



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 **KSK BONO s.r.o.**, se sídlem v Heřmanicích nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.1. 2010, čj. 9534/09-1200-602199, t a k t o :

I. Žaloba s e 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 :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaným zamítl její odvolání proti dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických za zdaňovací období roku 2006.

V žalobě uvedla, že v rozhodném období dodávala zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí. Takové dodání zboží do jiného členského státu EU je za podmínek stanovených zákonem číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neměla k dispozici důkazní prostředky prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného členského státu EU přepraveno, nemohla uplatnit osvobození dle ust. § 64 odst. 1

zákona o DPH a z těchto plnění odvedla daň na výstupu. Tu pak uplatnila jako daňově relevantní náklad v základu daně. Učinila tak proto, že neměla k dispozici daňový doklad dle § 30 uvedeného zákona, kterým by prokázala existenci vývozu. Správce daně i žalovaný vyloučili ze základu daně částku ve výši konečného zůstatku, neboť právě tato částka měla dle jejich názoru představovat dopočítanou daň z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží. Považovala za zřejmé, že žalovaný se ve své úvaze zabýval pouze otázkou dodání zboží do jiného členského státu, u něhož nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně a dále otázkou dodání zboží při vývozu, u kterých nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně. Žalovaný vyloučil konečný zůstatek účtu a zcela odhlédl od toho, že účet vykazoval pohyby na straně má dáti i dal. Vyloučené částky ze základu daně tak neodpovídaly skutečnosti. Podle žalobkyně nelze spornou otázku řešit primárně z pohledu účetních předpisů. Rozhodující je přitom posouzení, zda zákon o DPH stanovil žalobkyni povinnost odvést tuto daň na výstupu z dodání zboží, u něhož nedisponovala důkazními prostředky o přepravě do jiného členského státu a v případě vývozu zboží nedisponovala ani daňovým dokladem.

Považovala přitom za nepochybné, že důkazní břemeno vázne na ní jako na plátcí a dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat (§ 64 odst. 5 zákona o DPH). Přitom žalobkyně měla k dispozici pouze faktury prokazující dodání zboží, neexistoval však důkaz o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno. Z celkového množství 54 případů se žalobkyni podařilo získat důkaz o přepravě v 9 případech, u nichž si odvedenou daň z přidané hodnoty dodatečně vynárokovala. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že postupovala při výkladu ust. § 64 zákona o DPH v souladu s šestou směrnicí EU a judikaturou Evropského soudního dvora. Měla zato, že žalovaný nepostupoval v souladu se zásadami stanovenými evropským právem, když uvedl, že žalobkyně deklarovala jedno plnění jako plnění dvě a že došlo k porušení zásady neutrality daně. Dle jejího názoru totiž musí být v případě osvobození dodání zboží při vývozu splněny formálně právní a hmotně právní požadavky, které si členské státy samy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a k zamezení daňových úniků. Hmotně právní požadavek přitom představuje doložení daňového dokladu (JSD) při vývozu.

Žalobkyně dále vyslovila přesvědčení, že skutečnost, zda získala či nezískala důkazní prostředek o dodání zboží do jiného členského státu EU, nezbavila správce daně ani žalovaného povinnosti posoudit, zda odvod daně z přidané hodnoty na výstupu byl proveden v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora, tedy zda byla či nebyla ke dni zpracování daňového přiznání nepochybně určena existence dodání zboží uvnitř EU a zda odvod daně na výstupu by vedl ke sledovaným cílům, tedy zabránění daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

Dále žalobkyně vznesla námitku nezákonnosti výzvy ze dne 20. 7. 2009. Požadavek správce daně v ní vyslovený považovala za rozporný s tzv. negativní důkazní teorií, dle níž nelze dokazovat neexistující skutečnosti. Pokud totiž důkazní

prostředek o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, neexistuje, nelze ho prokázat. Důkazní břemeno tedy nesl žalovaný a bylo na něm, aby tvrzení žalobkyně vyvrátil. S touto námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal, proto je žalobkyně označila za nepřezkoumatelné. Správce daně rovněž dle žalobkyně porušil zásadu přiměřenosti ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když na ní požadoval záznamní povinnost ke všem řádkům daňového přiznání za všechny měsíce roku 2007, aniž by upřesnil, jaký konkrétní řádek vlastně požaduje. Ani k této námitce se žalovaný nevyjádřil, což rovněž způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podotkla k tomu, že v průběhu daňové kontroly postupovala v úzké součinnosti se správcem daně.

Žalovaný dle žalobkyně nepostupoval zákonně, když nereagoval na její požadavek sdělení, zda bylo její povinností odvést daň z přidané hodnoty na výstupu. Poukázala přitom na stanovisko Ústavního soudu, dle něhož na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práva a svobod, tedy že daňovému subjektu se musí umožnit, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

Dle názoru žalobkyně byla částka odpovídající dani z přidané hodnoty na výstupu daňově relevantním nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně nesouhlasila, že na daný případ nelze aplikovat pokyn MF č. D-300, který dle jejího názoru nabyl účinnosti dne 16. 11. 2006. Uvedla, že žalovaný nesprávně vycházel v daňovém řízení z pokynu MF č. D-190, zdůraznila však, že obsahově se tyto dva pokyny neliší. Pochybení žalovaného však spatřovala v tom, že při výkladu daného ustanovení zákona o daních z příjmů nelze vycházet výhradně z pokynů MF a pokud žalovaný shledal, že nejde o náklad dle ust. § 24 tohoto zákona, měl dále testovat, zda je možno daný výdaj posoudit jako výdaj dle odst. 1 uvedeného § 24.

Dále žalobkyně reagovala na tu část napadeného rozhodnutí, jež se dotýkala zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Uvedla, že v kontrolovaném období došla k závěru, že jí vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty na výstupu a o této skutečnosti tak musela účtovat. Za nedůvodný považovala názor žalovaného, že na interních účetních dokladech uvedené účetní záznamy neprokazovaly požadované skutečnosti. Žalobkyně dle jejího názoru nepochybila, pokud účtovala na stranu Dal účtu 648 se znaménkem mínus, neboť účetně má tento zápis stejný význam, jako účtování na straně MD Náklady (např. účet 538).

S odkazem na ust. § 32 odst. 2 daňového řádu namítala žalobkyně neplatnost napadeného rozhodnutí, neboť neobsahovalo jednu ze základních náležitostí a to datum jeho podpisu.

Další žalobní námitka směřovala, s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, proti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly dne 8. 4. 2008. Daný protokol postrádal dle žalobkyně důvody, pro něž kontrola byla zahájena. Pro tento nedostatek jej hodnotila pouze jako formální a proto, ve vazbě na názor Ústavního soudu vyslovený ve shora uvedeném nálezu, i jako neústavní.

Poslední žalobní námitka se dotýkala samotného provádění daňové kontroly a to Finančním úřadem v Hradci Králové, pověřeným k tomuto úkonu ředitelkou Finančního ředitelství v Hradci Králové ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Žalobkyně uvedla, že námitku provádění kontroly místně nepříslušným správcem daně vznesla již při samotném zahájení daňové kontroly. Na tuto námitku reagoval pověřený správce daně sdělením, že je zřízeno oddělení specializované kontroly za účelem provádění daňových kontrol u daňových subjektů s vysokým obratem. Takové vysvětlení považovala žalobkyně za nedostačující a odkázala přitom na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž sdělení správce daně má být za takových okolností pregnantní a dostatečně určité a nikoliv nereálné. Z ničeho totiž nevyplývalo, jaká výše obratu je dle správce daně „vysoká“ a zda žalobkyně tuto hranici překročila, či nikoliv. Daňovou kontrolu tak žalobkyně považovala za nezákonnou.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně vykazala v hlavní knize za účetní období od 1.1.2006 – 1.12.2006 konečný zůstatek účtu 648 023 – Nedoložené faktury EU, nepotvrzené dobropisy v záporné výši, tedy minus Kč 688.798,78. O tuto částku byl snížen výsledek hospodaření za období roku 2006 a zároveň i základ daně. Správce daně zjistil, že daňový subjekt v případě dodání zboží do jiného členského státu EU či při vývozu zboží do třetích zemí vystavoval daňové doklady, na kterých je uvedena daň ve výši nula. Žalobkyně k těmto účetním případům, tj. ke dni splnění dodávky, prováděla několik účetních zápisů, které po získání důkazního prostředku o přepravě zboží do jiného členského státu a potvrzení o předání zboží provedla s opačnými znaménky, tedy docílila toho, že původně účtované položky stornovala. Tyto účetní zápisy žalobkyně nazývala jako „storno dodanění“. Porovnáním písemností nazvaných jako účetní doklad č. 600683 a 600575 považoval žalovaný za zřejmé, že se jedná o shodné částky pouze s opačnými znaménky. Výsledkem těchto záznamů bylo, že účetní zápisy učiněné v dubnu 2006 byly stornovány v červnu 2006. Takovýto způsob účtování při dodání zboží do států EU a při vývozu do třetích zemí žalobkyně prováděla v průběhu celého kontrolovaného roku 2006.

Dále dle žalovaného žalobkyně položky uvedené na daňových dokladech - fakturách s nulovou sazbou a vykázané na ř. 410 resp. na řádku 430 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty rozdělovala na základ daně a daň (se základní nebo sníženou sazbou). Následně interním účetním dokladem původně účtované osvobození dle záznamní povinnosti (účet 343 410) uvedla se znaménkem minus. Toto se promítlo na řádku 410 (430) přiznání k dani z přidané hodnoty v daný okamžik shodnou položkou plus a zároveň minus. Žalobkyně tytéž obchodní případy

- dodání zboží do státu EU či vývoz zboží do třetích zemí vykazovala ještě na ř. 210 (záznamní povinnost k účtu 343 041) resp. na ř. 215 (záznamní povinnost k účtu 343 030) podle sazby daně s místem plnění v tuzemsku. Zde znovu uvedla základ daně a vykazovala dodatečně vypočtenou daň, kterou zaúčtovala na DaL účtu 648 023 minusem. V konečném důsledku žalobkyně jeden obchodní případ v daný okamžik vykazovala na řádku 410 resp. 430 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty jako plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, které zároveň vystornovala a dále jako uskutečněné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku buď se základní sazbou na ř. 210 nebo se sníženou sazbou na ř. 215 daňového přiznání. Žalobkyně po získání důkazního prostředku o přepravě zboží do jiného členského státu a potvrzení o předání zboží do třetích zemí prováděla stejné operace se znaménkem minus, v případě vypočtené daně z přidané hodnoty se znaménkem plus (účet 648 023). Tyto operace na základě interních dokladů nesprávně uváděla do záznamní povinnosti ve zdaňovacím období, kdy žalobkyně získala důkazní prostředky prokazující dodání zboží či vývoz zboží, tzn., že opravila sazbu daně na výstupu na ř. 210 a ř. 215 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a uvedla na ř. 410 hodnotu plnění osvobozeného s nárokem na odpočet daně.

Žalovaný tak považoval za zřejmé, že žalobkyně zvolila velice nestandardní způsob jak účtování, tak vykazování daně z přidané hodnoty v daňovém přiznání, kdy sice prostřednictvím ř. 210 a 215 daňového přiznání odváděla daň do státního rozpočtu, tu si ovšem v dalších měsících nárokovala zpět. Žalobkyně tak v podstatě vystornovala část původních tržeb. Storno však neprováděla na účtu 601 - Tržby za vlastní výkony a služby, kam je původně zaúčtovala, ale na účtu 648 023. Tímto snížením tržeb neoprávněně snižovala výsledek hospodaření s tím, že následně na účet 648 023 účtovala shodné částky zpět v plusových hodnotách, kdy zase zvyšovala zůstatek tohoto účtu. Následkem toho žalobkyně k rozvahovému dni vykazovala na účtu 648 minusový zůstatek, který doložila písemností Přehled účtu 648 023. Zůstatek tohoto účtu ve výši Kč 688.798, 78 byl tvořen položkami, které žalobkyně doložila interními účetními doklady, jež obsahovaly mnoho plusových a minusových položek, avšak účetní záznamy na nich uvedené, nebyly doloženy účetními doklady majícími náležitosti dle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví, tedy zůstatek tohoto účtu byl neprůkazný. Na interních účetních dokladech uvedené účetní záznamy neodpovídaly účetním případům, které byly uvedeny na daňových dokladech – fakturách, které žalobkyně taktéž přiložila k zůstatku účtu 648 023. Přehled účtu 648 023 obsahoval i další nevěrohodné položky, kdy např. k jednomu dokladu (např. 420600040) byly uvedeny položky nazvané „dodanění“ a zároveň „storno dodanění“ a z této transakce vznikl rozdíl Kč 30 000, který vstupoval do zůstatků účtu 648 023. Tento rozdíl však nebyl opět doložený účetními doklady. Zůstatek účtu 648 023 byl nevěrohodný a neprůkazný, protože zůstatek účtu neodpovídal předloženým účetním dokladům majícím náležitosti dle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví (tzn. daňovým dokladům – fakturám).

Předmětný případ vyhodnotil žalovaný jednak z pohledu zákona o účetnictví, následně dle zákona o DPH a zákona o daních z příjmů.

K posouzení věci z pohledu zákona o účetnictví uvedl, že žalobkyně uskutečňovala dodání zboží do jiných členských států EU či vývoz zboží do třetích zemí. V této souvislosti vystavovala účetní doklady nazvané „daňový doklad – faktura“, na kterých uvedla daň ve výši nula. Na základě těchto účetních dokladů pak prováděla účetní zápis MD 311 – Odběratelé / Dal 60x – výnosový účet, kterým zaúčtovala obsah účetního dokladu, čímž vznikla pohledávka za odběratelem a byl zaúčtován výnos z obchodní transakce. Jiný účetní případ, který by měl být zaznamenán účetním zápisem vyplývajícím z účetního dokladu nazvaného „daňový doklad – faktura“, nevznikl. Ve stejný okamžik však žalobkyně provedla další účetní zápisy, a to prostřednictvím interních účetních dokladů, ty však nedoložila žádnými účetními doklady, které by měly náležitosti dle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví. Zároveň považoval žalovaný za nelogické, když žalobkyně jedno plnění deklarovala jako dvě, tzn. jako plnění osvobozené při dodání do EU či vývoz do třetích zemí (doložené daňový dokladem – fakturou) a druhé plnění jako prodej v tuzemsku (nedoložené účetním dokladem) s tím, že toto druhé plnění uplatňovala jako snížení výnosů (účet 648 023). Toto snížení účtovala proti účtu 343, kdy tuto stranu podvojného zápisu považovala za závazek vůči státu. Tento závazek, jak jej žalobkyně definovala, později vystornovala opačným účetním zápisem opět bez vyhotovení účetních dokladů s náležitostmi podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví, a to v okamžiku kdy měla získat důkazní prostředky, prokazující dodání zboží do jiného členského státu či vývoz do třetích zemí.

Žalovaný k tomu konstatoval, že účetní záznamy uvedené na interních účetních dokladech neprokazovaly skutečnosti, které by byly doloženy účetními doklady s náležitostmi podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví či jinými průkaznými účetními záznamy, tedy je nebylo možno považovat za průkazné účetní záznamy. Žalobkyně sice vystavovala daňové doklady se sazbou ve výši 0% (tedy deklarovala osvobozené plnění), ale následně dopočítla daň z přidané hodnoty, k níž žádné daňové doklady nevyhotovovala. Avšak o částkách této daně prováděla účetní zápisy, které byly uvedeny na interních účetních dokladech. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že jí vznikla povinnost odvést daň, tak především tato povinnost měla být uvedena na jí vystavovaných účetních dokladech - fakturách, na základě kterých by o dani z přidané hodnoty jako o povinnosti bylo účtováno. Tak tomu ve skutečnosti nebylo. Žalovaný zdůraznil že nelze zaměnit účtovou skupinu 64 s účtovou skupinou 53, tak jak to předestírá žalobkyně. V účtové skupině 53 – Daně a poplatky se zachycují daně, odvody a podobné platby charakteru nákladů v případech, kdy je účetní jednotka poplatníkem (tzn. poplatníkem přímé daně), dále se zde účtují též doměrky daní za minulá léta včetně daně z přidané hodnoty v případech, kdy o tuto daň již nelze zvýšit hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zásob, pohledávek apod. Daň z řádně vystaveného dokladu (tzv. nepřímá daň) se do této skupiny 53 vůbec neúčtuje, protože se jedná o daňovou povinnost, která má náplň ve skupině 34 (viz ČÚS – 017, bod 3.5.1.). Z tohoto je zřejmé, že v případě žalobkyně nenastal účetní případ, který by měl být účtován prostřednictvím účtové skupiny 64 nebo účtové skupiny 53. Proto i její tvrzení, že není rozhodné, zda se o dané transakci účtuje jako o zvýšení nákladů či jako snížení výnosů, považoval žalovaný za zavádějící. Dále uvedl, že dodatečně vypočtenou daň, o které žalobkyně účtovala

nejdříve jako o „dodanění“, následně rušila prostřednictvím účetního zápisu nazvaného „storno dodanění“, jak vyplývá z interních účetních dokladů. Tedy původní účetní zápis vystornovala, tzn. prováděla účetní zápisy s opačnými znaménky a při tomto „stornu dodanění“ si splatnou daň z přidané hodnoty vynárokovala zpět.

Při hodnocení dané problematiky z pohledu daně z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že před vlastní dodávkou zboží musí prodávající z hlediska zákona o DPH vyhodnotit postavení kupujícího vůči této dani, tzn. musí získat hodnověrné podklady o skutečnosti, zda kupující je či není registrován k DPH v některém státě EU. Na základě těchto informací se žalobkyně, jako prodávající, musí rozhodnout, zda vystaví daňový doklad bez daně z přidané hodnoty nebo daňový doklad s touto daní. V daném případě vystavovala žalobkyně daňové doklady bez daně, tedy vyhodnotila, že zásilky od daně osvobodí, pak bylo její povinností si opatřit důkaz o tom, že zboží bylo přepraveno z daňového území ČR na daňové území jiného členského státu EU. Tímto důkazem může být prohlášení příjemce o tom, že převzal zboží a umístil ho v místě na daňovém území jiného členského státu EU, může to být řádně vyplněný a potvrzený nákladní list, například CMR, apod. Z daňové spisu žalovaný dovodil, že takovéto důkazní prostředky měla žalobkyně k dispozici, jednalo se například o písemnost CMR ze dne 27.4.2006 přiloženou k daňovému dokladu – faktuře č. 600081 ze dne 26.4.2006, vystavenou na odběratele POPULAR, s.r.o., Bratislava, DIČ SK202022972. Dále žalovaný usoudil, že žalobkyně měla při vystavování daňových dokladů - faktur informace o kupujícím, tzn., že např. na těchto dokladech uváděla daňové identifikační číslo plátce u odběratele, a především v dolní části faktur uváděla, že se jedná o plnění osvobozené od daně dle § 64 zákona o DPH, jak to požaduje zákon o DPH. Proto pokud prováděla „dodanění“ DPH (pravděpodobně z důvodu jakési opatrnosti), ke kterému nevyhotovovala ani daňové doklady ani účetní doklady, pak takovýto nestandardní postup nemůže mít vliv na základ daně u daně z příjmů právnických osob (snížení výnosů prostřednictvím účtu 648 023). Obdobný postup žalobkyně zvolila i u vývozu zboží do třetích zemí či u vystavených dobropisů. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně zmatečně jedno plnění deklarovala jako plnění dvě a to jako plnění osvobozené při dodání do státu EU či vývoz do třetích zemí a dále jako prodej v tuzemsku s tím, že toto druhé plnění uplatňovala jako snížení výnosů.

K otázce posouzení projednávané věci podle zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že bližší vysvětlení lze podřadit pod ust. 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů, podává pokyn D – 190 k § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů – bod 4 až 8. Ani z tohoto pokynu nevyplývá, že by pod toto ustanovení bylo možné podřadit předmětnou položku. Naopak, jak vyplývá z tohoto pokynu, pod ostatní daně dle § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů je mimo jiné podřazena daň z přidané hodnoty, pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji a plátce daně neuplatnil nárok na odpočet dle zákona o dani z přidané hodnoty a dále dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty, pokud souvisí s daňovými náklady včetně daně z přidané hodnoty z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu. Žalobkynin zmiňovaný pokyn D – 300 nebyl dle žalovaného v kontrolovaném roce 2006 v platnosti. Tedy splatnou

daň z přidané hodnoty, kterou daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a kterou si uplatnil jako položku snižující výnosy, nelze uznat za výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o dani z příjmů, neboť se nejedná o položku, na kterou se citované ustanovení vztahuje. Zároveň žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že stranu Dal účtu 648 023 je nutné klasifikovat jako náklad (tato problematika je popsána na str. 8 tohoto rozhodnutí), a tím je výdaj daňově relevantním výdajem dle § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Dále žalovaný ze zákona o daních z příjmů dovodil, že žalobkyní účtovaný výnos, který překlasifikovala na náklad, nelze podřadit pod žádné ust. § 24 zákona o daních z příjmů, především ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ tohoto zákona, na které se žalobkyně odvolává. Žalobkyně dle žalovaného postupovala nestandardním způsobem a je samozřejmé, že předmětnou položku ve výši Kč 688.798,78 nelze podřadit ani pod konkrétní ust. § 25 zákona o daních z příjmů, které uvádí příkladný výčet položek, které nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

Žalovaný tak dospěl k závěru, že se žalobkyně snažila na úkor státního rozpočtu uplatnit částku Kč 688.798,78 jako daňový náklad a ještě získat zpět daň z přidané hodnoty, kterou si již jednou nárokovala prostřednictvím zaúčtování „storna dodanění“, a kterou si uplatnila v jednotlivých přiznáních k této dani. Zdůraznil dále, že položku ve výši Kč 688.798,78, kterou žalobkyně snížila výnosy ve zdaňovacím období roku 2006, nelze uznat jako výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Žalobkyně byla povinna postupovat v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícími předpisy, neboť dle ust. § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví). Základem daně z příjmů je rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podáním nazvaným „Konkretizace některých žalobních bodů uvedených v žalobě proti rozhodnutí žalovaného čj. 9534/09-1200-602199“ žalobkyně některé body žaloby dále rozvedla.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobkyně vystavovala faktury bez daně z přidané hodnoty, tedy deklarovala osvobozené plnění. Jestliže prováděla dodanění a následně storno dodanění prostřednictvím výnosového účtu, nemůže mít takovýto nestandardní postup dopad do základu daně z příjmů. Na toto vyjádření reagovala žalobkyně písemně podanou odpovědí, v níž vyslovila s tímto názorem nesouhlas.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně upozornil v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu na to, že povinností správce daně je přihlídnout i ke skutečnostem, které nejsou v odvolání uplatněny a to na základě st. § 50 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak měl přihlídnout k tomu, že žalobkyně

v roce 2006 na účtu 648 účtovala i storno dodanění původně odvedené daně na výstupu roku 2005. K tomu správce daně nepřihlédl, přestože to bylo zřejmé ze soustavy účtu 648, který měl k dispozici během daňové kontroly.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Z obsahu správního spisu a ostatně i ze žalobních námitek vyplynulo, že daňovou kontrolu žalobkyně prováděl na základě pověření ředitelky Finančního ředitelství ze dne 1. 4. 2008 Finanční úřad v Hradci Králové. Při zahájení daňové kontroly tedy dne 8. 4. 2008, se žalobkyně poté, co jí bylo zmiňované pověření předloženo, domáhala vysvětlení, proč kontrolu neprovádí místně příslušný Finanční úřad v Jaroměři. Nato jí bylo sděleno, jak vyplynulo z protokolu o ústním jednání, že „na Finančním úřadě v Hradci Králové je zřízeno oddělení specializované kontroly za účelem provádění daňových kontrol u daňových subjektů s vysokým obrátem“. Krajský soud přisvědčil žalobní námitce, že pověřený finanční úřad tak žalobkyni nesdělil dostatečně určitě důvody, které kontrolní orgány vedly k tomu, aby ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, pověřily k provedení daňové kontroly jiný než místně příslušný finanční úřad. Tyto důvody ostatně nevyplynuly ani z obsahu správního spisu. Krajský soud tak postrádal hodnocení správce daně a potažmo žalovaného dotýkající se pojmu „vysoký obrát“ či pojmu jiného, s nímž by se tato veličina mohla souměřit. Proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

Další žalobní námitku, která se dotýkala hmotněprávního posouzení, zda žalobkyně měla právo uplatnit si splatnou daň z přidané hodnoty související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy, označil krajský soud za nedůvodnou.

Proti vydanému rozhodnutí zdejšího soudu brojili žalovaný i žalobkyně kasačními stížnostmi, na základě nichž Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto zrušujícím rozsudku ze dne 6. 1. 2012, čj. 5 Afs 8/2011-151 se Nejvyšší správní soud neztotožnil s názorem zdejšího soudu ohledně nutnosti hodnocení pojmu „vysoký obrát“ ze strany správce daně. Uvedl, že „dle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění (dále jen zákon o ÚFO) 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. Zákon nevyžaduje, aby bylo pověření podloženo dalšími konkrétními zvláštními podmínkami. Finanční ředitelství postupuje podle citovaného ustanovení, uzná-li to za vhodnější pro řádný průběh daňového řízení. Předmětné pověření je pouhým procesním opatřením určujícím, který finanční úřad bude ve věci provádět konkrétní úkony daňového řízení. Skutečnost, že je u některých finančních úřadů zřízeno oddělení specializované kontroly, které zejména provádí daňové kontroly v případech, kdy je jejich provedení zvláště časově

či odborně náročné, je Nejvyššímu správnímu soudu známa z jeho rozhodovací činnosti (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Afs 54/2005 - 96, rozsudek ze dne 7. 12. 2006, č. j. 7 Afs 169/2005 - 92, či rozsudek ze dne 25. 4. 2007, č. j. 5 Ans 1/2006 - 74, vše přístupno na www.nssoud.cz). Postavení oddělení specializované kontroly je upraveno v organizačním řádu územních finančních orgánů vydaném Ministerstvem financí pod č. j. 481/12260/1997 (dále jen „organizační řád“), na nějž žalovaný v kasační stížnosti odkazuje. Podle čl. 2 odst. 9 organizačního řádu: *„U finančních úřadů určených ředitelem finančního ředitelství se kromě útvarů uvedených v odstavcích 2 až 8 zřizuje oddělení specializované kontroly“*. Z dikce tohoto ustanovení je zřejmé, že ačkoliv jsou oddělení specializované kontroly zřizována u těch finančních úřadů, které určí ředitel jim nadřízeného finančního ředitelství, jsou vždy součástí organizační struktury příslušného finančního úřadu a spadají proto pod ředitele tohoto finančního úřadu. Má-li však být provedena daňová kontrola či jiný úkon v daňovém řízení oddělením specializované kontroly u daňového subjektu, u jehož místně příslušného správce daně není toto oddělení zřízeno, pověří jemu nadřízené finanční ředitelství v rámci svého obvodu provedením tohoto úkonu jiný finanční úřad, u kterého se toto oddělení nachází. Na uvedenou situaci v obecné rovině pamatuje již zmíněné ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Jeho smyslem je totiž mimo jiné umožnit finančnímu ředitelství učinit v případě, kdy je namístě jejich provedení takovým oddělením, které není u místně příslušného správce daně zřízeno, výjimku z principu místní příslušnosti. Právě skutečnost, že má být daňová kontrola provedena jiným než místně příslušným správcem daně, je důvodem pro výše uvedený postup, neboť k pověření jiného než místně příslušného finančního úřadu je oprávněno pouze finanční ředitelství, a nikoliv sám místně příslušný správce daně. Podle čl. 6a odst. 2 organizačního řádu: *„Úkoly pro oddělení specializované kontroly ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům ukládá finanční ředitelství finančnímu úřadu, u něhož bylo toto oddělení zřízeno“*. Uvedené ustanovení se tedy vztahuje na situace, kdy se oddělení specializované kontroly nenachází u místně příslušného správce daně, a kdy je tedy nutné postupovat shora popsáním způsobem stanoveným v § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Dále dle organizačního řádu čl. 2 se podle rozsahu a objemu zabezpečovaných činností a tomu odpovídajícímu počtu zaměstnanců dělí finanční úřady do pěti skupin: a) finanční úřady orientačně se 101 a více zaměstnanci, b) finanční úřady s 61 až 100 zaměstnanci, c) finanční úřady se 41 až 60 zaměstnanci, d) finanční úřady s 26 až 40 zaměstnanci, e) finanční úřady s 25 a méně zaměstnanci. Dle čl. 6a organizačního řádu Oddělení specializované kontroly provádí zejména daňové kontroly v obvodu působnosti stanovené ředitelem finančního ředitelství (viz § 10 odst. 3 zákona o ÚFO) 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 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. Jak zdejší soud judikoval např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, příst. na www.nssoud.cz, v případě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech vstupuje

do vztahu mezi finančními úřady, tedy správci daně téhož stupně (místně příslušný orgán a pověřený orgán), nadřízené finanční ředitelství (pověřující orgán), a to z pozice subordinační. Pověřit jiný než místně příslušný finanční úřad podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech může finanční ředitelství v „odůvodněných případech“, v rozsáhlé množině případů, přičemž smyslem pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, kdy spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně. Tato pravomoc má svůj legitimní účel v nutnosti specializovaného či koordinovaného postupu ve zvláštních a výjimečných případech a jako taková by měla být jedním z pilířů akceschopnosti daňové správy. Těmto požadavkům ostatně odpovídá i výše cit. ust. čl. 2 a čl. 6a organizačního řádu. V daném případě Finanční ředitelství v Hradci Králové pověřilo provedením daňové kontroly u žalobce místně nepříslušný Finanční úřad v Hradci Králové podle § 10 odst. 3 zákona o ÚFO. Učinilo tak v obvodu své územní působnosti, přičemž daňovou kontrolu lze považovat za úkon v rámci správy daní. Co se týče obsahu, z pověření bezpochyby vyplývá označení pověřujícího, místně příslušného i pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít a lze konstatovat, že naplňuje požadavek efektivního výkonu státní správy. Důvod pověření však, dle názoru zdejšího soudu, nelze považovat za nesrozumitelný, nejasný, neurčitý a ani nelze dojít k závěru, že ze správního spisu nelze důvody pro jeho vydání seznat. Naopak, jak Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, požádal místně příslušný správce daně (Finanční úřad v Jaroměři) o provedení daňové kontroly oddělením specializované kontroly. V písemnosti ze dne 19. 3. 2008 je místně příslušným správcem daně uvedeno, že čistý obrat za r. 2006 činil 486 173 517 Kč, a předmětem daňové kontroly by měla být daň z příjmů právnických osob a DPH za rok 2006, přičemž důvodem pro zařazení daňového subjektu do plánu kontrol OSK je právě vysoký obrat a výše ztráty za rok 2006. Dne 1. 4. 2008 pod č. j. 3286/08-1500-607686 vydal žalovaný Pověření dle ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO, kterým pověřuje Finanční úřad v Hradci Králové, který není místně příslušným správcem daně dle ust. § 4 zákona o správě daní, provedením daňové kontroly, projednáním zprávy o daňové kontrole a stanovením základu daně a daně podle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, včetně dílčích úkonů procesně souvisejících. Při zahájení daňové kontroly dne 8. 4. 2008 se žalobce poté, co mu bylo předmětné pověření předloženo, domáhal vysvětlení, proč kontrolu neprovádí místně příslušný správce daně. Jak vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly, bylo Finančním úřadem v Hradci Králové žalobci sděleno, že na tomto FÚ je zřízeno OSK za účelem provádění daňových kontrol s vysokým obratem. Na rozdíl od krajského soudu se však Nejvyšší správní soud nedomnívá, že tyto důvody nejsou dostatečně určité a že by bylo nutno je jakkoli dále specifikovat či podrobit pojem „vysoký obrat“ bližšímu zkoumání a hodnocení za situace, kdy se sám žalobce s podaným vysvětlením spokojil a v průběhu řízení se dalších vysvětlení nebo sdělení podrobnějších důvodů nedomáhal. Jakkoli není pochyb o tom, že principu provádění daňového řízení místně příslušným správcem daně odpovídá nutně v případech zásahu do něj i právo

daňového subjektu na sdělení důvodů této intervence, nelze dospět k závěru, že v daném případě byly důvody nejasné, nesrozumitelné a ve zjevném nepoměru k významu dané intervenční pravomoci. Předmětné pověření bylo vydáno na základě již existujících, reálných a objektivních důvodů a žalobci byly tyto důvody sděleny v době přiměřené provádění svěřeného úkonu. Nenamítal-li žalobce v dalším řízení rozsah sdělených důvodů a spokojil-li se s vysvětlením zaznamenaným do výše zmíněného protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2008, nelze klást tuto skutečnost nyní k tíži žalovaného. Jak je shora uvedeno, ust. § 10 odst. 3 zákona o ÚFO přiznává žalovanému pravomoc vydat pověření v odůvodněných případech a tento postup nelze považovat za účelové zneužití, pokud před vydáním tohoto pověření důvody objektivně existovaly a byly daňovému subjektu také v přiměřené lhůtě sděleny. Tyto důvody nejsou ve zjevném nepoměru se zásadou efektivního a nestranného výkonu státní správy a jsou plně legitimní. Z uvedených důvodů tak nelze přisvědčit závěru krajského soudu, že provedený úkon trpí natolik závažnou vadou, jejímž důsledkem je jeho nezákonnost a následná nepoužitelnost v dalším řízení. ”

Současně však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Uvedl, že „pokud byl krajský soud veden snahou aprobovat správnost hmotněprávního posouzení žalovaným, např. s ohledem na možnou precedenční povahu vysloveného právního názoru pro další řízení se žalobcem, měl se také v plné míře vypořádat se všemi žalobními námitkami, a to tak, aby právní názor obstál z hlediska argumentačního. Krajský soud měl tedy přezkoumat, pokud již přistoupil k meritornímu posouzení věci, veškeré námitky žalobce, a to i včetně jeho právní argumentace judikaturou ESD apod.....Vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přitom Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby se vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobce ve vztahu k hmotněprávním otázkám. K uvedenému se musí nejdříve vyjádřit krajský soud, neboť v opačném případě by Nejvyšší správní soud upřel účastníkům řízení možnost, aby proti právním závěrům a úvahám, které by Nejvyšší správní soud vyslovil až v řízení o kasační stížnosti, brojili opravným prostředkem.“

Po ukončeném řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem podala žalobkyně k zdejšímu soudu další podání nazvané jako konkretizace některých žalobních bodů uvedených v žalobě. V nich znovu uvedla, že pokud by daň z přidané hodnoty na výstupu neodvedla a důkazní prostředky by nezískala, správce daně by daň doměřil. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a rovněž na rozsudek SDEU C-146/05 Albert Collée. Zdůraznila, že státní rozpočet tak o nic nepřišel a nebyl krácen. Ke dni 31. 12. 2006 žalobkyně neměla důkazní prostředky o dodání zboží do jiného členského státu v 54 případech, následně, v roce 2007 se jí podařilo získat důkazní prostředky pouze v 9 případech. Žalobkyně proto zcela oprávněně odvedla do státního rozpočtu daň na výstupu ze 45 případů. Stát obdržel daň na výstupu. Napadenému rozhodnutí žalobkyně vytkla, že se nezabývalo podstatou sporu. Za základní otázku sporu označila skutečnost, zda byly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty, nikoliv pochybení v účetnictví. Žalovaný se

nezabýval judikaturou SDEU a ani tím, zda u každého z 54 případů byly splněny podmínky pro osvobození. Správce daně žalobkyni vyloučil odvedenou daň z přidané hodnoty z daňových nákladů, ale vlastní odvod daně na výstupu ponechal. Takový stav považovala žalobkyně za nespravedlivý. Současně upozornila, že žalovaný ji měl seznámit před vydáním rozhodnutí s novým právním názorem.

V další části svého podání žalobkyně reagovala na otázku povinnosti účtovat o dani z přidané hodnoty. Vyslovila přitom nesouhlas s názorem zdejšího soudu vysloveným v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Dále vyslovila přesvědčení, že argumentace zdejšího soudu ke způsobu účtování nezohledňuje judikaturu SDEU ve věci C-146/05 Albert Collée. Úvahy zdejšího soudu označila za nesrozumitelné.

Na toto podání reagoval žalovaný písemným stanoviskem, v němž uvedl, že žalobkyně zapomíná, že předmětné řízení se týkalo daně z příjmů právnických osob a že ona sama deklarovala daňovými doklady, že se jedná o osvobozené plnění a že tedy podmínky pro osvobození splnila. Naopak ona sama žádnými důkazními prostředky nedoložila, že by se o osvobozené plnění nejednalo, neboť žádné daňové doklady, na kterých by byl vyčíslen základ daně, sazba daně a daň, nepředložila. Nemůže tak dávat za vinu žalovanému, že neposoudil, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty u 54 případů, neboť daň z přidané hodnoty nebyla předmětem doměrku a potažmo odvolání. Svoji právní argumentaci pak žalovaný dále rozvedl.

K písemnému stanovisku žalovaného podala žalobkyně znovu vyjádření. Uvedla, že žalovaný v něm konstatoval nové skutečnosti a zejména navodil odlišnou důkazní situaci. Ze stanoviskem proto vyjádřila nesouhlas. Znovu hodnotila nastalý skutkový stav, z něhož vyvodila právní závěry shodného obsahu jako v podané žalobě. Vyslovila nesouhlas s názorem žalovaného, že zásadní otázka pro posouzení předmětného sporu spočívá v účetnictví. Dle jejího názoru je nejprve nutné posoudit, zda vznikla povinnost odvést DPH na výstupu a to bez ohledu na to, zda bylo v daňovém dokladu formálně uvedeno, že jde o osvobozené plnění. Svoje další úvahy pak následně podrobně rozvedla.

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s.ř.s.

Vázán shora prezentovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu zhodnotil jako nedůvodnou námitku žalobkyně ohledně nesdělení dostatečně určitých důvodů pro pověření jiného místně příslušného finančního úřadu k provedení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud vyslovil jednoznačné stanovisko, dle něhož důvod pověření nelze považovat za nesrozumitelný, nejasný, neurčitý a ani nelze dojít k závěru, že ze správního spisu nelze důvody pro jeho vydání seznat a že by bylo nutno jakkoli dále specifikovat či podrobit pojem „vysoký obrat” bližšímu zkoumání a hodnocení za situace, kdy se sama žalobkyně s podaným vysvětlením spokojila a v průběhu řízení se dalších vysvětlení nebo sdělení podrobnějších důvodů nedomáhala. Tímto právním názorem je krajský soud vázán, a proto

konstatuje, že v postupu správce daně při stanovení daňové povinnosti žalobkyně nelze spatřovat žádná procesní pochybení.

Dále se krajský soud znovu zabýval posouzením otázky, zda žalobkyně měla právo uplatnit si splatnou daň z přidané hodnoty související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy. Již v předcházejícím soudním řízení, krajský soud konstatoval, a tyto závěry nebyly Nejvyšším správním soudem zpochybněny, že skutkově bylo mezi účastníky řízení nesporné, že žalobkyně dodávala zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí s tím, že neměla důkazní prostředek prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného státu přepraveno. Žalobkyně si proto, jak ostatně uvedla i v žalobě, neuplatnila osvobození od této daně ve smyslu ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH a daň na výstupu odvedla, přičemž takto odvedenou daň si pak uplatnila v základu daně z příjmů. Po posouzení takto nastíněných skutkových okolností, vyplývajících ostatně ze správního spisu i samotných žalobních námitek, dospěl krajský soud k závěru, že tuto splatnou daň nelze zahrnout mezi výdaje snižující základ daně ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, dle něhož účtování žalobkyně nebylo prováděno v souladu se zákonem o účetnictví, když bylo účtováno nesprávně a neprůkazně. Tato skutečnost pak měla ve vazbě na ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vliv i na stanovení jeho daňové povinnosti k dani z příjmů.

Žalobkyně účtovala, jak vyplynulo ze správního spisu i odůvodnění napadeného rozhodnutí, o dani z přidané hodnoty k jedné obchodní operaci několikrát na výnosovém účtu 648 023 a to jedenkrát se znaménkem plus a dvakrát se znaménkem mínus, což mělo v konečném důsledku za následek neoprávněné snížení výnosů a tím i hospodářského výsledku a základu daně z příjmů. Celý postup žalobkyně při realizaci dodávek, fakturaci i účtování lze považovat za nestandardní a neprůkazný. Z jejího postupu totiž nelze dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, jak byl stanoven základ daně a sazba daně z přidané hodnoty. Krajský soud považuje za zřejmé, že ve většině obchodních vztahů je obvyklé, že při dohodnutí a stanovení kupní ceny je mezi účastníky známo, eventuálně ověřeno, zda je odběratel plátce daně z přidané hodnoty, jaká bude tudíž sazba daně a od toho se odvíjející výsledná pohledávka za odběratelem. Dále dle ust. § 26 odst. 1 zákona o DPH je pak plátce daně povinen vystavit daňový doklad – fakturu do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění – dodávky zboží. Tato lhůta je pak ve většině případů dostačující k vyjasnění těch skutečností, které mají být podkladem pro vyhotovení faktury ve správné výši a se správnou sazbou daně z přidané hodnoty. Pokud i za takto nastíněného stavu se následně zjistí, že faktura jakožto účetní doklad byla vystavena a zaúčtována nesprávně, měl by být vystaven doklad opravný, původní účetní zápis by měl být stornován a zaúčtován správně. Takový postup však žalobkyně v přezkoumávané věci nezvolila, když po zjištění chybného účtování daně z přidané hodnoty místo opravného účtování na účtu 343 opakovaně účtovala na účtu 648 023. Tímto postupem nesprávně ovlivnila hospodářský výsledek. Žalobkyně si obhazuje správnost svých účetních postupů a z toho dovozuje svoje oprávnění na snížení základu daně z příjmů. Jak již krajský soud shora konstatoval a jak uvádí i

žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, způsob účtování žalobkyně neodpovídá požadavkům a zásadám stanoveným zákonem o účetnictví, neboť takový účetní postup způsobuje nezákonné snížení základu daně z příjmů. Za takové situace nelze považovat žalobní námitky obhajující nastalý způsob účtování za důvodné.

Krajský soud se nemohl ztotožnit s názorem žalobkyně, která považovala částku odpovídající dani z přidané hodnoty na výstupu za daňově relevantní náklad dle ust. § 24 odst. 2 písm. ch/ zákona o daních z příjmů. Daň z přidané hodnoty na výstupu je u plátce průběžnou položkou neovlivňující základ daně, neboť částku daně z přidané hodnoty, kterou plátce inkasuje od odběratele, je povinen vykázat v daňovém přiznání jako daň na výstupu a jako takovou ji následně odvést do státního rozpočtu. V této pozici tedy plátce vybere daň a následně ji odvede. Není tudíž žádný důvod pro to, aby ovlivňovala výši jeho daňového základu u daně z příjmů, neboť se jedná o průběžnou položku, která je vůči hospodářskému výsledku, tedy i základu daně z příjmů, neutrální.

Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž žalobní námitku dotýkající se nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Žalobkyně s odkazem na nález Ústavního soudu měla zato, že pokud jí při zahájení kontroly nebyly sděleny konkrétní pochybnosti o stanovení výše její daňové povinnosti, nepostupoval správce daně v souladu s daňovým řádem a jeho postup tak byl nezákonný. Krajský soud se s takovým názorem neztotožnil a to ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009-52). V něm bylo uvedeno, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něho byla zahájena svévolně, nemůže uspět a to především proto, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Ke stejnému závěru dospěl krajský soud i v projednávané věci. Žalobkyní namítaná absence důvodů pro zahájení daňové kontroly nemohla způsobit nezákonnost tohoto zásahu.

Krajský soud se nemohl ztotožnit ani s dalšími námitkami žalobkyně týkajícími se nezákonnosti výzvy ze dne 20. 7. 2009, nedodržení zásady přiměřenosti ze strany správce daně, porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod pro nesdělení názoru na povinnost odvodu daně z přidané hodnoty a nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro absenci data podpisu. K tomu lze konstatovat, že správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řízení zakotvenými v ust. § 2 odst. 7 daňového řádu a shora vzpomínané nedostatky mu nelze při provádění správy daní vytknout.

K dalším žalobním námitkám uvádí krajský soud, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, následující:

Ve smyslu ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází daňový subjekt při zjištění základu daně z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví. Účetní jednotky mají podle ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví povinnost účtovat o

skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Dle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Jak již bylo shora konstatováno, mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyně uskutečňovala dodání zboží do jiných členských států EU a dále i vývoz zboží do třetích zemí. Tyto obchody pak byly účetně zachyceny na dokladech nazvaných jako daňový doklad – faktura. Na těchto dokladech, jak konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a jak ostatně i vyplynulo z obsahu správního spisu, byla uvedena daň z přidané hodnoty ve výši nula. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že jí vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty, když neměla k dispozici důkazní prostředky prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného členského státu EU přepraveno, neodpovídalo toto její tvrzení údajům uvedeným na shora uvedeném daňovém dokladu. Daný účetní doklad zaúčtovala žalobkyně na výnosový účet a tím vznikla pohledávka za odběratelem, v důsledku čehož byl zaúčtován výnos z obchodní transakce. Další účetní zápis, jak ostatně konstatoval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí i správce daně ve zprávě o daňové kontrole, již žalobkyně nedoložila žádnými účetními doklady. Jednalo se o zápis na straně MD minus 311Dal minus 648023 a MD plus 311/Dal plus 648023 a dále zápis Dal plus 343-Daň z přidané hodnoty/Dal minus 648 023. Takže účetní zápisy učiněné žalobkyní v dubnu 2006 byly stornovány v červnu 2006. Účetní postup, při němž žalobkyně jako úbytek výnosů účtovala dopočtenou daň z přidané hodnoty, je přitom nepřipustný. Postup žalobkyně při účtování neodpovídal požadavkům kladeným na ni jednotlivými ustanoveními zákona o účetnictví, především jeho ust. § 11 odst. 2 a § 12 odst. 2, dle nichž je účetním jednotkám uložena povinnost vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které zachycují a následně provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu takovým způsobem, který neohrozí splnění požadavků rovněž jiných právních předpisů. Žalobkyně přitom účtovala tak, že prvotně zaúčtovala minusové položky a zároveň ve stejné výši položky plusové, což mělo za následek vynulování výnosů. Takový postup pak neodpovídá ani ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, dle něhož účetnictví musí obsahovat průkazné záznamy, což ve smyslu ust. § 33a dané právní úpravy představuje záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje nebo záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že účetní záznamy žalobkyně uvedené na interních dokladech neprokazují skutečnosti, které by byly doloženy účetními doklady s náležitostmi ust. § 11 odst. 1 zákona o účetnictví. Účtování žalobkyně tak nemá oporu v zákoně o účetnictví, když především žalobkyně žádné účetní doklady, které by vyjadřovaly závazek vůči státu, nevystavovala. Žalobkyně vystavovala faktury bez daně z přidané hodnoty, takže deklarovala osvobozené plnění. Jestliže tedy prováděla dodanění a následně storno tohoto dodanění prostřednictvím výnosového účtu, pak tento postup nemůže mít dopad do základu daně z příjmů. Lze rovněž konstatovat, že se žalovaný v průběhu odvolacího řízení zabýval položkami tvořícími zůstatek na účtu 648 023. Jeho závěr, o neuznání snížení výnosů o celý zůstatek účtu lze považovat

za oprávněný, neboť jednotlivé položky na něm zaúčtované žalobkyně nedoložila účetními doklady. Žalobkyně sice jakési účetní zápisy realizovala, avšak neprokázala, že vůbec nějaké účetní případy nastaly. Takový neprůkazný a nestandardní způsob účtování logicky nemůže mít adekvátní dopad do stanovení základu daně. Krajský soud k tomu podotýká, že ve smyslu ust. § 12 odst. 2 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu a to způsobem, který neohrozí splnění požadavků jiných právních předpisů. Žalobkyně však nikterak nedoložila, že jí prováděné zmatečné účetní zápisy by mohly ovlivňovat základ dně z příjmů. Lze tedy ve shodě s názorem žalovaného uzavřít, že zůstatek účtu 648 023 je neprůkazný, neboť účetní záznamy uvedené na interních účetních dokladech neprokazují skutečnosti, které nastaly a nejsou doloženy účetními doklady, které by měly být vyhotoveny v souladu se zákonem o DPH. Je tedy nepochybné, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno a správce daně a žalovaný v souladu se zákonem o daních z příjmů snížení výnosů a potažmo základu daně o celý zůstatek zmiňovaného účtu neuznali.

Krajský soud tak nemohl, ve vazbě na shora uvedené, přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž je třeba zohlednit při posuzování dané věci i Směrnici 77/388EHS, tzv. 6. směrnici a judikaturu Evropského soudního dvora. Pokud žalobkyně uvádí, že podle Evropského soudního dvora je třeba zachovávat zásadu daňové neutrality, dle níž pozdější splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty nebrání i následné změně při kvalifikaci dodání zboží uvnitř EU, lze tomuto závěru jen přisvědčit. V případě žalobkyně však nešlo o posouzení dodatečného prokázání osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu, neboť, jak vyplynulo z daňového řízení, žalobkyně vystavovala daňové doklady bez daně, je tedy patrné, že vyhodnotila, že zásilky od daně z přidané hodnoty osvobodí. Je rovněž pochopitelné, že žalobkyně měla současně za povinnost předložit pro daňové řízení důkazy. Z daňového spisu přitom vyplývá, že některé důkazy žalobkyně k dispozici měla, neboť na některých daňových dokladech uváděla identifikační číslo plátce-odběratele. Z judikatury Evropského soudního dvora, již se žalobkyně dovolává, nepochybně vyplývá, že v případě získání důkazů pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty mohou být v účetnictví daňového subjektu zohledněny změny pro kvalifikaci dodání zboží jakožto dodání uvnitř Společenství. Účtování žalobkyně však svědčí o tom, jak již bylo shora konstatováno, že taková situace u ní v daném případě nenastala. Její účtování bylo chybné, neodpovídalo zásadám stanoveným zákonem o účetnictví a následkem toho docházelo ke zkreslování hospodářského výsledku žalobkyně. Je tak zřejmé, že takové vadné účetnictví pak nemohlo splňovat požadavek důvěryhodného podkladu pro stanovení základu daně z příjmů. Pokud totiž žalobkyně, jak uvádí, prováděla jakési dodanění daně z přidané hodnoty, ať už z důvodu opatrnosti či jiných důvodů, a k tomuto dodanění nevydávala daňové ani účetní doklady, lze tento postup posuzovat přinejmenším jako nestandardní a nezákonný a tudíž i neovlivňující základ daně z příjmů formou snížení daňových výnosů. Jinými slovy, pokud žalobkyně zvolila neprůkazný způsob účtování, nemůže mít tato skutečnost vliv na stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů. Jestliže žalobkyně, jak ostatně sama uvádí, zjistila, že vystavila fakturu

s osvobozeným plněním nesprávně, byla povinna vystavit opravný daňový doklad a původní účetní zápis stornovat a zúčtovat v souladu se zákonem. Žalobkyně však nesprávně účtovala na účet výnosů plusové částky, které v dalších měsících stornovala, aniž by účetní zápisy doložila účetními doklady zachycujícími reálné skutečnosti. Krajský soud k tomu zdůrazňuje, že předmětem přezkumného řízení je dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob. Považuje za nepochybné, že v důsledku chybně vedeného účetnictví žalobkyně přiznala svoji daňovou povinnost k této dani nesprávně. Pokud na svoji obhajobu argumentuje směrnicí a judikaturou Evropského soudního dvora dotýkající se důkazních prostředků a eventuálně důkazní nouze pro uplatnění daně z přidané hodnoty, není její námitka ve vazbě na shora uvedená pochybení případná. Ze stejného důvodu nemůže obstát ani námitka žalobkyně, dle níž měl žalovaný respektovat při absenci právní úpravy v zákoně o DPH postup, který uplatňovala žalobkyně, tedy provedení změny kvalifikace dodání zboží uvnitř Společenství v okamžiku, kdy byly splněny hmotné právní podmínky pro osvobození.

Dále se krajský soud zabýval námitkou žalobkyně, dle níž považovala za rozhodující posouzení, zda zákon o DPH jí stanovil povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží, u kterého nedisponovala důkazními prostředky o přepravě do jiného členského státu. Jak již konstatoval krajský soud v předcházejícím řízení, je povinností prodávajícího vyhodnotit před uskutečněním prodeje do EU postavení kupujícího ve vztahu k dani z přidané hodnoty, tedy jeho případnou registraci k této dani v některém státě EU. Pak již závisí na rozhodnutí žalobkyně, zda vystaví daňový doklad s DPH, či bez DPH. Jak již krajský soud konstatoval výše v souvislosti s hodnocením účetních postupů, žalobkyně v daném případě vystavovala při dodání zboží daňové doklady bez daně z přidané hodnoty, z čehož vyplývá, že zásilký měla v úmyslu osvobodit od této daně. Z tohoto postupu současně vyplývá, že žalobkyně musela mít informace o kupujícím, pokud jde o jeho povinnost k dani z přidané hodnoty, protože pokud by takové informace neměla, musela by vystavovat doklady s touto daní. Jestliže tedy následně provedla dodanění daně z přidané hodnoty, učinila tak jednoznačně bez existence daňových i účetních dokladů. Takový postup jí však nemohl v žádném případě umožnit, jak již bylo shora konstatováno, snižovat výnosy prostřednictvím daňového účtu 648 023, což mělo v konečném důsledku vliv na základ daně z příjmů právnických osob, který se v jejím případě, a to jak u vývozu do EU, tak i u vývozu zboží do třetích zemí, nezákonně snížil.

Nelze přisvědčit ani žalobní námitce, dle níž žalovaný nezákonně reagoval na její požadavek sdělení, zda bylo její povinností odvést daň z přidané hodnoty na výstupu. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného prezentovanému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že není jeho povinností sdělovat daňovému subjektu jakákoliv stanoviska před vydáním konečného rozhodnutí. Lze pouze dodat, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se pak žalovaný problematikou povinnosti odvést daň z přidané hodnoty podrobně zabýval, ačkoli předmětem sporu je stanovení základu daně příjmů právnických osob. Daň z přidané hodnoty tedy nebyla předmětem vyměřovacího řízení a posléze doměření. Předmětem přezkumu je posouzení oprávněnosti snížení výnosů v celkové výši 688 798 Kč, proto i námitky

žalobkyně týkající se splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty s poukazem na judikaturu Evropského soudního dvora lze považovat za irelevantní.

Za nedůvodnou musel krajský soud označit i námitku, dle níž výzva správce daně ze dne 20. 7. 2009 je v rozporu s negativní důkazní teorií, podle níž nelze dokazovat neexistující skutečnosti. V této výzvě nelze spatřovat rozpor s negativní důkazní teorií, neboť správce daně v uvedené výzvě pouze konkretizoval, jakými důkazními prostředky má žalobkyně svá tvrzení doložit. Lze naopak přičítat k tíži žalobkyně, že na výzvu adekvátně nereagovala, když pouze zdůrazňovala její rozpor se shora vzpomínanou negativní důkazní teorií.

Žalobkyně dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, když se žalovaný dle jejího názoru nevyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce ohledně nezákonnosti výzvy a ohledně porušení zásady přiměřenosti stanovené daňovým řádem. Lze konstatovat, že žalovaný se otázkou důkazní povinnosti žalobkyně velice podrobně zabýval. Pokud konkrétně neuvedl, že v podané výzvě nespátřuje rozpor s negativní důkazní teorií, nelze v tom spatřovat vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Z celého kontextu jeho odůvodnění totiž vyplývá zřejmý pohled žalovaného a to tím směrem, že žalobkyně byla ke splnění své povinnosti řádně vyzvána a v tomto postupu nelze spatřovat žádné procesně právní ani hmotně právní pochybení. Tento závěr se dotýká i posouzení otázky přiměřenosti v daňovém řízení. Žalovaný totiž akceptoval postup správce daně a považoval jej za správný. Pokud v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně neuvedl, že zásada přiměřenosti nebyla porušena, nelze v takovém postupu spatřovat nepřezkoumatelnost.

K namítanému použití pokynů Ministerstva financí při aplikaci ust. § 24 zákona o daních z příjmů ze strany správce daně žalovaným krajský soud uvádí, že v rámci přezkoumaného soudního řízení, jak je uvedeno výše, podrobně posoudil správnost aplikace ust. § 24 správcem daně a žalovaným, se závěrem, že jejich postup byl v mezích zákona. Za takové situace je nadbytečné zabývat se správností či zákonností použitých pokynů Ministerstva financí.

Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce neplatnosti a následné nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu absence data podpisu rozhodnutí.. Ze správního spisu i z kopie rozhodnutí předložené žalovaným spolu s žalobou krajský soud zjistil, že obsahuje v závěru rozhodnutí u poznámky „Platný podpis“ datum 30. 4. 2010. Namítanou absenci data tak krajský soud neshledal a žalobní námitku proto nelze považovat za důvodnou.

Závěrem krajský soud konstatuje, že se žalobkyně proti napadenému rozhodnutí bránila obsažnou žalobou, kterou následně rozšířila o další podání nazvané jako Konkretizace některých žalobních bodů po zrušení rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem a dále Vyjádření ke stanovisku žalovaného. Prezentované žalobní důvody tak neustále rozšiřovala. Její podání však byla zaměřena na obhajobu svého postupu v daňovém řízení, aniž by vzala v úvahu

závěry žalovaného svědčící jednoznačně pro to, že její účetní postup byl v rozporu se zákonem a právě tato skutečnost měla a musela mít vliv na doměření její daňové povinnosti. Za této situace je odkaz žalobkyně na závaznost judikatury Evropského soudního dvora týkající se daně z přidané hodnoty, jak již bylo shora konstatováno, nepřipadný. Krajský soud nemohl po zrušení svého rozsudku ze dne 30. 11. 2010 přihlídnout ani k námitkám žalobkyně obsaženým v jejím podání nazvaném Konkretizace některých žalobních bodů po zrušení rozsudku Nejvyšším správním soudem, neboť toto podání obsahovalo v převážné míře kritiku rozsudku zdejšího soudu s akcentem na jeho jeho nepřezkoumatelnost. K tomu je nutno zdůraznit, že rozsudek byl Nejvyšším správním soudem zrušen a zdejšímu soudu nepřísluší, aby se takovými námitkami v rámci nově otevřeného přezkumného řízení vůbec zabýval. Ostatně i s.ř.s. dává žalobkyni právo vznášet žalobní námitky proti napadenému rozhodnutí, nikoliv proti rozsudku, navíc zrušenému, krajského soudu.

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

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému náklady řízení nevznikly.

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 29. června 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Martina Telecká