutkový stav byl dokazováním zjištěn v rozsahu odpovídajícím příslušným zákonným ustanovením a jeho zjištění i postup, jakým jsou závěry o tomto zjištění důkazů dovozovány, uvedl žalovaný správní úřad dostatečně v odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobou napadená rozhodnutí ve svých odůvodněních nepostrádají žádnou z náležitostí, uvedených v ustanoveních § 92 a § 114 odst.2 daňového řádu.

pokračování

Pokud žalobce v podané žalobě namítal hrubé porušení daňového řádu tím, že o stížnosti žalobce bylo rozhodnuto až po ukončení daňové kontroly, pak k uvedené totožné námitce se již vyjádřil žalovaný správní úřad v rámci řízení o odvolání a pokud jde o výslech svědka, údajně vydávaný za místní šetření, o této námitce platí totéž - rovněž byla vypořádána na stranách 31 a 32 odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Rozhodnutím ze dne 23.11.2009, č.j.: 174286/09/057931205844, byla Finančním úřadem pro Prahu 1 u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Kontrolou bylo mimo jiné zjištěno, že žalobce účtoval v roce 2007 v účetnictví o výnosech ve výši 70.000.000,- Kč, které dosáhl prodejem projektu na investici „Dvojče – Velká Ohrada“ s platným územním rozhodnutím a s dokumentací pro vydání stavebního povolení za částku 31.500.000,- Kč a prodejem nemovitosti – pozemku v katastrálním území Stodůlky za částku 38.500.000,- Kč, na kterém měl být uvedený projekt realizován. K uvedeným výnosům žalobce účtoval náklady, které podle jeho tvrzení souvisely s uvedenými výnosy a byly uplatněny v celkové výši 22.383.987,- Kč do daňově účinných nákladů. Jednalo se o částky, fakturované společností J&A STAVIS s.r.o. na základě smlouvy o inženýrské činnosti ze dne 17.1.2006. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů v podobě odměny pro společnost STAVIS, protože bylo zjištěno, že jednatel společnosti STAVIS Josef Šlosar byl současně zástupcem žalobce ve věcech technických, jak je uvedeno ve Smlouvě o dílo č. 206/02. Žalobce měl přijmout od společnosti STAVIS dvě plnění v podobě provedení změn v projektové dokumentaci návrhu stavby „Dvojče – Velká Ohrada“ a zprostředkování kupujícího. Ve druhém čtvrtletí roku 2007 se jednalo o provedení změn v projektové dokumentaci, konkrétně zvětšení kapacity bytových ploch stávajícího projektu o 2000 m², aniž by musela být provedena změna platného územního rozhodnutí. Na vypracování těchto změn uzavřel žalobce paralelně v průběhu platnosti Smlouvy o dílo č. 206/02 ještě Smlouvu o Inženýrské činnosti ze dne 17.1.2006 se společností STAVIS, která byla ukončena dne 3.12.2007 a žalobce její naplnění doložil listinou s názvem Závěrečný protokol. Činnost společnosti STAVIS pro žalobce měla být završena vydáním stavebního povolení na předmětnou stavbu a na její realizaci se měla firma STAVIS následně podílet.

Při ústním jednání dne 5.1.2011 byl žalobce dotázán, zda písemně zadal zpracování dokumentace pro stavební povolení společnosti STAVIS včetně změny projektu z hlediska zvětšení bytových ploch a záměně lodžii ze zimní zahrady tak, aby se zvětšila obytná plocha o 2000 m². Žalobce odpověděl prostřednictvím zástupce Ing. Josefa Šlosara, že takové zadání nejsou schopni dohledat a z uzavřené smlouvy o inženýrské činnosti ze dne 17.1.2006 konkrétní požadavky nevyplývají. V daném případě správce daně dovodil, že Ing. Šlosar v pozici zástupce žalobce měl zadat Ing. Jiřímu Šlosarovi, jednatele společnosti STAVIS (tedy sám sobě), provedení změn v projektové dokumentaci, aby Ing. Šlosar v podobě jednatele společnosti STAVIS požádal své subdodavatele o spolupráci. Správce daně dospěl k závěru, že faktická činnost společnosti STAVIS, prokazující dílčí provedení projektové dokumentace ke stavebnímu povolení včetně požadovaných změn, je nevěrohodná a nevěrohodné jsou rovněž listiny a faktury vystavené jménem společnosti STAVIS, z nichž si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně.

Dne 19.3.2012 vydal Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečný platební výměr, jímž bylo rozhodnuto o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob ve výši 6.575.760,- Kč

pokračování

za zdaňovací období roku 2007 a žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené, tj. v částce 1.315.152,- Kč.

Žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal včasné odvolání, v němž namítal zcela shodně jako v podané žalobě, tj. rozpor s daňovým řádem, nesprávné hodnocení skutkových okolností a nesprávné právní posouzení věci.

O podaném odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo se závěrem, že změny v projektové dokumentaci provedeny byly a staly se součástí projektové dokumentace určené k prodeji a následnému vydání stavebního povolení. Jestliže však žalobce tvrdí a dokládá, že změny byly výsledkem činnosti právě společnosti STAVIS, měl z důvodu opatrnosti a předvídatelnosti zajistit takové důkazní prostředky, které by tuto skutečnost jednoznačně prokazovaly.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 24.4.2014 zástupce žalobce namítl, že správce daně nepostupoval v průběhu daňové kontroly profesionálně, neboť žalobce předložil obě smlouvy uzavřené se společností STAVIS, prokázal, že předmět smluv byl splněn bez ohledu na označení uvedených smluv. Není sporu o tom, že Ing.Šlosar byl jednatelem společnosti STAVIS, výše vyplacené odměny odpovídala významu předmětu smlouvy. Zástupce žalobce dále poukázal na to, že daňové orgány posuzují dva podobné případy zcela odlišně, když v období předcházejícím daňové kontrole žalobce požadoval od společnosti STAVIS určité práce, které dohodly strany bez uzavření písemné smlouvy a finanční úřad neměl o tomto postupu v souladu se zákonem pochybnosti a nárok na odpočet DPH z uvedeného plnění uznal. Žalobce poukázal na obecné zásady daňového řízení s tím, že v posuzované věci daňové orgány porušily princip neutrality – byla-li uznána daň na výstupu, nelze bezdůvodně odmítnout uznání daňového odpočtu.

Zástupce žalovaného odvolacího správního úřadu při jednání soudu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k podané žalobě, v nichž byly zhodnoceny jednotlivé důkazy a uvedeny příslušné závěry.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a jim předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě podle ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále též „s.ř.s.“), a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadených rozhodnutí.

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného správního úřadu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

V nyní posuzované věci bylo daňové řízení zahájeno za účinnosti výše uvedené úpravy zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak dokončeno bylo již za účinnosti právní úpravy, vycházející z ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle ustanovení § 264 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí

pokračování

účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona.

Podle ustanovení § 92 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje 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. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.

Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užit všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.

Podle ustanovení § 24 odst.1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2007 (dále jen ZDP), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

V daném případě šlo tedy především o otázku, zda žalobce v daňovém řízení řádně prokázal výdaje z obchodních transakcí, týkajících se podnikatelských vztahů se společností STAVIS. Pokud jde o uplatněné výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, leží na straně žalobce důkazní břemeno, je tedy žalobce tím, kdo je povinen prokázat existenci takových výdajů a zároveň prokázat skutečnost, že tyto výdaje

pokračování

měly vliv na jeho zdanitelné příjmy v příslušném zdaňovacím období tak, že tyto byly za jejich pomoci dosaženy, zajištěny nebo udrženy.

Městský soud v Praze považuje za nezbytné dále uvést, že daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle daňového řádu. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníkům správce daně mimo jiné povinnost zejména předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti na základě výzvy správce daně, jako k tomu bylo v daném případě, pak je třeba učinit tak procesním postupem. Způsob, jakým správce daně daňové řízení provádí, upravuje část třetí zákona o správě daní a poplatků, označená jako řízení vyměřovací. Takovým řízením je nepochybně též řízení o dodatečném vyměření daně, když dodatečný platební výměr byl vydán podle ustanovení § 46 ZSDP, zahrnutého též do části třetí ZSDP.

Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti uváděné v daňovém přiznání nedoložil a neprokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem svá tvrzení o částkách, snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání.

O jednotlivých žalobních námitkách, uplatněných žalobcem v podané žalobě, uvážil Městský soud v Praze takto :

V prvním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost vydaného rozhodnutí o odvolání z důvodu nesprávného hodnocení důkazů. Žalobce má za to, že v daňovém řízení dostatečně prokázal předmět a splnění předmětu smlouvy o inženýrské činnosti a mandátní smlouvy v roce 2007 společností STAVIS prostřednictvím jednatele této společnosti Ing.Šlosara a nadále trvá na tom, že má nárok na snížení základu daně o uvedené náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2007 na základě fakturace společnosti STAVIS.

Jak vyplývá z výše uvedených právních ustanovení, v daňovém řízení je povinností daňového subjektu doložit a prokázat tak svá tvrzení, uvedená v daňovém přiznání. Bylo tedy na žalobci, aby zejména k výzvám (ale i bez nich) činil úkony k tomu, aby konkrétními doklady doložil rozhodné skutečnosti, o něž opíral svá tvrzení v daňovém přiznání a z nichž vycházel, pokud tvrdil, že jeho daňová povinnost byla daňovým přiznáním stanovena nižší, než jak byla za uvedené zdaňovací období vyměřena. Žalobce se mylí ve svých úvahách o přesunu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně v průběhu daňového řízení. Správce daně prokazuje existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, vedených daňovým subjektem. Při této – zákonem formulované a předpokládané činnosti - správce daně zjistil, prokázal a v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání náležitě popsal skutečnosti, vyvracející věrohodnost účetnictví žalobce, když byly předloženy aktualizované a nikoli původní studie. Z uvedeného důvodu důkazní břemeno v daném případě leží na žalobci, jenž byl povinen hodnověrně prokázat oprávněnost zahrnutí předmětné částky ve výši 22.383.987,-

pokračování

Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů právě v kontrolovaném předmětném zdaňovacím období, což se žalobci žádným důkazním prostředkem nepodařilo.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na straně 8 právní předchůdce žalovaného odvolacího správního úřadu vyjádřil, že ani ve smlouvě o inženýrské činnosti ze dne 17.1.2006, ani v závěrečném protokolu ze dne 3.12.2007 nejsou konkrétním způsobem vyjádřeny služby či práce, které byly provedeny společností STAVIS. Výpočet vyplacené ceny (odměny) se zakládá na rekapitulaci ploch, avšak ani na základě výzvy správce daně ze dne 26.11.2010 žalobce nevyjasnil, jaké konkrétní práce a služby byly společností STAVIS provedeny a co si lze představit pod pojmem „inženýring“. Předmětný projekt zahrnoval uváděné navýšení prodejních ploch bez provedení platného územního rozhodnutí. Žalobcem předložené důkazní prostředky byly shrnuty na straně 9 odůvodnění rozhodnutí, v jehož dalším pokračování se odvolací správní úřad zabýval podrobně zcela konkrétními pochybnostmi, které mu vznikly při provedené daňové kontrole. Jedná se zejména o úlohu a způsob jednání Ing. Josefa Šlosara na stavebním úřadě a s projektantem – společností DELTAPLAN. Z uvedeného odůvodnění je zřejmé, že z provedeného dokazování nebylo prokázáno ani osvědčeno tvrzení žalobce o tom, že by kdokoli jednal s Ing. Šlosarem jako se statutárním orgánem společnosti STAVIS, byť osobní úřast jmenovaného jako fyzické osoby na zadání pro zpracování dokumentace pro stavební povolení je zřejmá. Vyslechnutí svědci potvrzují, že Ing. Šlosar vystupoval při jednáních jako zástupce investora. Na straně 20 a 21 napadeného rozhodnutí se dále odvolací správní úřad zabýval odůvodněním ve vztahu k výši ceny – údajné odměny vyplacené společnosti STAVIS se závěrem, že základem daně podle ustanovení § 23 odstavec 1 zákona o dani z příjmů je výsledek hospodaření podle zvláštních právních předpisů. Pokud žalobce namítal, že bez vynaložených nákladů by investice byla zmařena, pak toto tvrzení nebylo v daňovém řízení doloženo žádnými konkrétními důkazy.

Výše uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti žalobcova tvrzení. Daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp.zn. IV.ÚS 298/02, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.

Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je prokázat správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Není to tedy správce daně, který má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, které uplatnil v daňovém přiznání jako plnění, zakládající nárok na snížení základu daně jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

pokračování

Městský soud v Praze závěrem uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se správní orgány konkrétním jednáním žalobce podrobně zabývaly a toto jednání vyhodnotily z pohledu zákonem stanovených podmínek. Soud po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že uvedená žalobní námitka není důvodná

V dalším žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost napadených rozhodnutí pro rozpor s daňovým řádem. Nejprve poukázal na to, že před ukončením daňové kontroly nebyla vyřízena stížnost žalobce proti postupu správce daně, ani jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalobce danou stížnost nepodával bezdůvodně, cítil se být krácen na svých právech a důrazně se proto ohradil proti tvrzením Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, že jeho postup sledoval pouze prodlužování daňového řízení bez možnosti ukončení daňové kontroly. Žalobce je přesvědčen, že nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly a následné nepodepsání zprávy o daňové kontrole mají za následek nezákonnost ukončení daňové kontroly a následně i vydání nezákonných dodatečných platebních výměrů.

Podle ustanovení § 261 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Podání stížnosti nesmí být stěžovateli na újmu; odpovědnost za trestný čin nebo správní delikt není tímto ustanovením dotčena. Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne stěžovatele, osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci. Stížnost musí být vyřízena do šedesáti dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele. Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti obdobně.

Z výše uvedeného vyplývá, že podle ustanovení § 261 odstavce 4 věty poslední daňového řádu musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Zmíněné ustanovení posiluje ochranný a nápravný účel stížnosti v daňovém řádu. Dané ustanovení totiž uzpůsobuje vyřizování stížnosti tak, aby opatření k nápravě, která se primykalí k vyřízení důvodné stížnosti, měla reálnou schopnost odstranit namítané nezákonnosti při daňové kontrole, jež bude v době vyřízení stížnosti ještě probíhat. V případě stížnosti podle daňového řádu je dále v zákoně precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti, které je se samotným institutem stížnosti provázáno; jasná a účelná úprava prošetření vyřízení stížnosti přitom zprostředkovaně působí na kvalitnější způsob vyřizování samotných stížností, a tím i u samotné stížnosti zvyšuje její nápravný a ochranný charakter. Výslovná úprava v daňovém řádu týkající se postupu při prošetřování vyřízení stížnosti, lhůty k tomuto prošetření, jakož i možnost nejbližší nadřízeného správce daně přijmout nezbytná opatření k nápravě představuje podstatnou rozdílnost od úpravy ve správním řádu.

pokračování

Z obsahu spisového materiálu v nyní posuzované věci je zřejmé, že správce daně vydal odvoláním napadený dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob dne 19.3.2012, tedy v době, kdy ještě nebyl znám výsledek vyřízení žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 6.3.2012 a ze dne 8.3.2012. O prošetření způsobu vyřízení stížností bylo rozhodnuto Odvolacím finančním ředitelstvím až dne 5.4.2012, stížnosti nebyly shledány důvodnými.

Městský soud v Praze vycházel při úvaze o důvodnosti této žalobní námitky částečně z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, č.j. 9Aps 4/2013 – 25, dostupného na www.nssoud.cz. Žalobce stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu podal, její podání nevedlo k zastavení daňové kontroly a odvolací správní úřad shledal pochybení (spočívající v tom, že stěžovateli nebyl před vydáním rozhodnutí řádně sdělen výsledek řízení ve věci prošetření způsobu vyřízení stížnosti), ale zároveň shledal, že ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání bylo toto pochybení napraveno, takže nepřijal žádná opatření k nápravě a podle jeho názoru se jedná o vadu, která neměla za následek nezákonné rozhodnutí.

Uvedená námitka je důvodná. Hlavním smyslem institutu prošetření způsobu vyřízení stížnosti je efektivní odstranění z hlediska práva závadného stavu, čehož však lze dosáhnout jen tehdy, když se nadřízený správce daně bude tvrzenými pochybeními při daňové kontrole věnovat meritorně a v souladu s ustanovením § 261 odstavec 6 věta druhá daňového řádu tak učiní ještě dříve, než je ukončena daňová kontrola (ustanovení § 261 odstavec 4 daňového řádu). V možnosti nechat věcně prověřit tvrzené nezákonnosti při zahájení či provádění daňové kontroly nadřízeným správcem daně nemůže být daňový subjekt limitován. Vyřizování stížnosti i prošetření způsobu vyřízení stížnosti jsou méně formální postupy, u nichž by tak měl být kladen důraz především na výsledek těchto postupů (odstranění nezákonnosti), nikoli na samotnou procesní stránku jejich provádění - i to podporuje vytvoření co nejširšího prostoru pro věcné posouzení výtek proti daňové kontrole při prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Daňový řád ostatně podmiňuje podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přesvědčením daňového subjektu, že stížnost nebyla řádně vyřízena, do čehož spadá i její nevyřízení ve stanové lhůtě. Závěr, že se nadřízený správce daně musí na základě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zabývat všemi, tedy i věcnými, výhradami umožňuje účinně odstranit nezákonnost již na úrovni správních orgánů.

Důvodnou shledal Městský soud v Praze rovněž žalobní námitku, v níž žalobce namítal, že správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když vydával výsledky svědka za místní šetření. Žalobce uvedl, že údajného místního šetření na Finančním úřadu pro Prahu 7 se zúčastnili i pracovníci Finančního úřadu Brandýs nad Labem – Staré Boleslavi a zástupce společnosti DELTAPLAN, přičemž konkrétní osobě – jednatele společnosti DELTAPLAN Ing.Pavlu Štěpánovi byly kladeny otázky, týkající se předmětu daňového řízení, které měly vliv na vyhodnocení důkazů správcem daně, aniž v daném případě hrozilo prodlení či zmaření svědeckých výpovědí.

Z obsahu protokolu, který byl o uvedeném místním šetření sepsán, je nepochybné, že zástupci subdodavatele žalobce kladli pracovníci finančního úřadu určité zcela konkrétní otázky, přičemž k obsahu odpovědí, kterých se jim dostalo, se žalobce ani jeho zástupce nemohl žádným způsobem vyjádřit a na místě reagovat, protože nebyl uvedenému úkonu správce daně přítomen. Z uvedeného má proto soud zato, že se nejednalo o místní šetření ve smyslu ustanovení § 80 daňového řádu, protože od odpovědného zástupce subdodavatele

pokračování

žalobce nebyly pouze vyžadovány konkrétní listiny a doklady, které následně mohly sloužit jako důkazy v řízení o vydání napadeného rozhodnutí. Tím, že byly zástupci společnosti DELTAPLAN kladeny otázky a byla od něho k listinám požadována stanoviska, nabízí se závěr, že namísto místního šetření byl vlastně proveden výslech svědka podle ustanovení § 96 daňového řádu, k němuž měl právo být žalobce či jeho zástupce přítomen, vyjádřit se k obsahu výpovědi a případně klást svědkovi doplňující otázky.

Ústavní soud v odůvodnění nálezu sp.zn. III.ÚS 150/93, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení – svazek 2. Vydání 1. C.H.Beck, 1995, str. 87), dovozuje, že nelze – i v zájmu zachování principu rovnosti zbraní – upřít účastníkovi možnost klást při místním šetření (nebo posléze v rámci daňové kontroly) svědku otázky a nestačí, byl-li výslech svědka proveden jen při místním šetření, u něhož žalobce nebyl přítomen a svědkovi otázky klást nemohl. Obdobně je ze stávající judikatury správních soudů zřejmé, že vážnou chybou, která vede ke zrušení rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení, je, nelze-li z protokolu seznat, jakým způsobem místní šetření vůbec probíhalo, zda pracovník uvedené společnosti byl vyslechnut, a šlo tak o jeho výpověď jako svědka či jako pověřeného zástupce společnosti, či naopak zda podával vysvětlení.

Na základě výše uvedeného odůvodnění Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba byla podána částečně důvodně a proto podle ustanovení § 78 odst.1 s.ř.s. napadená rozhodnutí pro vady řízení zrušil a podle odst.4 téhož ustanovení rozhodl o vrácení věci žalovanému správnímu úřadu k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný správní úřad vázán právním názorem, vysloveným ve zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze (ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst.1 s.ř.s.. Žalobce byl ve věci úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Náhrada nákladů představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 3.000,- Kč podle položky 18 bod 2 písm.d) Sazebníku soudních poplatků, ve znění zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a dále odměna zástupce žalobce Mgr.Marka Vojáčka, advokáta, za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast na jednání soudu) podle ustanovení § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst.1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu a náhrada hotových výdajů zástupce žalobce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, účast na jednání soudu) ve výši 900,- Kč stanovená podle ustanovení § 13 odst.3 advokátního tarifu. Dále byla jako součást odměny zástupce žalobce přiznána částka 2.142,- Kč, odpovídající 21% dani z přidané hodnoty z odměny za právní zastoupení, neboť zástupce žalobce je podle předloženého osvědčení plátcem této daně. Celková výše přiznaných nákladů řízení tak činí 15.342,- Kč, jejichž povinnost k náhradě soud přiznal proti žalovanému k rukám zástupce žalobce ve třicetidenní lhůtě k plnění.

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.

pokračování

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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 ustanovení § 103 odst. 1 SŘS 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 24.dubna 2014

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu