



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **EKOL spol. s r.o.**, se sídlem Brno, Křenová 65, zastoupeného JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Brno, Kobližná 19, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 12. 2011, č. j. 15011/11-1200-701175,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 12. 2011, č. j. 15011/11-1200-701175, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ludvíka Ševčíka ml., advokáta se sídlem Brno, Kobližná 19.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou adresovanou zdejšímu soudu domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 12. 2011, č. j. 15011/11-1200-701175, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 11. 2010, č. j. 298105/10/288911708402. Žalobce se v podané žalobě rovněž domáhá zrušení tohoto prvostupňového rozhodnutí.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Původní žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“), který dne 26. 11. 2010 vydal dodatečný platební výměr č. j. 298105/10/288911708402, v němž žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 893.949 Kč. Současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 178.789 Kč.

Původní žalovaný změnil odůvodnění prvostupňového rozhodnutí tak, že v případě nedokončené výroby u zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor k 31. 12. 2006 byl žalobce v průběhu odvolacího řízení opakovaně vyzván k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly realizaci této zakázky formou dílčích plnění (mj. smlouvy o dílo a protokolů o předání a převzetí části díla). Žalobce však na žádnou z výzev k doplnění odvolání nereagoval, požadované důkazní prostředky nepředložil a neunesl tak svoje důkazní břemeno. Původní žalovaný tedy změnil odůvodnění prvostupňového rozhodnutí tak, že žalobce neprokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), svoje tvrzení o tom, že zmíněná částka byla nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

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

II. Shrnutí žaloby

Žalobce předně namítá, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s názorem Ústavního soudu vyjádřeným v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I ÚS 1835/07, neboť žalobci nebyly sděleny konkrétní důvody, které vedly k zahájení kontroly. Podle žalobce je v souladu s tímto názorem i stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.-st. ÚS 33/11. Žalobce podotýká, že kontrola byla zahájena těsně před uplynutím lhůty k vyměření daně a postup správce daně byl ryze účelový.

Dále je ze strany žalobce namítáno, že správce daně ve zprávě o výsledcích daňové kontroly nerespektoval skutečný stav zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor. Žalobce uvádí, že zálohová faktura ZF V0600023 ze dne 8. 7. 2006 byla zaúčtována do výnosů při vyúčtování celého díla, o čemž svědčí smlouva o dílo (předložená správci daně) i platební kalendář. Žalobci není znám jediný zákonný předpis, který by zakazoval v průběhu realizace díla kombinovat jeho financování poskytováním záloh a dílčích plnění a zdůrazňuje, že zakázka byla dodávána formou dílčích plnění. Správci daně bylo navrhováno, aby tato skutečnost byla prověřena i u odběratelů. K tomuto navrženému důkaznímu prostředku se však správce daně ve zprávě o výsledcích daňové kontroly nijak nevyjádřil, čímž podle žalobce zatížil obě rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Žalobce rovněž namítá, že všechny požadované doklady již byly předloženy správci daně, což také sdělil původnímu žalovanému, a z tohoto důvodu je nemohl před odvolacím orgánem předložit. Podle žalobce musí být tyto dokumenty součástí spisu, a pokud tomu tak není, je třeba dospět k závěru, že správce daně předložil odvolacímu orgánu nekompletní správní spis. Žalobci tak není zjevné, z jakých důkazních prostředků správce daně i původní žalovaný vycházeli. Podle žalobce měly oba orgány dostatečné podklady pro to, aby dospěly k závěru, že se v daném případě jednalo o dílčí plnění.

Žalobce dále zásadně nesouhlasí s tím, že by na výzvu žalovaného k předložení důkazních prostředků nereagoval, neboť reagoval při osobní návštěvě v sídle původního žalovaného, kde uvedl, že veškeré důkazní prostředky byly předloženy již správci daně.

Žalobce také nesouhlasí s postupem správce daně, který neuznal za daňově uznatelné náklady částku 1.140.614,80 Kč z důvodu porušení § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Žalobce má za to, že tzv. brutace (zvýšení čisté mzdy o doměřenou daň) není daní zaplacenou za jiného poplatníka (zaměstnance), ale jedná se o daňově uznatelný náklad. V opačném případě by docházelo ke dvojímu zdanění této částky, neboť by ji jednou platil zaměstnanec formou čistého odvodu a podruhé zaměstnavatel jako zvýšený základ daně z příjmu.

Žalobce v závěru podané žaloby shrnuje, že správce daně rozhodoval v rozporu s faktickým stavem, neprovedl a ani se nevyjádřil ke všem žalobcem navrhovaným

důkazům, odvolací orgán se nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání a postupoval zcela formalisticky, když na základě neuposlechnutí výzvy odvolání zamítl.

Dne 30. 8. 2012 byla zdejšímu soudu doručena replika, v níž žalobce zopakoval a rozvedl svoji argumentaci uvedenou již v žalobě. Ve vztahu k „doměrku daně ze mzdy“ žalobce uvedl, že v § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů není uvedena doměřená daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků.

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

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí. Dále uvádí, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem a že nález Ústavního soudu, na který žalobce odkazuje, byl již překonán. Výzvy k předložení důkazních prostředků považuje žalovaný za zákonné a za vydané na základě zjištěných nesrovnalostí. Napadené rozhodnutí bylo podle žalovaného vydáno jako důsledek nečinnosti žalobce při prokazování podstatných skutečností. Žalovaný také poukázal na to, že žalobce zjevně přehlédl změnu odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, neboť v napadeném rozhodnutí nebyl náklad ve výši 1.140.614,80 Kč uznán jako daňově účinný podle § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů, podle něhož daň z příjmů fyzických osob zaplacenou v zahraničí nelze uznat za daňový náklad v žádném případě.

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

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

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

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

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

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

Zdejší soud však souhlasí se žalovaným v tom, že názor Ústavního soudu vyjádřený v tomto nálezu byl překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. V tomto stanovisku plénum dospělo k závěru, že „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcem daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správcem daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správcem daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost“. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by zmíněné stanovisko bylo s názorem zaujatým v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I ÚS 1835/07, v souladu.

Z uvedeného soudu plyne, že pokud správce daně nesdělil žalobci konkrétní důvody, které jej k zahájení kontroly vedly, nelze v tom shledávat nezákonnost

zahájení daňové kontroly. Nic na tom nemění ani skutečnost, že byla daňová kontrola zahájena až ke konci roku 2009, neboť lhůta pro vyměření daně v tomto roce stále běžela a správce daně tak mohl daňovou kontrolu ve vztahu k období roku 2006 u žalobce zahájit. Skutečnost, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti ostatně plyne i z poměrně ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu – a to i v období po vydání nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, dostupný na www.nssoud.cz).

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

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že dne 22. 2. 2011 a následně 29. 4. 2011 vydal žalovaný dvě výzvy podle § 115 daňového řádu, kterými žalobce vyzval mj. k vyčíslení nedokončené výroby ke dni 31. 12. 2006 a 31. 12. 2007 u zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor. Žalovaný po žalobci požadoval doložení fotokopie smlouvy o dílo včetně všech dodatků, případně dalších materiálů vztahujících se k této zakázce. Dále byl žalobce vyzván k doložení všech důkazních prostředků k prokázání realizace předmětné zakázky formou dílčích plnění (jmenovitě byly požadovány písemné protokoly o předání a převzetí samostatně ukončených částí zakázky, přehled o výši daňově účinných nákladů a výši daňově účinných výnosů uplatněných žalobcem v souvislosti s touto zakázkou a všechny vystavené dílčí faktury).

Žalobce prostřednictvím svého zástupce emailem (adresovaným na soukromou adresu „vedoucí oddělení DPPO“) požádal o prodloužení lhůty (do 24. 3. 2011) a sdělil, že je přesvědčen, že většinu podkladů již předložil finančnímu úřadu, přesto by rád výzvě vyhověl. Dále je součástí spisu emailová korespondence týkající se osobní návštěvy zástupce žalobce u původního žalovaného z dubna 2011. V srpnu 2011 zaslal původní žalovaný žalobci listinu nazvanou „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které se prokazují“, v níž žalobci sdělil, jak hodlá rozhodnout o jeho odvolání a vyzval ho, aby se ke skutečnostem obsaženým v seznámení vyjádřil.

Žalobce žádostí doručenou původnímu žalovanému dne 19. 9. 2011 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření a dne 7. 10. 2011 doručil původnímu žalovanému „vyjádření ke zjištěným skutečnostem“, v němž namítal, že obě výzvy jsou na hranici zákonnosti, neboť požadované materiály a vysvětlení žalobce opakovaně dokládal správci daně během daňové kontroly.

Původní žalovaný však žalobcovo odvolání zamítl. V odůvodnění rozhodnutí pak uvedl, že přestože byl žalobce opakovaně během odvolacího řízení vyzván k předložení důkazních prostředků, neučinil tak a svoje tvrzení o tom, že předmětné částky týkající se zakázky Teplárna Tábor byly nákladem vynaloženým na dosažení,

zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neprokázal.

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

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

Jestliže žalobce namítá, že požadované podklady již předložil správci daně během daňové kontroly, nijak toto svoje tvrzení nedokládá. Za situace, kdy ani ze správního spisu není zřejmé, že by žalobce požadované doklady předložil, nelze jeho tvrzení přisvědčit. Je třeba tedy učinit dílčí závěr, že výzvy, kterými původní žalovaný požadoval po žalobci předložit konkrétní podklady, byly vydány v souladu se zákonem.

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

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

Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktické uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný.

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

i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).

Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: *„Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“.*

Soud v této souvislosti musí konstatovat, že unesení důkazního břemene se nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o realizování skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, www.nssoud.cz, podle něhož *„pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“.*

Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

V daném případě žalobce během daňového řízení předložil značné množství dokladů. Vedle v žalobě zmiňovaných 109 listů předložených dne 12. 8. 2010 je soudu z úřední činnosti známo (věc téhož žalobce i žalovaného vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 20/2012, která se týká rovněž zakázky Teplárna Tábor, avšak období roku 2007), že žalobce dne 11. 6. 2010 předložil správci daně listinu nazvanou „Doložení dokladů“, v níž je uvedeno, že na základě požadavků správce daně dokládá 387 listů. Předložení těchto dokladů potvrdil ve věci sp. zn. 62 Af 20/2012 i žalovaný, který tyto doklady zaslal jako doplnění spisového materiálu. Jedná se o tři složky týkající se zakázky č. 300154-Bangkok rok 2007, zakázky č. 300172 – TG 10MWW/Teplárna Tábor rok 2006 a zakázky č. 300172 – TG 10MWW/Teplárna Tábor rok 2007 v rozsahu několika stovek stran.

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

I když soud souhlasí se žalovaným v tom, že žalobce na žádnou z výzev zaslaných mu během odvolacího řízení nereagoval a požadované doklady nepředložil, nestačí tato skutečnost k závěru, že žalobce neprokázal, že uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za situace, kdy žalobce správci daně určité doklady předložil, je třeba, aby se správce daně (resp. žalovaný) vypořádal s tím, proč tyto doklady žalobcovo tvrzení neprokazují. V daném případě tomu mělo být tím spíše, neboť žalobce v odvolacím řízení opakovaně uvedl, že veškeré potřebné doklady k prokázání tvrzení již správci daně předložil.

Napadené rozhodnutí, které změnilo odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, však vypořádává toliko doklady předložené žalobcem správci daně dne 12. 8. 2010 v rozsahu 109 listů (str. 12 napadeného rozhodnutí). Ve vztahu k nim dospívá k závěru, že se jednalo zejména o doklady, které se týkaly subdodavatelů zakázky a nikoli odběratele společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s. Nijak se však nevyjadřuje k dokladům, které žalobce správci daně předložil dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů. Není přitom sporu o tom, že žalobce předmětného dne doklady správci daně předložil, neboť to potvrdil žalovaný k dotazu zdejšího soudu a současně tyto doklady zaslal jako doplnění spisového materiálu. Současně se jedná o doklady vztahující se k zakázce č. 300172 – TG 10MWW/Teplárna Tábor rok 2006.

Nelze přitom souhlasit se žalovaným v tom, že je postačující, pokud se těmito doklady zabýval správce daně ve zprávě o daňové kontrole. V daném případě totiž žalobce v rámci odvolacího řízení opakovaně uváděl, že má za to, že potřebné doklady předložil (v emailu odeslaném daňovým poradcem dne 10. 3. 2011 a zejména pak ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem, které bylo doručeno původnímu žalovanému dne 7. 10. 2011). Přestože ve zmíněném vyjádření žalobce výslovně nepoukazoval na doklady předložené dne 11. 6. 2010, opakovaně zde bylo uvedeno, že žalobce předložil veškeré potřebné podklady (jako příklad žalobce uváděl doklady předložené dne 12. 8. 2010 v rozsahu 109 listů). Za této situace, kdy byl poukaz na doklady předložené dne 12. 8. 2010 uveden slovem „např.“, a kdy žalobce opakovaně uvedl, že veškeré podklady předložil, byl původní žalovaný povinen v odůvodnění rozhodnutí jednoznačně uvést, z jakého důvodu nepovažuje předložené doklady za doklady prokazující žalobcovo tvrzení o tom, že uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To však neučinil.

Soudu tak nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit jako nepřezkoumatelné, neboť původní žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje ve vztahu k zakázce Teplárna Tábor byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, aniž by se vypořádal s tvrzením, které žalobce uplatnil v odvolacím řízení, že žalobce předložil veškeré potřebné doklady již správci daně. Konkrétně se pak žalovaný nijak nevyslovil k dokladům předloženým dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů. Za situace, kdy žalobce nějaké doklady správci daně poskytl, lze ke shora uvedenému závěru (tj. že žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje ve vztahu k zakázce Teplárna Tábor byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) dospět až poté, co bude řádně vypořádáno a odůvodněno, proč žalobcem předložené doklady jeho tvrzení neprokazují.

Soud přitom považuje za důvodnou i námitku, že se původní žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s důkazním návrhem žalobce obsaženým v odvolání, tj. s návrhem, aby si původní žalovaný ověřil tvrzení, že zakázka Teplárna Tábor byla koncipována jako dodávka díla prostřednictvím dílčích plnění, „na straně zákazníka“. Byť se jedná o důkazní návrh poměrně nekonkrétní, je nezbytné, aby se žalovaný k důvodům jeho neprovedení vyjádřil. V daném případě tak ale neučinil.

Zjištěná nepřezkoumatelnost nebrání posouzení poslední žalobní námítky, a to zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud neuznal do daňově uznatelných nákladů částku 1.140.614,80 Kč jako „doměrek daně ze mzdy“, kterou žalobce musel zaplatit na základě výměru vydaného Finanzamt Chemnitz. Žalovaný neuznání tohoto nákladu odůvodňoval § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů byl základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle odst. 2 tohoto ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou

účetnictví, vychází z výsledku hospodaření. V souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření podle odstavce 2 zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

V souladu s § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat daň dědickou, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a dále odloženou daň podle zvláštního právního předpisu.

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

V. Závěr

Vzhledem k uvedenému soud napadené rozhodnutí zrušil jako nepřezkoumatelné podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovit, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.); je tedy třeba, aby se v napadeném rozhodnutí vypořádal s tvrzením, že žalobce veškeré potřebné doklady předložil správci daně, konkrétně pak, aby se vyslovil k dokladům předloženým žalobcem dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů. Dále pak bude nezbytné, aby se řádně vypořádal se všemi důkazními návrhy, které žalobce v rámci odvolacího řízení vznesl.

Nezbytnost zrušení prvostupňového rozhodnutí necht' posoudí žalovaný.

VI. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3.000 Kč za zaplacený

soudní poplatek. Dále náklady právního zastoupení spočívající v odměně advokáta za tři úkony právní služby po 2.100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika. To vše podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Celkem se tedy jedná o částku 11.712 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

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). Případně-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 27. ledna 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová