

R o z s u d e k

J m é n e m r e p u b l i k y

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **Realsun s.r.o.** (dříve BATIMA spol. s r.o.), IČ 44566140, se sídlem Praha 9-Vysočany, Pod Harfou 933/72, zast. **Mgr. Ing. Vlastislavem Vlčkem**, daňovým poradcem, se sídlem Liberec, Mozartova 679, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Brno, Masarykova 427/31, o přezkum rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.10.2010 č.j. 12329/10-1200-107143, ve spojení s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně, t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.10.2010 č.j. 12329/10-1200-107143 se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 7.760,- Kč, a to do rukou zástupce žalobce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí ze dne 26.10.2010 č.j. 12329/10-1200-107143, kterým Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále též „*správce daně*“) dne 1.12.2009 pod č.j. 324588/09/009512107154. Tímto platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň v částce 873 040,- Kč.

V žalobě žalobce shrnuje námitky, které již uplatnil v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (bod A.) a které žalovaný zamítl v napadeném rozhodnutí. S tímto rozhodnutím žalobce nesouhlasí, neboť jím byl zkrácen na svých právech v důsledku porušení práv v předcházejícím řízení. Proto je napadá v celém rozsahu a navrhuje jeho zrušení. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobce vytýká z důvodů, které formuloval v dalších částech své žaloby.

V bodě C. I. žaloby žalobce namítá nezákonnost daňového řízení z důvodu, že je správce daně vedl i po uplynutí prekluzivní lhůty. Ten totiž žalobce vyzval, aby se dostavil do jeho sídla za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů za rok 2004, a to výzvou č. 325986/07/009931/8047 (ze dne 28.12.2007), kterou žalobce převzal 23.1.2008. Žalobce předal materiály, jež správce daně požadoval předložit, Finančnímu úřadu v Liberci, avšak ten je nepostoupil žalovanému, resp. správci daně. Žalovanému, resp. správci daně, byly materiály doručeny – jak uvádí žalobce – až 18.3.2009 (*pokud jde o uvedení roku, jde o zřejmý překlep v žalobě*), a to podle protokolu o ústním jednání ze dne 18.3.2008 č.j. 83843/08/009931/8047. Žalobce z toho dovozuje, že daňové řízení nemohlo být zahájeno dne 9.10.2007, jak se tvrdí v napadeném rozhodnutí, neboť správce daně neměl k dispozici

podklady pro toto řízení. Uvedená výzva navíc nebyla podle žalobce v souladu se zákonem, neboť z ní nebyly patrné konkrétní pochybnosti, jež vedly správce daně k zahájení daňové kontroly. Žalobce zde odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 18.11.2008 sp.zn. I. ÚS 1835/07 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1.4.2009 č. j. 31Ca 157/2007-53. Správce daně tak zahájil daňovou kontrolu nezákonně ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Další úkony, z nichž by bylo možno shledat konkrétní pochybnosti správce daně, byly prováděny až v roce 2008, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní, tzn. v rozporu s ust. § 40 odst. 12 zákona o správě daní. Žalobce namítá, že daňová kontrola v roce 2007 nezačala ani neprobíhala.

V bodech C. II. a C. III. se žalobce vymezuje vůči zjištění skutkového stavu v řízení a jeho vyhodnocení správcem daně, resp. žalovaným, který podle jeho názoru odporuje zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a logice. Své námitky směřuje k závěru správce daně a žalovaného, že náklady ve výši 3 118 500,- Kč na reklamu od dodavatele – společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. nebyly v plné výši náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebylo prokázáno, že byla přijata věcná plnění v deklarovaném rozsahu od uvedeného dodavatele.

Žalobce zpochybňuje celkovou úvahu žalovaného a správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem; podle logického výkladu, resp. pravidel formální logiky je závěr pro uznání nákladů na reklamu spojen se dvěma předpoklady – a) s formální náležitostí nákladů a b) s hmotně právní náležitostí nákladů. Formální náležitost byla osvědčena tím, že jsou doloženy doklady, ty jsou zaúčtované jak u daňového subjektu, tak u společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. Hmotně právní náležitost (existence reklamy) pak byla osvědčena dokazováním v rámci daňové kontroly. Přesto správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že náklad je daňově neuznatelný. Tím porušili § 2 odst. 3 zákona o správě daní, neboť jejich závěr odporuje logice a odůvodnění rozhodnutí je tak nejasné až zmatečné (zejm. část „Body odvolání II – VII“).

Žalobce dále vytýká žalovanému procesní pochybení. Ze strany správních orgánů došlo k porušení zásady součinnosti, neboť správce daně neinformoval žalobce, že postoupil odvolání žalobce žalovanému k rozhodnutí. Žalobce totiž předpokládal, že správce daně o odvolání rozhodne v rámci autoremedury. Žalobce tak byl zkrácen na svém právu nahlížet do spisu (zejména do předkládací zprávy) a doplňovat odvolání, a to především o nové důkazní prostředky, zejména v souvislosti s trestním řízením. Žalovaný též podle žalobce porušil pokyn č. D-125, který stanoví (ač právně nezávazně) lhůty k pro vyřízení odvolání. Nelze totiž připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, jako jednoho z obligatorních znaků po uplynutí prekluzivní lhůty a proces vyměření či doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správci daně nesvědčí (což žalovaný v tomto případě učinil).

Žalobce dále upozorňuje, že žalovaný vybočil ze zákonných mezí stanovených mu pro hodnocení důkazů, když se bez zdůvodnění přiklonil ke skupině důkazů, které podporují jedno skutkové zjištění, a pominul důkazy, z nichž vyvěrá opak (odkazuje zde na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25.2.1997 č. j. 6 A 139/1994-17). Žalovaný se též podle žalobce nevypořádal s námitkou podjatosti pracovníků správce daně provádějících daňovou kontrolu (odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 2/2007-61 a rozsudek

Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 18.10.2006 č. j. 59Ca 77/2006-37).

Dále žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí (*uvádí – zřejmě omylem – č.j. 5312/06-1200*) v tom, že ve výrokové části ani v odůvodnění není jasně stanovený postup, jak žalovaný stanovil výši doměrku, resp. jakým způsobem provedl dodanění neuznaných nákladů na reklamu. Konečně žalobce v bodě G. žaloby žalovanému opětovně vytýká porušení zásady součinnosti, neboť v odvolacím řízení nebyl informován a nebyly s ním projednány nové skutečnosti v rámci doplňování daňové kontroly a nebyl seznámen s pochybnostmi a hodnocením důkazů; stěžovatel (pozn. soudu: žalobce v této části žaloby používá označení „stěžovatel“, zřejmě tím míní „žalobce“) se tak k nim nemohl vyjádřit, rozhodnutí bylo vydáno bez dalšího. Další pochybení pak žalobce spatřuje v odmítnutí navrhovaných důkazů – zejm. výslechů svědků; zde žalobce odkazuje na judikaturu „Sbírka rozhodnutí NSS pod číslem 39“.

Závěrem žalobce navrhuje soudu, aby napadené rozhodnutí zrušil, neboť je v „rozporu s článkem 37 odst.3 Listiny základních práv a svobod a v důsledku toho jako vydaný v rozporu s ústavně stanoveným postupem je projevem libovůle v rozhodování správce daně, čímž vybočuje z mezí ústavně stanoveného postupu.“

Žalovaný ve vyjádření k žalobě popřel její důvodnost a vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je zákonné a žalobce jím nebyl zkrácen na svých právech. Pokud jde o žalobní námitky, které se shodují s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení, žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V otázce nezákonnosti zahájení daňové kontroly s ohledem na nálezy Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 žalovaný jednak odkazuje na napadené rozhodnutí a jednak doplňuje, že se jedná o „zásadně nový přístup“ k věci, který správce daně v době zahájení daňové kontroly (9.10.2007) nemohl předpokládat.

S námitkou hodnocení skutkového stavu v řízení (logický rozpor v tom, že pokud existovaly doklady o provedené službě a pokud správce daně zároveň podle předložených důkazních prostředků osvědčil, že konkrétní reklamní cedule a plachty existovaly v roce 2004, musela být podle žalobce služba poskytnuta) žalovaný nesouhlasí. V daňovém řízení nebyly osvědčeny žádné důkazní prostředky jako důkazy, které by prokázaly, že předmětné reklamní a propagační služby fakturované společností A.P.R. BUILDING s.r.o. v celkové výši 3 118 500,- Kč byly také touto společností dodány, a to v rozsahu uvedeném na předmětných fakturách. Žalovaný podává rozbor úpravy dokazování v ust. § 31 zákona o správě daní s tím, že správce daně provedl všechny důkazní prostředky navržené žalobcem a osvědčil podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní, které důkazní prostředky se staly důkazy a co dokazovaly.

Pokud jde o námitku směřující k nevyžádání si zprávy z daňové kontroly společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. žalovaný uvádí, že ani skutečnost, že předmětné faktury v celkové výši 3 118 500,- Kč byly zaúčtovány u společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o., neprokazuje, že reklamní a propagační služby byly poskytnuty touto společností v uvedeném rozsahu a čase. Správce daně, podle názoru žalovaného, prokázal v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí vedených žalobcem - prokázal a na základě uvedených svědeckých výpovědí ověřil, že účetní zápisy na straně MD účtu 518500 v celkové výši 3 118 500,- Kč nebyly zachyceny na základě pravdivých údajů, neboť dodávka od uvedeného dodavatele nebyla provedena.

Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že porušil zásadu součinnosti tím, že mu správce daně neoznámil, že jeho odvolání bylo postoupeno žalovanému. Zákon o správě daní neukládá správci daně povinnost o této skutečnosti účastníka řízení informovat. Nadto se mu jeví nepravděpodobné, že by žalobce očekával vyřízení svého odvolání autoremedurou; požadoval totiž doplnění daňového řízení o výsledk svědků. Žalobce nebyl nijak zkrácen na svém právu nahlížet do spisu, doplňovat odvolání (to ostatně činil) a byl seznámen s doplněním odvolacího řízení. Konečně k porušení pokynu D-125 žalovaný uvádí, že tento pokyn byl zrušen a nahrazen pokynem D-308 dne 9.10.2007. Daňová kontrola byla zahájena 9.10.2007 a správce daně začal ihned fakticky konat. Prekluzivní lhůta začala znova běžet ode dne 31.12.2007 a končila dnem 31.12.2010. V této lhůtě žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl, rozhodnutí žalovaného č.j. 12329/10-1200-107143 bylo žalobci doručeno dne 1.11.2010 a doručením nabylo právní moci. Pokud jde o údajné dovolávání se relativní neplatnosti právního úkonu mezi smluvními stranami, žalovaný konstatuje, že neví, jakého úkonu se to má týkat. Konstatuje, že on i správce daně „postupovali v souladu se spisovým materiálem“.

K odkazům žalobce v bodech D. – H. žaloby na různé rozsudky soudů žalovaný uvádí, že se týkají jiných daňových subjektů. Tak rozsudek č. j. 8 Aps 2/2007-61 se týkal sice žalobce, avšak jednalo se o jinou daň a jiné daňové řízení. Žalovaný se v odvolacím řízení nezabýval námitkami žalobce proti postupu správce daně, neboť ty byly předmětem samostatných řízení, nikoliv řízení odvolacího. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí č. j. 5312/06-1200 žalovaný uvádí, že mu není zřejmé, co žalobce míní, neboť žalovaný toto rozhodnutí nikdy nevydal. Pokud jde o neprovedení navrhovaných důkazů, výsledků svědků, žalobce neuvádí, o které konkrétní výsledky se jednalo. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vyslechl i svědky navržené ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, jejichž výsledek správce daně odmítl a své rozhodnutí odůvodnil. Žalovaný shrnuje, že trvá na správnosti a zákonnosti rozhodnutí napadeného žalobou a uvádí, že právní předpisy citované žalobcem neporušil. Zjištění skutkového stavu považuje za dostačující k posouzení věci a zcela v souladu s obsahem spisového materiálu, který měl v daňovém řízení k dispozici. Navrhuje tedy žalobu zamítnout s tím, že náklady řízení ponese žalobce.

Napadeným rozhodnutím ze dne 26.10.2010 žalovaný (tehdy Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena tato daň. Žalovaný se nejprve vyjádřil k námitce žalobce o uplynutí prekluzivní lhůty v souvislosti s nezákonným zahájením daňové kontroly (s odkazem na nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07). Námitka byla formulována téměř shodně s námitkou žalobní. V úvodu své argumentace žalovaný uvedl, že daňovou kontrolu za rok 2004 zahájil dne 9.10.2007. V protokolu č.j. 273764/07/009931/4931 ze dne 9.10.2007 jsou specifikována data, která správce daně od žalobce (jeho zástupkyně) převzal; ponechal si pouze jedno CD s účetními knihami za rok 2004. Účetní knihy podrobil kontrole správce daně ještě v roce 2007 a výzvou z 28.12.2007 č. j. 325986/07/009931/8047, doručenou žalobci dne 23.1.2008 (poznámka – v originálu správního rozhodnutí založeném ve správním spise jsou opraveny překlepy v ročnících) žalobce vyzval mj. k prokázání, že náklady vyplývající z faktur od dodavatele společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. v roce 2004 byly v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že předmětná plnění byla v deklarovaném rozsahu od uvedeného dodavatele přijata. Požadoval doplnit některá další tvrzení a předložit důkazní prostředky k těmto tvrzením. Nejednalo se tedy o výzvu, kterou by správce daně žalobce vyzýval, aby se dostavil k zahájení daňové

kontroly, jak tvrdí žalobce. Tvrzení žalobce, že předal doklady na tuto výzvu správce daně na Finanční úřad v Liberci, nebylo nijak doloženo. Správce daně tedy začal fakticky konat daňovou kontrolu v roce 2007 (převzal účetní knihy) a tak skutečně zahájil daňovou kontrolu za rok 2004 ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Námitku prekluze tak odmítl, neboť běh prekluzivní lhůty přerušil zahájením daňové kontroly, což považuje za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu citovaného § 47 odst. 2.

K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 žalovaný nejprve upozorňuje na právní úpravu § 16 odst. 1 zákona o správě daní ve spojení s ust. § 2 odst. 2 cit. zákona a dospívá k závěru, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Poté žalovaný odlišil posuzovaný případ od případu, v němž Ústavní soud vyslovil zmiňovaný právní názor; jednalo se o zdanění fyzické nikoli právnické osoby. Nadto žalovaný upozornil na odlišné stanovisko soudkyně Ústavního soudu JUDr. Janů v dané věci, s nímž se žalovaný plně ztotožňuje. Dále žalovaný obsáhle citoval z následné judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ve věci sp.zn. 1 Aps 1/2010 ze dne 30.6.2010), která se vůči nálezu Ústavního soudu vymezila a dovodila, že se od uvedeného nálezu lze odchýlit. Konstatoval, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu má žalobce možnost ochrany proti případné svévoli správce daně při zahájení a v průběhu daňové kontroly podáním námítky proti postupu správce daně podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, jak ostatně žalobce i učinil (řízení vedené u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 8Ca 273/2009 nebylo ukončeno v době vydání napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a neporušil čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; námitku žalobce proto odmítl.

K odvolacím námitkám žalobce směřujícím k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu (reklamní a propagační činnost na základě smlouvy se společností A.P.R. BUILDING s.r.o. v roce 2004) žalovaný uvedl, že výzvou ze dne 28.12.2007 žalobce vyzval mj. k prokázání, že náklady vyplývající z faktur od dodavatele společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. v roce 2004 byly v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že předmětná plnění byla v deklarovaném rozsahu od uvedeného dodavatele přijata. Správce daně požadoval předložit originály faktur, smlouvy, dodatky ke smlouvám a požadoval, aby žalobce prokázal, jaká konkrétní propagační a reklamní činnost byla vykonávána a vyúčtována, v jakém období se uskutečnila, jakým způsobem bylo kontrolováno, že se věcné plnění uskutečnilo a zároveň správce daně požadoval na žalobci prokázat, jak byly faktury uhrazeny.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, které důkazní prostředky osvědčil, které nikoli a své úvahy odůvodnil. Dospěl k závěru, že správce daně nijak nezpochybnil, že reklamní plachty byly na uvedených místech umístěny, avšak již neosvědčil žádný důkaz, který by prokazoval, že věcné plnění bylo poskytnuto společností A.P.R. BUILDING s.r.o. Správce daně tak uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 39 odst. 9 zákona o správě daní. Žalovaný přezkoumal spisový materiál a zjistil, že správce daně postupoval v daňovém řízení v souladu s daňovými zákony, když zvýšil žalobci základ daně z příjmů za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004 o částku 3 118 500,- Kč, která mu byla vyfakturována společností A.P.R. BUILDING s.r.o.. Podle ust. § 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. Jak však vyplynulo ze spisového materiálu, žalobce neprokázal, že předmětné služby, vyfakturované v celkové výši 3 118 500,- Kč mu byly poskytnuty společností A.P.R. BUILDING s.r.o. a v deklarovaném rozsahu, a tím neprokázal výši nákladů, které si uplatnil do daňově uznatelných nákladů.

K námitce že správce daně nezjistil správně skutkový stav, a proto vyvodil nesprávné závěry, žalovaný zjistil, že správce daně provedl všechny požadované důkazní prostředky. Výsledky svědků požadované žalobcem ve svém sdělení k projednání zprávy o kontrole ze dne 3.11.2009 a doplnění tohoto sdělení ze dne 23.11.2009, které správce daně původně odmítl provést a odůvodnil své rozhodnutí ve sdělení č.j.323999/09/009931108047 ze dne 1.12.2009, provedl správce daně v rámci odvolacího řízení jako jeho doplnění. Ale jak vyplynulo ze spisového materiálu, ani výsledky navrhovaných svědků neprokázaly, že deklarované plnění bylo přijato od společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. a v deklarovaném rozsahu, žalovaný je tedy jako důkazy neosvědčil.

Žalovaný poté odmítl námitku žalobce směřující k oprávnění pana Nevečeřela podepsat smlouvu za společnost A.P.R. BUILDING s.r.o., neboť nemá vliv na skutečnost, že žalobce přijal předmětné věcné plnění od společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. Námitka žalobce, že společnost A.P.R. BUILDING s.r.o. vystavila předmětné faktury za reklamní a propagační činnost, a následně je zdaňovala, a že správce daně nepopírá, že reklamní plachty a panely existovaly, a že tedy muselo dojít k jejich instalování, správce daně nepopírá. Avšak ani tyto skutečnosti neprokazují, že žalobce přijal toto věcné plnění od společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o.

Žalovaný odmítl, že by správce daně požadoval po žalobci prokazovat zdaňování příjmů společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. apod. Žalobce byl pouze žádán, aby v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokazoval svá tvrzení, neboť správce daně měl důkazy o tom, že toto plnění nebylo společností A.P.R. BUILDING s.r.o. poskytnuto.

Správce daně tak podle žalovaného v řízení neporušil § 31 odst. 8 zákona o správě daní, jak namítal žalobce. Žalovaný uzavřel s odkazem na § 6 odst. 1 a § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, že pokud doklad, na základě kterého je proveden účetní zápis, zobrazuje situaci, která nenastala (uvedená společnost neprovedla předmětné práce), není zobrazení věrné, neboť neodpovídá skutečnému stavu. Pokud zprostředkování, výrobu reklamních panelů a reklamních plachet a jejich umístění provedl někdo jiný než dodavatel uvedený na dokladu, kterým je prokázán účetní zápis, nelze považovat tento zápis za věrné zobrazení. Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí vedených daňovým subjektem. Správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, a zvýšil proto žalobci základ daně z příjmů v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů o částku 3 118 500,- Kč, a následně zvýšil daň z příjmů právnických osob o částku 873 040,- Kč.

Žalovaný odmítl námitky žalobce, v nichž se dovolával nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, II. ÚS 686/05 a IV. ÚS 408/05, neboť se týkaly jiné daně a jiných daňových řízení. Konečně odmítl i námitku, že u žalobce byla ukončena daňová kontrola na DPH za rok 2003 s negativním výsledkem, neboť na probíhající řízení nemá vliv; kontrola daně z příjmu za rok 2003 byla totiž zahájena již po uplynutí prekluzivní lhůty, a proto byla ukončena.

Žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 2 zákona o správě daní a daňovou povinnost stanovil v souladu s daňovými zákony. Žalobce v průběhu celého daňového řízení předkládal důkazní prostředky, kterými se správce daně zabýval, a ty, které osvědčil jako důkazy, v daňovém řízení vyhodnotil, a následně dodatečně stanovil daňovou povinnost na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Žalobce nebyl v průběhu daňového řízení nijak diskriminován a využil svých práv v souladu se zákonem o správě daní (podával námitky) a v souladu s Listinou základních práv a svobod (obrátil se na soud se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu). V celém daňovém řízení tedy podle vyjádření Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu postupoval správce daně v souladu se zákony a neporušil ani Listinu základních práv a svobod, uzavřel žalovaný. Odvolání žalobce tedy v plném rozsahu zamítl.

Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s., resp. nevyjádřili s ním nesouhlas (žalobce konkludentně, žalovaný výslovně). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.). Při rozhodování vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu; dospěl při tom k závěru, že žaloba je důvodná. Jednotlivé žalobní body posoudil takto:

Námitku prekluze a nezákonnosti zahájení daňové kontroly neshledal důvodnou.

Plénium Ústavního soudu zaujalo dne 8.11.2011 pod sp. zn. ÚS Pl.ÚS-st 33/11 stanovisko s následující právní větou: *Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci 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 správce 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 základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce 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.*

Ze správního spisu, předloženého žalovaným, věrohodně vyplývá, že daňová kontrola byla skutečně zahájena v roce 2007 a od tohoto roku vykonávána. Z protokolu o ústním jednání ze dne 9.10.2007 č. j. 2724947/07/009931/8047 bez veškerých pochybností vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena uvedeného dne, tedy dne 9.10.2007 při ústním jednání, kterého se zúčastnila zástupkyně žalobce a jehož předmětem bylo „zahájení daňové kontroly“ (viz bod 4. protokolu). Při tomto jednání převzal správce daně CD s účetními knihami za rok 2003 a 2004 (viz protokol o převzetí datových objektů č. j. 273764/07/009931/4931). Dne 28.12.2007 pak správce daně vydal výzvu k prokázání rozhodných skutečností pro daňové řízení č. j. 325986/07/009931/8047, ve které mj. vyzval žalobce, aby prokázal, že náklady vyplývající z faktur od dodavatele společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. v roce 2004 byly v plné výši nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že předmětná plnění byla v deklarovaném rozsahu od uvedeného dodavatele přijata. Správce daně požadoval předložit originály faktur, smlouvy,

dodatky ke smlouvám a požadoval, aby žalobce prokázal, jaká konkrétní propagační a reklamní činnost byla vykonávána a vyúčtována, v jakém období se propagační a reklamní činnost uskutečnila, jakým způsobem bylo kontrolováno, že se věcné plnění uskutečnilo, a zároveň požadoval prokázat, jak byly faktury uhrazeny. Výzva byla doručena zástupkyni žalobce dne 23.1.2008. Ostatně Městský soud v Praze ani v řízení o žalobě téhož žalobce na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, který spatřoval v postupu Finančního úřadu pro Prahu 9 ve vedení daňového řízení po uplynutí prekluzivní lhůty, neshledal, že by daňová kontrola prováděná u žalobce na dani z příjmu za rok 2004 byla nezákonným zásahem; žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25.4.2013 č. j. 8Ca 273/2009-47.

V této souvislosti lze připomenout, že postup a závěr soudu dostojí i požadavkům stanoveným Nejvyšším správním soudem pro úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2006 č.j. 8 Afs 7/2005-96 *formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.*“ Vzhledem k tomu, že se jednalo o daň za rok 2004 a daňová kontrola byla zahájena v roce 2007, bylo dodrženo i pravidlo týkající se prekluze (tzv. pravidlo 3+0), nově formulované nálezem Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 a k prekluzi tak nedošlo.

Jako důvodnou naopak soud shledal námitku žalobce týkající se zjištění skutečnosti, zda žalobce unesl nebo mohl unést důkazní břemeno v otázce uznatelných výdajů (nákladů) pro účely aplikace ust. § 24 zákona o daních z příjmů. V přezkoumávané věci je totiž stěžejní posouzení otázky, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro odečtení výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle citovaného zákonného ustanovení. Jako daňový subjekt si tak nemůže odečíst jakékoli výdaje, nýbrž jen takové, které splňují zákonem stanovené podmínky, tedy které jsou výdaji a zároveň slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Jejich vynaložení musí být daňovým subjektem nepochybně prokázáno.

Žalobce v průběhu daňového i soudního řízení tvrdí a prokazuje, že předmětná reklama byla instalována, že za ni zaplatil, a tím pro posouzení nákladu ve smyslu citovaného ustanovení unesl důkazní břemeno. Správce daně, resp. žalovaný uznává, že reklama existovala, že existují i příslušné faktury a výdajové doklady, avšak dovozuje, že nebylo prokázáno, že reklamu pro žalobce instalovala právě společnost A.P.R. BUILDING s.r.o., a nebylo ani prokázáno, kdy se tak stalo a v jakém rozsahu.

Žalovaný zjevně vycházel z dokazovacího standardu pro daň z přidané hodnoty, neboť požadoval prokázat i to, kdo plnění poskytl, kdy a v jakém rozsahu. Správní judikatura (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.7.2011 č.j. 9 Afs 11/2011-68) již vícekrát řešila problém oprávněných nákladů pro účely stanovení základu daně z příjmů a při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se závěrem, že je nerozhodné, kdo plnění skutečně poskytl, resp. je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)]. Podle Nejvyššího správního soudu rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto

nákladu (výdaje)]. Jde o situace, kdy daňový subjekt sice prokazuje vynaložení konkrétních prostředků, avšak takové nebyly poskytnuty tím, kdo je uveden na faktuře.

V této souvislosti připomněla judikatura zásadní odlišnost posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) podle zákona o daních z příjmů od režimu platného na úseku daně z přidané hodnoty, kde poskytnutí plnění ze strany osoby uvedené na daňovém dokladu je jednou z podmínek přiznání nároku na odpočet. V rozsudku ze dne 27.7.2007 č.j. 5 Afs 129/2006-142 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle*. Cíle dokazování u daní z příjmů Nejvyšší správní soud konkrétně vymezil například ve výše citovaném rozsudku ze dne 13.7.2011 č.j. 9 Afs 11/2011-68.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud již předtím, v rozsudku ze dne 31.5.2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, výslovně konstatoval: *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“*

Z tohoto úhlu právního pohledu je námitka žalobce důvodná, nikoli snad proto, že by argumentace žalovaného byla nelogická nebo vnitřně rozporná, nýbrž proto, že není v souladu s přijímaným výkladem ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dokazování, resp. neprokázání daných skutečností, požadovaných žalovaným, není pro posuzovaný případ podstatné.

Žalovaný sice vyjádřil pochybnosti nad tím, že fakturované částky nebyly žalobcem ve skutečnosti vyplaceny a důkazně je i podepřel, nicméně v průběhu řízení neupozorňoval žalobce, že by měl tvrdit a dokazovat sporné skutečnosti tímto směrem. Při projednání návrhu zprávy o daňové kontrole u správce daně (Finančního úřadu pro Prahu 9) dne 6.10.2009 žalobce uvedl, že mu je ... *jasná pochybnost správce daně spočívající ve skutečnosti, že společnost A.P.R. (roz. A.P.R. BUILDING s.r.o.) nebyla poskytovatelem plnění* (viz protokol č.j. 280272/09/009931108047). Dále se důkazní prostředky osvědčují pouze k tomu, zda věcné plnění bylo od A.P.R. BUILDING s.r.o. poskytnuto (srov. stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu ze dne 1.12.2009, č. j. 323999/09/009931108047) či protokol o ústním jednání – seznámení daňového subjektu s hodnocením důkazních prostředků ze dne 10.5.2010, č. j. 177626/10/009931108047. Žalobce tedy nemohl zcela realizovat svá procesní práva odpovídajícím směrem.

V dalším řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst.5 s.ř.s.), žalovaný, resp. správce daně, posoudí, zda náklad (výdaj) uplatněný žalobcem lze uznat vzhledem k právním závěrům a výkladům odpovídajícím již ustálené a výše citované judikatuře, od níž se procesní soud neodchýlí.

Obecné žalobní námitky procesního charakteru nebyly shledány důvodnými.

Jestliže žalobci nebylo sděleno, že odvolání bylo postoupeno správcem daně žalovanému správnímu orgánu, nebyl žalobce žádným způsobem zkrácen na svých procesních právech. V odvolacím řízení poté aktivně vystupoval. Podle ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní správce daně rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví, případně i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Žalobce v průběhu odvolacího řízení předkládal další důkazní prostředky a byl s jejich vyhodnocováním správcem daně seznámen při ústním jednání dne 10.5.2010 (protokol č. j. 177626/10/009931108047) a ve stanovisku správce daně ze dne 17.6.2010 (č. j. 207633/10/009931108047). Správce daně vždy setrval na svém názoru, že žalobce neprokázal, že bylo poskytnuto věcné plnění od společnosti A.P.R. BUILDING s.r.o. Žalobci tedy muselo být zřejmé, že správce daně nehodlá jeho odvolání vyhovět. Podle § 49 odst. 4 cit. zák. v takovém případě správce daně postoupí věc k rozhodnutí o odvolání odvolacímu orgánu; to se také stalo.

Pokud jde o tvrzené porušení pokynu Ministerstva financí D-125, resp. pokynu Ministerstva financí D-308, který předchozí pokyn zrušil a nahradil a který se týká stanovení lhůt v daňovém řízení, žalobce žalovanému vytýká porušení zmiňovaného pokynu zejména v souvislosti s tím, že podle jeho názoru došlo k vydání pravomocného rozhodnutí až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Podstatou námitky je tedy žalobcův (jak již bylo řečeno) mylný závěr o prekluzi práva doměřit daň. V tomto ohledu je námitka nedůvodná a soud se jí již dále nezabýval, tedy ani skutečností, že připomínaný pokyn D-125 byl od 9.10.2007 nahrazen pokynem novým (D-308), na což upozornil i žalovaný.

Z obsahu žaloby pak není zřejmé, kam žalobce směřuje svou námitkou, v níž napadá hodnocení důkazů žalovaným v souvislosti s rozsudkem Vrchního soudu v Praze č. j. 6A 139/1994-17; k této námitce se tedy nemohl vyjádřit.

Pokud jde o poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 17.4.2007 č. j. 8 Aps 2/2007-61, námitka rovněž není relevantní, neboť v odkazované věci soudy rozhodovaly o žalobě proti nezákonnému zásahu směřujícímu proti nynějšímu žalobci, který byl spatřován v provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za období 2003 a 2004. Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Liberci z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Z rozsudku samotného tedy nelze vyvodit po meritorní stránce ničeho podstatného pro nyní posuzované řízení před žalovaným.

Námitky uvedené v žalobě pod bodem F. se zjevně týkají nějakého jiného správního řízení (č. j. 5312/06-1200 se nepodařilo ve správním spise identifikovat, což potvrdil i žalovaný ve svém vyjádření), soud se jimi tedy nezabýval.

Námitky pod bodem G. nejprve směřují znovu k údajnému pochybení správce daně, který žalobce neinformoval o postoupení věci k rozhodnutí o odvolání žalovaným, s touto námitkou se soud vypořádal již výše. Pokud jde o poněkud nejasnou citaci z blíže nespecifikovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, zdejší soud pouze uvádí, že žalovaný v řízení provedl veškeré důkazní prostředky navrhované žalobcem.

Z výše uvedených důvodů soud zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu druhého stupně zčásti pro nezákonnost, pokud jde o posouzení učiněné správcem daně a týkající se částek, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů (nákladů), resp. pokud jde o posouzení uznatelnosti daňového nákladu (výdaje), zčásti pro vady řízení spočívající

v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, který se projevil nedostatkem relevantního zdůvodnění napadeného rozhodnutí (§ 76 odst.1 písm. a/, § 78 odst.1 a 4 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst.1 s.ř.s. a skutečnost, že žalobce měl ve věci úspěch. Její výši představuje zaplacený soudní poplatek v částce 2 000,- Kč a náklady na zastoupení žalobce daňovým poradcem za dva úkony právní služby, které soud shledal důvodně vynaloženými a které spočívají v přípravě a převzetí zastoupení a podání žaloby po 2 400 Kč za jeden úkon právní služby včetně tzv. režijního paušálu (§ 7 bod 5., § 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. a/ a d/, § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, náhrada nákladů řízení se zvyšuje o částku odpovídající této dani (§ 35 odst.2, § 57 odst.2 s.ř.s., čl. IV bod 1. zákona č. 500/2012 Sb.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 je 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 27.9.2013

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu