



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců JUDr. Jany Kubenové a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **STEELEX nova s.r.o.**, se sídlem Bří. Mrštíků 262, Otrokovice – Vítkovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 3. 2012, č.j. 3218/12-1200-700284,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 3. 2012, č.j. 3218/12-1200-700284, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3000 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu prostřednictvím datové schránky domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5. 3. 2012, č.j. 3218/12-1200-700284, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 27.6.2011, č.j. 62262/11/305921705529.

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 v Otrokovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27.6.2011. Jednalo se o dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 938 280 Kč a současně mu podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst.13 daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. 187 656 Kč.

Původní žalovaný stejně jako správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně uplatnění účelně vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto výdaje se týkaly několika faktur vystavených společností REALSTEEL s. r. o.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě namítá, že správce daně pochybil, pokud jím předložené doklady neuznal. Poukazuje na to, že samotný pan při výslechu dne 14.4.2010 potvrdil, že předmětné doklady vystavil a podepsal. Správce daně považoval výpověď tohoto svědka za nepravdivou a tím podle žalobce porušil § 6 daňového řádu. Žalobce poukazuje na to, že při ústním jednání konaném dne 22.6.2011 žádal o to, aby mu

správce daně sdělil, jaké doklady má předložit. Správce daně však tento žalobcův požadavek odmítl, čímž podle žalobce porušil § 60 odst. 3 písm. i) daňového řádu.

Žalobce má za to, že správci daně poskytl v souladu s § 86 daňového řádu veškeré dosažitelné doklady. Správce daně je však neuznal, neboť „si učinil představu o vyřešení předběžné otázky“ podle § 99 daňového řádu a podpis pana na účetních dokladech označil za falešný. Žalovaný si pak údajně vyžádal podpisový vzor z banky. Žalobce však s těmito doklady nebyl seznámen. Podle žalobce navíc správce daně nemá „kvalifikaci“ tuto předběžnou otázku řešit, zejména za situace, kdy pan potvrdil, že doklady podepsal.

Žalobce rovněž nesouhlasí s tvrzením, že v rozhodném období nebyla společnost REALSTEEL s.r.o. dle registru plátců řádně registrována jako plátce DPH. Nesouhlasí ani s tím, že se dopouští krácení daně.

Dále namítá, že v protokolu o projednání zpráv o kontrole je chybně uvedeno, že zprávy byly projednány. Žalobce rovněž uvádí, že v rámci daňového řízení předložil veškeré důkazy - ty však správce daně pominul a následně vyloučil. Nijak však neprokázal, na základě jakých důkazů žalobci daň doměřil.

Podle žalobce se shora uvedenými skutečnostmi žalovaný ve svém rozhodnutí nezabýval. Pokud by tak učinil, musel by uzavřít s tím, že daňová kontrola nebyla ukončena. Žalobce rovněž poukázal na to, že podal námitku promlčení, které žalovaný nevyhověl. Podle žalobce také správce daně pochybil, pokud dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty nezapočetl do nákladů.

V podané replice žalobce blíže rozvedl argumentaci obsaženou v žalobě a poukázal na další námitky, které měl správce daně odmítnout zapsat do protokolu o seznámení s výsledkem daňové kontroly.

Na základě výše uvedeného se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvádí, že i přes dostatečné časové možnosti žalobce neprokázal, že se fakturované dodávky opravdu uskutečnily, a poukazuje na to, že seznamování žalobce s výsledky kontrolního zjištění trvalo od 10.12.2010 do 22.6.2011, přičemž podle žalovaného šlo vesměs o účelové obstrukční aktivity a zneužívání procesních institutů.

Dále žalovaný na svou obranu uvádí, že jak správce daně, tak i žalovaný, se řádně vypořádali se všemi námitkami a návrhy vznesenými žalobcem a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí.

K námitce týkající se předběžné otázky žalovaný uvádí, že pouze porovnal podpisy pana uvedené na dokladech předložených žalobcem a na protokolech s podpisy obsaženými na listinách ve sbírce listin a na podpisovém vzoru pan u Komerční banky a.s. Na základě toho dospěl k závěru, že se podpisy neshodují. Podle žalovaného se nejednalo o předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu. Žalovaný rovněž uvedl, že jednatel žalobce se s podpisovým vzorem pana, který poskytla správci daně Komerční banka a.s., seznámil při nahlížení do spisu dne 7.1.2011 a na jeho žádost mu byla dokonce vyhotovena fotokopie této písemnosti.

Navrhuje proto, aby soud žalobu 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 uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování odvolacího orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť pro to byly splněny podmínky zakotvené v § 51 odst. 1 s.ř.s.

IV.1.

Předně se soud zabýval tím, zda správce daně porušil § 6 daňového řádu.

Podle § 6 odst. 1 daňového řádu mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti. Podle odst. 2 tohoto ustanovení osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Odst. 3 stanoví správci daně povinnost umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. V souladu s odst. 4 tohoto ustanovení vychází správce daně podle možností osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.

Porušení citovaného ustanovení spatřuje žalobce v tom, že žalovaný shledal nepravdivou výpověď svědka - jednatele společnosti REALSTEEL s. r. o.

Co se týče nepravdivosti, respektive nepřesvědčivosti výpovědi svědka, soud odkazuje na stranu 5 a 6 zprávy o daňové kontrole č.j. 56969/10/305930706116, kde je tato nepřesvědčivost správcem daně podrobně odůvodněna. Soud se přitom se závěry správce daně plně ztotožňuje. I soud má tak za to, že nelze považovat za přesvědčivou výpověď jednatele společnosti, která měla pro žalobce provádět dodávky, přičemž tento jednatel nebyl schopen sdělit jakékoli konkrétní podrobnosti k těmto dodávkám. Pokud odkázal na osobu z, který měl tyto dodávky údajně řešit, tak nebyl schopen tuto osobu jakkoli blíže identifikovat, případně doložit jakýkoli doklad, a to ani při opakovaném výslechu. Takovou výpověď podle názoru soudu nelze považovat za hodnověrnou. Nelze totiž rozumně předpokládat, že by jednatel společnosti, která pro žalobce prováděla po dobu několika měsíců řadu dodávek, nebyl schopen k těmto dodávkám (či k osobě, která je měla údajně řešit) uvést cokoli konkrétního. Správce daně tedy zcela v souladu se zákonem nepovažoval tuto výpověď za důkaz, který by prokazoval, že existovaly osoby, které za společnost REALSTEEL s.r.o. předmětné dodávky realizovaly (ať už jako subdodavatelé nebo jako zaměstnanci).

Soud přitom neshledal, že by správce daně porušil § 6 daňového řádu, jak namítá žalobce. Žalobce neuvádí, jaký odstavec tohoto ustanovení měl správce daně porušit, a nedává tak soudu, který je oprávněn napadené rozhodnutí zásadně přezkoumávat v mezích konkrétních žalobních bodů, možnost tuto obecnou námitku řádně přezkoumat. Jak již je však uvedeno výše, soud neshledal, že by správce daně jakkoli pochybil, pokud tuto výpověď nepovažoval za důkaz, který by existenci zdanitelného plnění prokazoval, a soud tedy v obecné rovině neshledal, že by správce daně porušil jakékoli ustanovení daňového řádu, a tedy ani jeho § 6.

IV.2.

Žalobce v podané žalobě dále namítal, že dostatečně prokázal, že výdaje uplatněné v daňovém přiznání za předmětné období měly být považovány za daňově uznatelné výdaje 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. faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn. že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt 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 vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*“

Tím, že žalobce uvedl daňově uznatelné výdaje (dodávky na základě dokladů vystavených společností REALSTEEL s. r. o.) v daňovém přiznání k dani z příjmů za předmětné období, je nesporné, že jej stíhala povinnost prokázat, že se skutečně jednalo o daňově uznatelné výdaje a v jaké výši. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, stejně jako správce daně v dodatečném platebním výměru vydaném na základě konané daňové kontroly, dospěl k závěru, že žalobce tuto povinnost nesplnil.

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 (a právě posuzovaná věc to potvrzuje), 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.

Není přitom povinností správce daně, aby během řízení upozorňoval žalobce na to, jaké listiny má předložit, je naopak na daňovém subjektu, aby předložil veškeré listiny jež jsou v jeho dispozici, s nimiž může prokázat svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce by měl totiž nejlépe vědět, jaké listiny má v dispozici, a které z nich jsou způsobilé doložit jeho tvrzení. V daném případě přitom správce daně žalobce k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu ke konkrétním dodávkám od společnosti REALSTEEL s. r. o. vyzval (naposledy se tak stalo po výslechu svědka výzvou doručenou žalobci 22. 7. 2010) a příkladmo uvedl, jaké doklady má žalobce předložit. Nelze tedy shledat, že by správce daně pochybil, jak uvádí žalobce v žalobě, natož že by porušil § 60 odst. 3 písm. i) daňového řádu.

Žalobce tak měl prokázat, že skutečně vynaložil náklady, které ve svém daňovém přiznání uvedl, tedy že tvrzené dodávky realizovala společnost REALSTEEL s. r. o. za jím uváděnou částku. K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož budou „*daňově uznatelnými výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže, jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů*“.

Dne 30. 7. 2010 žalobce předložil doklady (předávací protokoly, čestné prohlášení a 4 listy „denních záznamů stavby“), které správce daně označil jako nevěrohodné, dodatečně účelově vytvořené a zdanitelné plnění neprokazující (viz str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole č.j. 56969/10/305930706116). Žalobce přitom v žalobě tento závěr správce daně nezpochybňuje a soud, který je vázán uplatněnými žalobními body, se tak touto otázkou zabývat nemůže.

I kdyby tedy předmětné sporné daňové doklady skutečně vystavil a podepsal pan, jak tento svědek uvedl při výslechu, nemohlo by to nic změnit na závěru, že žalobce neprokázal, že dodávky realizovala společnost REALSTEEL s. r. o. za žalobcem tvrzenou cenu. Pouhé předložení daňových dokladů k prokázání plnění nepostačuje a další důkazní prostředky, které žalobce navrhl, správce daně neuznal. Pokud šlo o výslech svědka, ten byl shledán jako nedůvěryhodný. Další doklady předložené žalobcem dne 30.7. 2010 správce daně označil za dodatečně účelově vytvořené a nevěrohodné. Soud k tomu dodává, že se navíc jednalo o doklady, které se týkaly jen několika ze sporných daňových dokladů.

Na právě uvedeném by nemohl nic změnit ani fakt, že předmětné sporné dodávky skutečně byly realizovány, neboť v daném případě bylo třeba prokázat, že tyto dodávky realizovala společnost REALSTEEL s. r. o., v deklarovaném množství a za deklarovanou cenu. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.2.2010, sp. zn. 2 Afs 32/2008, dostupném na www.nssoud.cz: *„Neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv“.*

Zdejší soud tak dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, tedy že žalobce v předmětné věci neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že byly vynaloženy daňově uznatelné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV.3

Žalobce dále namítal, že správce daně pochybil, pokud si podle § 99 daňového řádu učinil sám úsudek o shodnosti podpisů pana na fakturách, a to na základě dokladů (zejména podpisového vzoru z banky), s nimiž nebyl žalobce během řízení seznámen.

Soud předně nesouhlasí s tím, že by správce daně (žalovaný) postupoval při porovnání podpisů podle § 99 daňového řádu (podle něhož si správce daně otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může posoudit sám, pokud o nich nebylo již pravomocně rozhodnuto a nejedná-li se o otázku osobního stavu či existence trestněprávní nebo správněprávní odpovědnosti). Úvaha o tom, jestli je podpis pana na daňovém dokladu shodný s jeho podpisem na podpisovém vzoru v bance, nespadá pod citované ustanovení daňového řádu. Podle názoru soudu se jedná

o postup správce daně při posuzování důkazů (jejich pravosti a hodnověrnosti), k němuž je správce daně zásadně oprávněn.

Soud taktéž nemůže souhlasit se žalobcem, že nebyl seznámen s podpisovým vzorem pana, který poskytla žalovanému Komerční banka a.s. Soud k tomu poukazuje na protokol ze dne 7.1.2011, č.j. 534/11/305930706635, kde je uvedeno, že pan (jako osoba jednající jménem žalobce), který se dostavil k nahlížení do spisu, požádal správce daně o poskytnutí kopií písemností. Mezi těmito písemnostmi byla i „Odpověď na výzvu k součinnosti“ č.j. 33560 ze dne 18.5.2010, která obsahuje předmětný podpisový vzor v počtu tří stran.

Soud tak uzavírá, že žalobce byl s tímto podpisovým vzorem seznámen a tuto námitku tak neshledává důvodnou.

IV.4

Žalobce dále namítal, že nepodepsal zprávu o kontrole, neboť správce daně odmítl „do protokolu zapsat“ žalobcovu žádost, aby bylo zjištěno, kdo peníze z účtu vybral. Tím podle žalobce porušil § 60 odst. 3 písm. i) daňového řádu.

Podle citovaného ustanovení musí protokol obsahovat mj. návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu.

V protokolu ze dne 22.6.2011 pod č.j. 61427/11/305930706635 je uvedeno: *„Zástupce daňového subjektu a stejně tak jednatel společnosti odmítl obě předmětné zprávy o kontrole podepsat. Pan, jednatel společnosti vyznačil důvody odepření podpisu zpráv na poslední straně obou zpráv o daňové kontrole, které mu byly diktovány JUDr. Znění důvodu: „Protokol nebyl zapsán do slova toto je důvod k odmítnutí podepsání této zprávy“... Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám: správce daně nesouhlasí s vyjádřením daňového subjektu, že protokol nebyl zapsán pravdivě a dle skutečnosti... Důvod(y) odepření podpisu: JUDr.: „Důvodem k odmítnutí podpisu protokolu je skutečnost, pro kterou jsme již předem odmítli podepsat zprávy o kontrole, že v protokolu rovněž nebyly zachyceny naše námitky. Naše námitky byly výslovně odmítnuty pracovníkem správce daně. Toto jsou důvody, které nás vedou k odmítnutí podpisu tohoto protokolu, protokol si však přebereme.“*

Z uvedeného je zřejmé, že jako důvod nepodepsání protokolu žalobce neuvedl žádné konkrétní námitky týkající se vybírání peněz z účtu. Poukázal pouze obecně na to, že protokol nebyl sepsán doslovně a správce daně zde neuvedl všechny jeho námitky, aniž by jakoukoli konkrétní námitku zmínil.

Právě uvedené pak spíše nasvědčuje účelovosti žalobcovy námitky. I kdyby však skutečně správce daně do protokolu námitku týkající se vybírání peněz z účtu neuvedl, nijak by to nezpůsobovalo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Pokud totiž žalobce namítá, že správce daně měl zjistit, kdo vybral peníze z účtu, na který byly žalobcem zaslány, čímž by zjistil, kdo se dopustil „krácení daně“, je nutno konstatovat, že tato skutečnost není z hlediska prokázání zdanitelného plnění relevantní. Zodpovězení otázky, kdo vybral z účtu peníze, totiž nijak nemůže ovlivnit to, zda žalobce prokázal existenci zdanitelného plnění či nikoli. Pouhá skutečnost, že žalobce prokáže, že peníze údajnému dodavateli převedl (a ten si je z účtu vybral), totiž ještě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění došlo (tj. že tento dodavatel realizoval předmětné dodávky za deklarovanou cenu). Jinak řečeno, ať už by se prokázalo, že peníze vybral kdokoli, nijak by to nemohlo důkazní situaci žalobce vylepšit.

Přestože je třeba souhlasit se žalobcem v tom, že by v protokolu mělo být uvedeno vše, co žalobce při jednání uvedl (zejména jeho návrhy a námitky), je třeba přihlídnout i k věcnému obsahu opomenutých námitek. Pokud by tedy správce daně do protokolu neuvedl námitky, jež by s řízením přímo nesouvisely, nemuselo by se to nijak odrazit na zákonnosti tohoto úkonu. Právě takovou námitkou bylo přitom podle názoru soudu žalobcovo tvrzení týkající se vybírání peněz z účtu.

Soud rovněž odkazuje na § 88 odst. 3 daňového řádu podle něhož, na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Ze správního spisu jednoznačně plyne, že správce daně dal žalobci široký prostor, aby svoje práva uplatnil. Pokud by tedy správce daně předmětnou námitku v protokolu skutečně neuvedl, nemělo by to žádný vliv na zákonnost vydaného platebního výměru, ani napadeného rozhodnutí. Zároveň by se nejednalo ani o důvod, pro který by odepření podpisu na tomto protokolu vyvolávalo nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. Odepřel-li žalobce podpis zprávy o kontrole toliko z tohoto důvodu, jedná se o odepření podpisu bezdůvodné. Nelze tedy se žalobcem souhlasit, že daňová kontrola nebyla dosud ukončena. Naopak k ukončení daňové kontroly došlo okamžikem, kdy žalobce bezdůvodně odepřel zprávu podepsat.

Pokud pak žalobce v replice uvádí další námitky, které správce daně měl odmítnout do protokolu zapsat, považuje soud toto tvrzení za účelové. Tyto konkrétní, do protokolu nezapsané námitky, mohl žalobce uvést přímo při odepření podpisu zprávy o kontrole. To však neučinil. Rovněž tyto námitky nezmínil ani v podané žalobě, kde poukázal toliko na to, že správce daně odmítl zaprotokolovat námitku,

kteřá se týkala vybírání peněz z účtu. Současně žalobce nijak neobjasnil, proč tvrzení, týkající se nezaprotokolování dalších námitek, neuplatnil dříve. Za tohoto stavu nelze na sdělení obsažené v replice pohlížet jinak, než jako na tvrzení účelové.

IV.5

Žalobce v podané žalobě rovněž namítal, že správce daně, stejně jako žalovaný, uváděl, že v předmětném období nebyla společnost REALSTEEL s.r.o. plátcem daně z přidané hodnoty.

Tato námitka se podle názoru soudu netýká daného rozhodnutí a není tedy namístě se jí zabývat. Nad rámec uvedeného považuje soud za vhodné poukázat na stranu 15 zprávy o daňové kontrole pod č.j. 56972/10/305930706116, v níž správce daně připouští, že došlo k neúplné formulaci týkající se této skutečnosti a dodává, že společnost REALSTEEL s.r.o. skutečně byla plátcem daně z přidané hodnoty, a to od 31.1.2007 do 22.11.2008. Není tedy pravdivé žalobcovo tvrzení, že by správce daně (či žalovaný) tuto skutečnost zpochybňoval.

IV.6

Žalobce dále namítal, že v protokolu ze dne 10.12.2010, č.j. 59395/10/305930706116, je chybně uvedeno, že zprávy o daňové kontrole (daně z příjmů a daně z přidané hodnoty) byly projednány.

Z tohoto protokolu vyplývá, že se na základě předvolání pod č.j. 57843/10/305930706116 dostavil jednatel žalobce za účelem projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole. Poté mu bylo předáno rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se ke zprávě č.j. 59448/10/305930706116. Současně bylo dohodnuto, že se ve stejné lhůtě dostaví jednatel žalobce na Finanční úřad v Otrokovicích k projednání a převzetí předmětných zpráv. Souhlas s obsahem protokolu byl stvrzen podpisem žalobcova jednatele.

Žalobci tak byla poskytnuta možnost se ke zprávě vyjádřit. V této souvislosti je třeba poukázat rovněž na rozhodnutí správce daně o stanovení lhůty podle § 14 a § 32 tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků, na základě něhož byla žalobci poskytnuta lhůta k vyjádření se do 20.12.2010. Podle soudu přitom s ohledem na předložený spisový materiál nelze ani materiálně dovozovat, že by správce daně považoval zprávy o daňové kontrole (daně z přidané hodnoty a daně z příjmů) obsažené v protokolu ze dne 10.12.2010 za již projednané, neboť na tento protokol navazují další úkony mj. protokol ze dne 22. 6. 2011 o seznámení žalobce s výsledkem kontrolní činnosti. Právě tohoto dne byla se žalobcem projednána jak zpráva o daňové kontrole č.j. 59448/10/305930706116, tak zpráva o daňové kontrole č.j. 56972/10/305930706116.

Ani tuto námitku tak soud důvodnou neshledal.

Soud k tomu dodává, že předmětný protokol ze dne 10. 12. 2010 obsahoval zprávu o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob a na dani silniční za zdaňovací období roku 2007 a 2008 (str. 1 - 16) a zprávu o výsledku kontroly u daně z přidané hodnoty (od str. 16). Pokud obě zprávy obsahují podobné (a v některých částech i shodné) odůvodnění, je to zcela logické, neboť se kontroly týkaly téhož časového úseku a pracovaly se shodným skutkovým stavem zjištěným u žalobce.

IV.7

Žalobce dále namítal, že správce daně pochybil, pokud dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty (kterou doměřil současně s daní z příjmů) nezapočetl do nákladů při vyměření daně z příjmů.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 (tj. výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů) také daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, a daň z nemovitostí, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.

Tuto otázku žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec neřešil. Ve vyjádření k žalobě pak poukázal na to, že doměřená daň z přidané hodnoty za měsíce leden, únor a srpen 2008 byla známa až v roce 2011, a proto ji nebylo možné zohlednit.

V daném případě správce daně prováděl daňovou kontrolu daně z příjmů i daně z přidané hodnoty ve shodném zdaňovacím období (mj. v roce 2008). Platebními výměry z téhož dne (ze 27. 6. 2011) pak dodatečně vyměřil jak daň z příjmů za zdaňovací období roku 2008, tak daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor a srpen 2008.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů i „ostatní daně“, aniž by v případě těchto daní byla stanovena podmínka, že se musí jednat o daně, které již byly zaplacený (narozdíl od daně z převodu nemovitostí a od daně z nemovitostí). Mezi tyto „ostatní daně“ lze jistě v obecné rovině zahrnout i daň z přidané hodnoty.

Pokud tedy správce daně dodatečně doměřoval za shodné zdaňovací období daň z příjmů i daň z přidané hodnoty, bylo namístě vážit a do zprávy o daňové kontrole, případně do napadeného rozhodnutí, uvést přezkoumatelnou úvahu o tom, zda je namístě dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty započítat mezi výdaje vynaložené k dosažení zisku podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů či nikoli. Tuto úvahu je třeba uvést bez ohledu na to, zda žalobce v daňovém řízení takovou námitku uváděl. Povinnost správce daně, event. žalovaného se touto otázkou zabývat lze dovodit právě z toho, že se daňová kontrola a současně vydávané platební výměry vztahovaly k témuž zdaňovacímu období. Jestliže pak § 8 odst. 1 daňového řádu stanoví správci daně povinnost přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, je třeba aby při dodatečném vyměřování daně z příjmů přihlédl i k tomu, že současně dodatečně vyměřuje i daň z přidané hodnoty za téže zdaňovací období a přezkoumatelně se vyjádřil k otázce aplikace § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Toliko takový postup lze označit za řádnou správu daní. Soud tedy v daném případě shledal, že žalovaný pochybil, pokud se touto otázkou vůbec nezabýval.

IV.8

Jestliže jde o námitku týkající se tvrzení, že správce daně označil žalobce za osobu „krátící daň“, a námitku ohledně množství společností, v nichž pan v rozhodnou dobu figuroval, tak těmi se soud nezabýval, neboť se právě posuzované věci (tj. přezkumu napadeného rozhodnutí) přímo nedotýkají. Ať už by tyto námitky byly shledány důvodnými či nikoli, nijak by se to nemohlo odrazit v zákonnosti napadeného rozhodnutí.

V. Závěr

Přestože téměř všechny žalobní body byly nedůvodnými, ve vztahu k jednomu žalobnímu bodu bylo shledáno napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit 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 v napadeném rozhodnutí posoudil, zda je namístě dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za období leden, únor a srpen 2008 zahrnout mezi výdaje vynaložené k dosažení zisku podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů při dodatečném doměření daně z příjmů za rok 200.

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 toliko náklady ve výši 3000 Kč za

zaplacený soudní poplatek. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení a stanovil mu k tomu přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 3.10.2013

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