



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **JUTA, a.s.**, se sídlem ve Dvoře Králové nad Labem, Dukelská 417, zast. Ing. Pavlem Beranem, daňovým poradcem, se sídlem Euro-Trend, s.r.o., Praha 1, Senovážné nám. 23, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, ze dne 13. července 2012, čj. 3289/12-1200-602199, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu ve Dvoře Králové nad Labem o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

V žalobě uvedla, že jí daň z příjmů byla doměřena proto, že dle názoru správce daně účtovala v případech reklamací vad zboží o dohadných položkách na vrub účtu ostatních provozních výnosů, čímž měla porušit věcnou a časovou souvislost příjmů a nákladů ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně za tento závazek považuje závazek vzniklý z titulu dodání vadného zboží vzniklý okamžikem jeho dodání. Žalovaný však bezdůvodně vyžaduje, aby dodavatel uznal oprávněnost požadavků odběratelů vznesených při reklamaci. Neunesení důkazního břemene tedy žalovaný pravděpodobně spatřuje v nepředložení důkazu, který by svědčil o uznání vadného plnění žalobkyní. Tento požadavek však neopírá o žádné zákonné ustanovení. Jako sporný se tedy dle žalobkyně jeví okamžik vzniku závazku, o kterém prostřednictvím dohadných účtů účtovala, tento okamžik však zůstává žalovaným nevyložen.

Svůj názor o existenci závazku z odpovědnosti za vady opírá žalobkyně o obsahové vymezení závazkového právního vztahu dané ust. § 488 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) a ust. § 420 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). S touto námitkou se dle žalobkyně žalovaný nevypořádal. Považovala přitom za zřejmé, že dodáním vadného zboží v případě neodstranitelných mechanických vad má kupující ze zákona od samého počátku právo neakceptovat přijetí vadného zboží a požadovat místo toho řádné dodání chybějícího zboží nebo požadovat přiměřenou slevu z kupní ceny, event. od smlouvy odstoupit. Existují tak případy, kdy porušením jedné a téže původní povinnosti vznikne souběžně více forem odpovědnosti. Upozornila dále, že požadavek žalovaného na existenci uzavřené dohody mezi žalobkyní a jejími zákazníky k dni 31. 12. 2008, která by přesně vymezovala, jak se budou řešit případná dodání vadného zboží, nemá oporu v právních předpisech.

V návaznosti na uvedené žalobkyně zdůraznila, že byl dle jejího názoru aktuální princip účetnictví striktně dodržen.

V případě reklamace EMILCORD s.r.l. žalovaný dle žalobkyně nesprávně uvádí, že popřela existenci a rozsah škod způsobených v důsledku dodání vadného zboží. Žalovaný však neuvádí specifika, která v průběhu dokazování vyšla najevo. Žalobkyně existenci škod nepopředla, pouze se snažila o smírné vyřešení nastalé situace. Na základě výsledku svědkyně Z. T. bylo dle žalobkyně potvrzeno, že existence a rozsah škod způsobených v důsledku dodání vadného zboží nebyla žalobkyní nikdy popřena. Uvedla, že skutečnost, že závazek nikdy neakceptovala pojišťovna, není relevantní pro posouzení toho, zda závazek akceptovala žalobkyně ve vztahu k uvedené společnosti.

Dle názoru žalobkyně byla daňová kontrola provedena v rozporu se zákonem, neboť ji provedl místně nepříslušný správce daně, Finanční úřad v Pardubicích, když místně příslušným byl Finanční úřad ve Dvoře Králové nad Labem, který pouze formálně vydal platební výměr. Tento způsob kontroly zatížil žalobkyni časově i finančně. Navíc provádění kontroly místně příslušným správcem daně má své opodstatnění, neboť ten je podrobně obeznámen s hospodářskou činností daňového subjektu. Vyslovila nesouhlas s důvody uvedenými v pověření čj. 7434/09-1500-605179 ze dne 2. 10. 2009. Dokazování, na jehož základě byl platební výměr vydán, bylo dle žalobkyně prováděno nezákonným způsobem, neboť pověřený správce daně překročil meze svého pověření, o čemž se žalobkyně dozvěděla až při nahlížení do spisu. Finanční úřad v Pardubicích totiž učinil vlastní správní uvážení o výši základu daně a v daňovém řízení prováděl i další úkony dokonce po ukončení daňové kontroly. Postupoval tak v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, sp. zn. 3 Afs 24/2004, dle něhož hodnocení důkazů a myšlenkovou úvahu vedoucí k vyměření daně musí provést místně příslušný finanční úřad sám. Žalobkyně upozornila i na e-mailovou komunikaci s pracovníkem pověřeného správce daně, panem Z., který si vyžádal elektronickou verzi odvolání a vypracoval i postoupení odvolání žalovanému.

Další porušení zákona spatřovala žalobkyně v doručování prováděném správcem daně. Ten totiž nerespektoval skutečnost, že si žalobkyně zvolila k zastupování zmocněnce, přesto správce daně doručoval přímo jí. Nepovažovala za pravdivé tvrzení žalovaného, že jí byl dodatečný platební výměr zaslán opětovaně, ani že žalobkyně doplnila dne 22. 5. 2012 odvolání. Jelikož účinky doručení rozhodnutí nastaly až dne 20. 4. 2012, mohla teprve tento den začít běžet lhůta pro podání odvolání, které bylo kvalifikovaně podáno dne 20. 4. 2012.

Dále žalobkyně namítla, že platební výměr nebyl řádně odůvodněn. Specializovaný finanční úřad potvrdil, že pověřený správce daně do zprávy o daňové kontrole nezpracoval závěry a doplnění, které vyplynuly během jejího projednání. Žalobkyně měla zato, že uvést doplnění pouze v protokolu o ústním jednání nestačí. Za zmatečnost v odůvodnění platebního výměru považovala skutečnost, že s ní byly v průběhu daňové kontroly projednány hned dvě zprávy, o daňové kontrole daně z příjmů a daně z přidané hodnoty pod totožným označením č. 1100000079, obě ze dne 21. 9. 2011 vydané místně nepříslušným Finančním úřadem v Pardubicích. Žalobkyně nerozporovala, že jí oba dokumenty byly předány, označení dvou obsahově různých dokumentů stejným datem a stejným číslem jednacím, kdy tento dokument má nahrazovat odůvodnění rozhodnutí, však dle jejího názoru způsobují zmatečnost rozhodnutí.

Navíc za zmatečné považovala žalobkyně i samotné projednání zprávy o daňové kontrole, které proběhlo po více než půl roce od zahájení daňové kontroly. Do té doby požadovali pracovníci správce daně pouze účetní doklady bez toho, aby se žalobkyně ptali na skutečnosti v nich obsažené. Díky předložení výsledků kontrolního zjištění měla žalobkyně možnost zjistit, že v nich naprosto chybí aplikace hmotněprávní úpravy, která je pro posouzení případu klíčová. Pověřený správce daně se odmítl vyjádřit k problematice právního posouzení věci a zcela ignoroval

úpravu závazkového práva. Tím, že zprávu o daňové kontrole navrženým způsobem nedoplnil, se prakticky vyhnul vypořádání se se všemi námitkami a doplněními žalobkyně, čímž způsobil, že zpráva o daňové kontrole je jako důkaz neúplná a tudíž nepřezkoumatelná. V následně vydaném platebním výměru se správce daně, namísto odůvodnění, pouze odkazuje na tuto neúplnou zprávu. Žalobkyně připustila, že pouze odlišný názor není důvodem, proč zprávu neprojednat. Pokud se ovšem jeden z obou názorů opírá o ustanovení právních předpisů a druhý nikoli, jedná se o zcela odlišnou situaci.

Za nezákonně vyměřené považuje žalobkyně i penále, neboť zvýšení základu daně mělo automaticky odezvu i ve snížení základu daně a daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období. Žalobkyně rovněž považuje výši penále za nepřiměřeně tvrdou, když sazbou 20 % z doměřené částky byla vyměřena na základě ust. § 37b odst. 1 písm. a/ zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) které bylo do zákona vneseno zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě. Samotný způsob, jakým byla novelizace provedena, považuje žalobkyně za neústavní. Sankcionování daného případu považuje žalobkyně za neopodstatněné a neústavní.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k otázce namítané místní nepříslušnosti správce daně uvedl, že ve zdaňovacím období roku 2009, kdy byla zahájena daňová kontrola, územní finanční orgány byly povinny se řídit pokynem DS-145 k zajištění daňové kontroly velkých daňových subjektů, podle kterého daňové subjekty s obratem nad 2 mild. Kč mohly být kontrolovány pouze místně příslušným správcem daně zařazeným podle Organizační směrnice do kategorie A) a B) nebo mohly být kontrolovány oddělením specializované kontroly. Finanční úřady zařazené do kategorie D (tj. případ místně příslušného správce daně) u daňových subjektů s obratem nad 2 miliardy (daňový subjekt v roce 2008 dosáhl obratu 5,976 mild.) provádět daňovou kontrolu nemohly. Uvedl rovněž, že žalobkyně při zahájení daňové kontroly ani v jejím průběhu místní nepříslušnost oddělení specializované kontroly nenamítala. Námitku zvýšených finančních a časových nákladů nelze dle žalovaného prověřit, neboť podle sdělení správce daně, daňová kontrola byla prováděna v sídle žalobkyně a pouze ústní jednání na návrhy jejího zástupce byly prováděny v sídle správce daně.

Žalovaný, jak uvedl, uznal oprávněnost námitky, že správce daně nerespektoval skutečnost, že si žalobkyně zvolila zmocněnce, a doručoval dodatečný platební výměr pouze přímo jí, a proto zjednal nápravu, a to tak, že dne 17. 4. 2012 specializovaný finanční úřad opětovně zaslal platební výměr č. 74032/11/269970602884 zástupci žalobkyně na základě plné moci ze dne 12. 12. 2011 udělené zmocněnci, Pavlu Beranovi, daňovému poradci. Platební výměr byl doručen dne 20. 4. 2012. Tímto byla odvolací námitka zhojena.

K námitce zmatečnosti protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný konstatoval, že zpráva byla se zástupcem žalobkyně projednávána dne 4. 10. 2011 a dne 19. 10. 2011. Oba protokoly byly zástupcem žalobkyně podepsány. Při tomto ústním jednání byl dohodnut další termín pokračování projednání zprávy. Při jednání

zaznamenaném v protokolu ze dne 19. 10. 2011 se pověřený správce daně dotázal zástupce žalobkyně, zda souhlasí s obsahem předložené zprávy, a ten uvedl, že se závěry ve zprávě uvedenými nesouhlasí.

Za předmět sporu označil žalovaný zaúčtované dohadné položky pasivní týkající se reklamací dodaného zboží odběratelům. K tomu žalovaný uvedl, že se správce daně zabýval reklamacemi jím prodaného zboží, které k rozvahovému dni, tj. 31. 12. 2008, resp. k okamžiku sestavení účetní závěrky, tj. k 1. 6. 2009, nebyly ukončeny, neboť mezi žalobkyní a jejími zákazníky probíhala jednání o jejich oprávněnosti a způsobu jejich vyřešení, a proto nebylo ani jisté, s jakým výsledkem budou jednání uzavřena. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně u reklamačních řízení, která nebyla k rozvahovému dni, resp. k okamžiku sestavení účetní závěrky, uzavřena (vyřešena), účtoval o dohadných položkách pasivních se souvztázným zápisem na vrub účtu ostatních provozních výnosů, čímž stav těchto výnosů snížil. Jak vyplývá z účetních výkazů přiložených k daňovému přiznání a ke Zprávě auditora ze dne 5. 6. 2009, účetní závěrka byla vyhotovena dne 1. 6. 2009 k datu 31. 12. 2008. Žalobkyně, jakožto účetní jednotka, byla povinna podle § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účetní osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení závěrky a účetní metody. K provedení citovaného ustanovení ministerstvo vydalo podle § 37b zákona o účetnictví vyhlášku. Ta v § 17 odst. 7 stanoví, že položka rozvahy „B.II.8. Dohadné účty pasivní“ obsahuje částky závazků stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. Obsahové vymezení položky krátkodobých závazků – položka rozvahy „B.III.10. – Dohadné účty pasivní podle § 18 odst. 2 vyhlášky je obdobné jako u položky rozvahy „B.II.8. – Dohadné účty pasivní“. V případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba dodržet zásadu, že je možné účtovat pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak není známa jeho přesná výše. Rozhodné však je, že dohadné účty pasivní mohou obsahovat pouze částky závazků, které v době sestavení účetní závěrky již existovaly. U žalobkyně však k rozvahovému dni (31. 12. 2008) ani k datu sestavení účetní závěrky (1.6.2009) reklamace nebyly ukončeny, nebyla jistota, jaké nastane plnění a především, zda vůbec žalobkyně reklamace uzná. Napadené částky v bodech 1.1. až 1.5. zprávy o daňové kontrole tak měly být zaúčtovány a uplatněny v účetním období roku 2009 a v roce 2010, neboť až v těchto obdobích byly reklamace ze strany žalobkyně uznány a vznikl jí závazek vůči zákazníkovi.

K námitce žalobkyně, že k okamžiku sestavení účetní závěrky existovala skutečnost ve formě závazku z odpovědnosti za vady a k odkazu na ustanovení §§ 488 a 489 občanského zákoníku a § 420 odst. 1 a násl. obchodního zákoníku žalovaný uvedl, že uplatněním reklamace se odběratel teprve domáhá uznání svého nároku a až v okamžiku, kdy dodavatel (žalobkyně) výslovně uzná svůj závazek, případně nabytím právní moci rozhodnutí soudu, nebo jiného kompetentního orgánu, dojde k uskutečnění účetního případu, o kterém je účetní jednotka povinna účtovat. Z dokazování provedeného správcem daně jednoznačně vyplynulo, že k okamžiku sestavení účetní závěrky předmětné reklamace nebyly žalobkyní uznány. Sami

odběratelé uváděli jiné možné způsoby využití reklamovaného dodaného zboží, k čemuž také došlo, a v důsledku toho žalobkyni žádné závazky z reklamací nevznikly. Ona sama také hledala možné způsoby využití dodaného reklamovaného zboží u společnosti LAMMERS + VAN CLEEF, v konečném důsledku žalobkyni opět žádný závazek z reklamace nevznikl. V případě společnosti WILDEBOER BV nebyl vymezen přesný rozsah reklamovaného zboží a jeho poškození. U společnosti EMILCORD s.r.l. žalobkyně nesouhlasila s rozsahem uvedených škod a u společnosti TRADE EQUIP CO PTY jednání o škodě stále probíhala.

K otázce penále ve výši 20 % z doměřené částky, které správce daně vyměřil na základě § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, žalovaný uvedl, že zákon č. 230/2006 Sb., který nabyl účinnosti 1. ledna 2007, zásadním způsobem změnil nejen princip a ale i způsob výpočtu sankcí. Do konce roku 2006 byl daňový subjekt, jemuž byla dodatečně vyměřena daň, sankcionován tím, že z dodatečně vyměřené daně se od původního data splatnosti počítalo penále, které v sobě zahrnovalo jak sankci za nesplnění povinnosti správného tvrzení (daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy a vyčíslit jejich výši, jak stanovil § 40 odst. 16 zákona o správě daní), která stíhá daňový subjekt, tak i cenu peněz (úrok) za dobu, po kterou nebyly odvedeny do státního rozpočtu. Přitom daňový subjekt, jemuž byla dodatečně snížena jím tvrzená daňová ztráta, nebyl nijak sankcionován, přestože se dopustil též nesprávného tvrzení. Nový sankční systém tyto dva prvky od sebe odlišil. Od 1. ledna 2007 se vychází z toho, že daňový subjekt, který přiznal nižší daň, než podle zákona měl, se dopustil dvou nezákonností. Za prvé nesplnil břemeno tvrzení, v daňovém přiznání neuvedl správnou výši základu daně a daň, což je sankcionováno „pevnou“ sazbou penále podle § 37b zákona o správě daní, a to bez ohledu na to, kolik času uplynulo od původního data splatnosti. Za druhé disponoval neoprávněně získanými prostředky, a to ode dne původního data splatnosti daně až do dne, kdy je na základě dodatečného platebního výměru uhradil, což je sankcionováno úrokem z prodlení podle § 63 zákona o správě daní. Tato úprava, přestože je složitější než předchozí, je spravedlivější, neboť ve věci povinnosti správného tvrzení zrovnopravňuje postavení všech daňových subjektů, kteří se dopustili stejného porušení povinnosti, ať již uvedením nesprávné výše základu daně či daňové ztráty do daňového přiznání.

V dalším podání nazvaném jako doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že hodnocení důkazních prostředků, na jejichž základě bylo vydáno rozhodnutí, nebylo provedeno místně příslušným správcem daně a tím byla porušena povinnost daná ust. § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně přitom zjistila, že v daňovém spise se žádná taková písemnost vytvořená místně příslušným správcem daně o odpovídajícím obsahu ve spise nenachází. Místně příslušný správce daně pouze vydal platební výměr. Místně příslušný správce daně rovněž nedostal povinnosti dané mu ust. § 91 odst. 1 daňového řádu, když jí neoznámil zahájení doměřovacího řízení, které tak zahájeno nebylo. Dodatečný platební výměr tak byl vydán mimo doměřovací řízení. Zpráva o daňové kontrole obsahuje pouze skutková zjištění, která musí být dále hodnocena a

to právě v rámci doměřovacího řízení, na které se dle ust. § 134 odst. 3 daňového řádu dělí nalézací řízení. Tato fáze však v případě daně žalobkyně chybí.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný svoje právní hodnocení, jež bylo obsahem odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, dále rozvedl.

V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že předpisy občanského a obchodního práva použila právě proto, že předpisy upravující účetnictví neobsahují samostatná ustanovení, jež by se týkala vzniku účetního případu, jeho podmínek či definování. Znovu zdůraznila, že navázání okamžiku vzniku závazku z odpovědnosti za vady až na okamžik uznání oprávněnosti požadavků odběratelů nemá oporu v zákoně a odporuje logice věci. Obecně závazné předpisy sice neobsahují nutnost uznání reklamace jako podmínku vzniku odpovědnosti za vady, naopak ale upravují stav, kdy dodavatel už ví, že jeho závazek vznikl a existuje, není však zatím známa jeho výše. Právě tento stav předvídá ust. § 18 odst. 2 a § 17 odst. 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Dále uvedla, že žalovaný nehodnotí postup pověřeného správce daně dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po zvážení všech žalobních námitek pak usoudil následovně.

Hmotněprávní podstata sporu tkví v tom, zda žalobkyně zákonně účtovala v předmětném zdaňovacím období o dohadných položkách pasivních. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že žalobkyně účtovala v případech reklamací vad od šesti odběratelů o dohadných položkách na vrub účtu ostatních provozních výnosů s přesvědčením, že tak činila zákonně a neporušila tím zásadu věcné a časové souvislosti příjmů a nákladů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Nesouhlasila s názorem správce daně a žalovaného, že o dohadných položkách lze v případě reklamací účtovat až v případě, že dodavatel uzná oprávněnost požadavků odběratele vznesených samotnou reklamací.

Při posouzení této otázky vycházel krajský soud prioritně z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 13. 6. 2013, čj. 9 Afs 27/2012-30 uvedl, že „obecným pravidlem vyplývajícím z akruálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období..... Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány a není tak známa jejich přesná výše..... Jedním z předpokladů

pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši..... Dohadnou položku by přitom bylo možno tvořit za situace, kdy by stěžovatelka v daném případě s dostatečnou mírou určitosti plynoucí z konkrétních skutečností mohla usuzovat, že fakticky dojde k navrácení té části platby za poskytnutou péči, která přesahovala cenovou regulaci. To se v nynějším případě nestalo.“

Krajský soud považuje, ve shodě s názorem žalobkyně, za nepochybné, že uzavřením kupní smlouvy vzniká prodávajícímu závazek a to v podobě odpovědnosti za vady. Je rovněž zřejmé, že teprve na základě uplatnění práva z odpovědnosti za vady, tedy jednostranného právního úkonu kupujícího adresovaného prodávajícímu, jímž kupující dává prodávajícímu na vědomí, jaké právo v souvislosti s reklamovanou vadou zvolil, vzniká prodávajícímu v rámci odpovědnostního vztahu konkrétní povinnost odpovídající uplatněnému právu (viz. Komentář k občanskému zákoníku, nakl. Linde Praha, a.s., 12. aktualizované vydání). Za předpokladu, že prodávající důvody pro uplatnění vad uzná a tím považuje reklamaci za oprávněnou, lze hovořit o vzniku dalšího závazku a to závazku případného vyplacení finanční částky odpovídající náhradě za vadu výrobku. Nelze tedy ve smyslu shora uvedeného souhlasit s názorem žalobkyně, že finanční závazek vzniklý jako výsledek reklamačního řízení vzniká z titulu vadného zboží okamžikem jeho dodání. O závazku zaplatit finanční náhradu lze hovořit teprve tehdy, kdy bude najisto postaveno, že vada uplatněná kupujícím bude ze strany prodávajícího akceptována, tedy že prodávající bude mít najisto postaveno, že je povinen kupujícímu plnit na základě úspěšně uplatněné reklamace. Lze tedy ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu konstatovat, že dohadnou položku je možno vytvořit za situace, kdy žalobkyně „s dostatečnou mírou určitosti plynoucí z konkrétních skutečností již může usuzovat“, že jí vznikla povinnost platit konkrétní finanční částku z titulu odpovědnosti za vady. Jedná se tedy o již vzniklé finanční vypořádání, které však ještě nebylo vyfakturováno, a tudíž o něm v daném účetním období nelze účtovat jako o dluhu.

Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že „pouhé uplatnění reklamací ze strany odběratelů žalobkyně nebylo potvrzením práv a povinností již dříve existujících např. z titulu odpovědnosti za vady či způsobené škody, ale závazek vznikl až uznáním oprávněnosti požadavků odběratelů ze strany žalobkyně, což ve všech předmětných případech nastalo až po datu sestavení účetní závěrky. Proto v roce 2008 žalobkyně nemohla vytvářet a účtovat o dohadných položkách pasivních, neboť v době sestavení účetní závěrky jí nebylo známo, zda reklamaci či náhradu škody uzná a v jaké výši. V daném případě nenastaly účetní případy, o kterých by měla žalobkyně povinnost účtovat (viz § 6 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví).

Žalobkyně tedy neprokázala, jak vyplývá ze shora uvedeného, že oprávněně účtovala o dohadných položkách pasivních a že oprávněně snížila výnosy, potažmo základ daně za zdaňovací období roku 2008. Jak vyplývá z § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 2 (resp. odst. 3) zákona o účetnictví vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. To také vyplývá z § 57 odst. 1 prováděcí vyhlášky, kde je uvedeno, že rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů podle § 26 zákona o účetnictví, u nichž je znám

účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.“

Z průběhu daňového řízení i z obsahu samotné žaloby lze jednoznačně usuzovat, že žalobkyně netvrdila, že by z její strany byl závazek uznán. Podanou žalobou napadá postup správce daně i žalovaného pouze v obecné teoretické rovině. Postupy správce daně v jednotlivých konkrétních pěti případech souvisejících s dodávkou zboží společnosti NNZ GmbH, Wien, Austria, společnosti Affeldt, Verpackungssysteme GmbH, společnosti LAMMERS+VAN CLEEF, společnosti WILDEBOER BV a společnosti TRADE EQOIP CO PTY, které jsou žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně odůvodněny, tedy nezpochybňuje z toho pohledu, že by snad závazek uhradit finanční vyrovnání z reklamace byl z její strany uznán. Krajský soud proto reagoval na obecnou námitku žalobkyně týkající se vytvoření dohadné položky tak, jak je shora uvedeno.

V případě otevřeného reklamačního řízení v souvislosti s dodávkou zboží společnosti EMILCORD s.r.l. pak žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný nepřihlédl ke všem specifikům, která v průběhu důkazního řízení vyšla najevo. Upozornila přitom, že existenci škody nepopřela, pouze se snažila o smírné vyřešení situace. K tomu krajský soud uvádí, že ze svědecké výpovědi Zdenky Tauchmanové vyplývá, že žalobkyně existenci škody nepopřela, snažila se pouze najít cestu ke smírnému řešení. Lze tedy souhlasit s názorem žalobkyně, že škoda z její strany nebyla popřena. Při posuzování sporné věci vycházel krajský soud i z obsahu dalšího důkazu, a to dohody o narovnání ze dne 29. 4. 2010, v níž je uvedeno, že žalobkyně „popřela existenci a rozsah zmíněných škod“. Na základě těchto důkazů dochází žalovaný k závěru, že reklamace nebyla ze strany uzavřena. K tomuto závěru se přiklání i krajský soud. Nelze mít tedy v zásadě pochybnosti o tom, že žalobkyně popírala především rozsah uplatněných škod a snažila se docílit dohody, která by zaručovala z její strany přijatelné vyčíslení výše škody. Je tedy nepochybné, že reklamace nebyla uzavřena. Z těchto skutkových zjištění vychází i žalobkyně, avšak v rozporu se závěrem žalovaného považuje za zřejmé, že předložené důkazy jsou legitimním podkladem pro její účtování o dohadných položkách pasivních. S tímto názorem se krajský soud ve shodě s názorem žalovaného nemohl ztotožnit. Jak již shora konstatoval, závazek vznikl až uznáním oprávněnosti požadavků odběratelů ze strany žalobkyně, tedy za situace, kdy již bylo možno usuzovat, že jí vznikla povinnost platit konkrétní finanční částku z titulu odpovědnosti za vady. Předložené důkazy však ve prospěch tohoto závěru nesvědčí. Žalovaný tedy postupoval v souladu se závaznou právní úpravou, když žalobkyni právo na uplatnění dohadné položky pasivní nepřiznal.

Další námitky žalobkyně měly již charakter procesně právní.

Žalobkyně především namítala, že daňová kontrola byla provedena v rozporu se zákonem, neboť ji provedl místně nepříslušný správce daně, který překročil meze svého pověření. Krajský soud se při posouzení této námitky přiklonil k závěrům žalovaného vysloveným v odůvodnění napadeného rozhodnutí a zachyceným na jeho str. 6, na něž plně odkazuje. Přisvědčil názoru žalovaného, že „podle § 10 odst.

3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, může finanční ředitelství v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad. Takovým úkonem bylo i provedení daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní. Dle organizačního řádu územních finančních orgánů ze dne 27. 3. 1997, čj. 481/12 260/ 1997, hlavy první, čl. 2 se podle rozsahu a objemu zabezpečovaných činností a tomu odpovídajícímu počtu zaměstnanců finanční úřady vnitřním organizačním členěním dělí do pěti skupin. Podle čl. 6a organizačního řádu oddělení specializované kontroly v rámci správy daní zejména provádí daňové kontroly v obvodu působnosti stanovené ředitelem finančního ředitelství (viz § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech), především u daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání, subjektů, u nichž je provedení daňové kontroly odborně a časově extrémně náročné, subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou, subjektů, u kterých je podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů; v těchto případech koordinuje postup finančních úřadů v působnosti finančního ředitelství v souvisejících daňových řízeních. Dle pokynu DS-145 k zajištění daňové kontroly velkých daňových subjektů, čj. 43/118690/2005-432, podle kterého daňové subjekty s obratem nad 2 mild. Kč mohly být kontrolovány pouze místně příslušným správcem daně zařazeným podle organizační směrnice do kategorie A) a B) nebo mohly být kontrolovány oddělením specializované kontroly. Finanční úřady zařazené do kategorie D (tj. případ místně příslušného správce daně) u daňových subjektů s obratem nad 2 miliardy (daňový subjekt v roce 2008 dosáhl obrátu 5,976 mild.) provádět daňovou kontrolu nemohly. V Pověření je důvod pro provedení daňové kontroly oddělením specializované kontroly dostatečně srozumitelně odůvodněn, a to právě vysokým obratem, 100 % účastí daňového subjektu ve třech zahraničních společnostech, převodními cenami mezi spojenými osobami a uplatněním nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně.“

K námitce zvýšených finančních a časových nákladů žalobkyně krajský soud uvádí, že daňová kontrola byla dle sdělení správce daně prováděna převážně v sídle žalobkyně a ústní jednání byla prováděna a to na návrhy žalobkyně v sídle správce daně. V daném postupu nelze proto spatřovat zvýšenou finanční ani časovou náročnost. Krajskému soudu přitom nepřísluší, aby v rámci přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí jakkoliv zohledňoval skutečnost, že způsob kontroly žalobkyni časově i finančně zatížil.

K otázce překročení mezí úvah pověřeného správce daně, které mělo spočívat ve vlastním správním uvážení o výši základu daně a daně lze konstatovat, že pověřený správce daně vyčíslil ve zprávě o daňové kontrole rozdíl, o který žalobkyně vykázala základ daně odlišně od jeho zjištění a následně v příloze č. 1 zprávy informativně uvedl i jím zjištěnou daň, která byla vypočtena sazbou ve výši 21 %. Z toho lze ve shodě s žalovaným dovodit, že místně příslušným správcem daně nemohla být daň stanovena v jiné částce a že pověřený správce daně nekonal v rozporu s daňovým řádem.

Krajský soud se nepřiklonil ani k žalobní námitce, dle níž pověřený správce daně prováděl v daňovém řízení i další úkony po ukončení daňové kontroly, neboť ze spisu taková skutečnost nevyplývá. Pokud si místně příslušný správce daně vyžádal stanovisko od pověřeného správce daně k odvolání žalobkyně, a ten na daný požadavek písemně reagoval, nelze v tom spatřovat rozpor s daňovým řádem nebo překročení pravomocí pověřeného správce daně.

Stejně tak se krajský soud nemohl přiklonit k námitce žalobkyně vznesené v doplnění žaloby, dle níž místně příslušný správce daně porušil ust. § 92 odst. 7 daňového řádu, když neprovedl vyhodnocení právního posouzení navrhovaného žalobkyní v průběhu daňové kontroly. Jak již bylo shora konstatováno, daňovou kontrolu prováděl specializovaný finanční úřad na základě pověření. V jeho pravomoci tedy bylo provádět šetření za účelem správného stanovení daňové povinnosti a následně i vyhodnocení skutkového stavu vyústějícího v právní hodnocení, které se pak stalo podkladem pro vyměřovací řízení a konečné stanovení daňové povinnosti. Tento postup pověřený správce daně a následně i místně příslušný správce daně dodrželi. Bylo tak provedeno šetření za účelem skutkového zjištění věci a seznámení žalobkyně s konečným právním hodnocením zachyceným ve zprávě o daňové kontrole. Na základě těchto podkladů pak byl vydán platební výměr. Daňové řízení tak v souladu se zákonem proběhlo za účasti dvou správců daně a v jeho průběhu byla žalobkyně řádně seznámena s hodnocením důkazů. Skutečnost, že při právním hodnocení věci nebyla v názorech účastníků řízení shoda, nelze přičítat k tíži správce daně. Nelze se rovněž v návaznosti na shora uvedené přiklonit k názoru, že místně příslušný správce daně nedostál ani své povinnosti dle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu, když žalobkyni neoznámil zahájení doměřovacího řízení, takže dodatečný platební výměr byl vydán mimo toto řízení. V daném případě je totiž zřejmé, že dané řízení o dodatečném vyměření daně bylo zahájeno k datu 12. 11. 2009, tedy ke dni zahájení daňové kontroly.

Ani v doručování prováděném správcem daně neshledal krajský soud žalobou namítanou zmatečnost či rozpor se zákonem. Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný uznal důvodnost této odvolací námítky a doručil vydaný platební výměr k datu 20. 4. 2012 zmocněnci žalobkyně, neboť původně byl nesprávně doručen pouze žalobkyni samotné. Lhůta pro podání odvolání tak byla žalobkyni zachována, žalobkyně nebyla na svých právech krácena.

Dále žalobkyně namítala, že platební výměr nebyl řádně odůvodněn a že i projednání zprávy o daňové kontrole bylo zmatečné. Krajský soud k této námitce zjistil, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní poprvé projednána dne 4. 10. 2011, následně byla doplněna o vyjádření zmocněnce žalobkyně a stanovisko správce daně k tomuto vyjádření. Z předložených důkazů je nepochybné, že ke změně kontrolního zjištění nedošlo. Tento postup koresponduje ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, dle něhož se ve stanovené lhůtě může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Ze spisu nevyplývalo, že by došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, zprávu tedy nebylo nutné ve smyslu požadavku daného ust. 88 odst. 3 daňového řádu doplňovat. Zpráva o daňové kontrole nevykazuje dle krajského soudu znaky, jak žalobkyně namítá, neúplnosti a

nepřezkoumatelnosti. Pokud se správce daně odkazuje v následně vydaném platebním výměru na tuto zprávu, nelze v jeho postupu spatřovat nezákonnost. Dle ust. § 147 odst. 1 daňového řádu stanoví správce daně daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, toto rozhodnutí se neodůvodňuje. Pokud ve vydaném platebním výměru ze dne 22. 11. 2011 odkázal správce daně v odůvodnění na zprávu o daňové kontrole, lze jeho postup považovat za standardní. Z daňového spisu je rovněž zřejmé, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána k datu 4. 10. 2011, přičemž žalobkyně podala k předložené zprávě shrnující vyjádření, jež bylo zachyceno v protokole o ústním jednání sepsaném téhož data. Následně, dne 19. 10. 2011, proběhlo další projednání zprávy o daňové kontrole. Postup správce daně považuje krajský soud za zákonný. Z obsahu uvedených protokolů o ústním jednání je zřejmé, že žalobkyně žádné nové důkazní prostředky v průběhu prvního i druhého projednání zprávy o daňové kontrole nepředložila, pouze trvala na závěru, že její postup byl v souladu se zákonem. Správce daně na její námitky reagoval a odkázal rovněž na obsah zprávy o daňové kontrole, kde je dle jeho názoru stanovisko k jednotlivým názorům žalobkyně obsaženo. Jeho postup tak korespondoval požadavkům ust. § 88 odst. 3 daňového řádu.

Poslední žalobní námitkou vyslovila žalobkyně nesouhlas s výměrou penále ve výši 20 % dle ust. § 37b odst. 1 písm. a/ zákona o správě daní a poplatků. Postup správce daně považuje za neústavní a protiprávní. Danou námitkou se zbýval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud se s jeho závěry ztotožňuje a plně na ně odkazuje. Nelze než konstatovat, že ustanovení § 37b zákona o správě daní se stalo součástí zákona o správě daní, dle kterého byl správce daně povinen postupovat. Tato právní úprava je pak nesporně závazná pro správce daně i žalobkyni a zpochybňovat její platnost nepřísluší ani krajskému soudu. Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně snížila neoprávněně výsledek hospodaření za rok 2008, proto jí vznikla povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému nějaké náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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). 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.

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 Hradci Králové dne 27. srpna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu