



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce **FIN LINEA s.r.o.**, se sídlem v Brně, Cejl 58/82, IČ 25208233, zast. Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem v Plzni, Mikulášská tř. 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.12.2010, č.j. 18399/10-1200-706012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.12.2010, č.j. 18399/10-1200-706012, **se z r u š u j e** a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení 17.406,- Kč k rukám právního zástupce žalobce Mgr. Filipa Maříka, advokáta se sídlem Mikulášská tř. 9. Plzeň, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo k 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Zanikl dosavadní žalovaný – Finanční ředitelství v Brně a místo něj bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství s působností

na celém území České republiky, které bude ve věci dále vystupovat místo původního žalovaného. Výraz „žalovaný“ označuje v tomto rozsudku jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, záleží na kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.12. 2010, č.j. 18399/10-1200-706012, došlo k zamítnutí odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vydaného dne 14. 4. 2010 Finančním úřadem Brno I pod č.j. 117478/10/288914708006, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1.1 2006 - 31.12. 2006 ve výši 843.360,- Kč a penále ve výši 168.672,- Kč.

II. Obsah napadeného rozhodnutí

[2] Žalovaný shrnul skutkový stav věci a odvolací námitky. Nejprve se zabýval námitkou, že správce daně nerespektoval procesní postupy ukončení daňové kontroly. S odkazem na správní spis uvedl, že žalobce byl s kontrolním zjištěním seznámen dne 28.1.2010 v protokolu o ústním jednání č.j. 21412/10/28893700724, ke kterému se písemně vyjádřil dne 10.2.2010. Správce daně své stanovisko k jednotlivým bodům vyjádření žalobce uvedl ve zprávě o výsledku daňové kontroly č.j. 83742/10/288932700724 (str. 6 a 7). Tato zpráva byla s daňovým subjektem řádně projednána dne 1.4.2010 protokolem o ústním jednání č.j. 86218/10/288932700724. Do uvedeného protokolu se daňový subjekt vyjádřil ke dvěma bodům zprávy a současně uvedl, že nemá žádné návrhy a námitky. Žalovanému tedy není jasné, na jaké otázky a návrhy správce daně nereagoval. Dle žalovaného je zřejmé, že správce postupoval v souladu s platnými zákony, především ve smyslu ust. § 16 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP).

[3] Žalovaný se dále zabýval posouzením správnosti zvýšení základu daně za předmětné daňové období (rok 2006) o částku 3.478.070,69 Kč z důvodů neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP).

[4] Konstatoval, že správce daně vycházel při posuzování daného případu z předložené faktury vystavené zahraniční společností HUADA TOY CO., LTD., Tongyi Road Guangyi District, Chenghai Area, Shantou City, Guangdong, China - č. faktury HD0650225 na částku 155.444,50 USD, po přepočtu platným kurzem ze dne 28.12.2006 se jednalo o 3.478.070,69 Kč. Tuto fakturu zaúčtoval daňový subjekt dne 28.12.2006 ve prospěch účtu 5481 - Ost. provozní náklady - ostatní se souvztažným zápisem ve prospěch účtu závazků - 3212 a uplatnil v daňově účinných nákladech ve zdaňovacím období r. 2006.

[5] Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů považovány za daňově uznatelné náklady pouze za předpokladu, že jsou zaplacený.

[6] Žalovaný uvedl, že správci daně byly žalobcem předloženy dva dokumenty ze dne 1. 12. 2005 přeložené z anglického originálu, a to oznámení o úpravě cen a prohlášení žalobce jako odběratele, který se zavázal zvýšit objem nakupovaného zboží v roce 2006 o nejméně 50 % oproti roku 2005, aby si zajistil zachování stávajících cen zboží. V případě nedodržení této podmínky žalobce souhlasil s uhrazením smluvní pokuty ve výši 27% z objemu zboží nakoupeného v roce 2005 a navýšeného o 50%. Dále prohlášení uvádí, že veškeré platby provedené žalobcem jako odběratelem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty budou použity přednostně k úhradě této smluvní pokuty.

[7] Dle zjištění správce daně nebyla úhrada smluvní pokuty v roce 2006 promítnuta do účetnictví. Byla součástí zaúčtovaných neuhrazených zahraničních faktur. Současně správce daně při provádění daňové kontrole shromáždil doklady o zaplacení faktury HD0650225, které byly zaúčtovány v roce 2007 a potvrzovaly jednotlivé úhrady předmětné faktury na částku 155.444,50 USD za smluvní pokutu v roce 2007. Správce daně v souladu se svým zjištěním zohlednil úhradu smluvní pokuty v roce 2007 a daňovému subjektu snížil základ daně o uhrazenou smluvní pokutu. Dále žalovaný poukázal na to, že dochází-li v průběhu účetního období k účetnímu případu, tj. k úhradě závazku faktury zahraničnímu dodavateli v zahraniční měně, pak současně vzniká kurzový rozdíl v souladu s ustanovením § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a v souladu s českým účetním standardem č. 006. Z předloženého účetnictví jednoznačně vyplývá, kdy došlo k úhradám uvedené faktury. Tuto skutečnost navíc potvrzuje účetní zápis ze dne 31.12.2006, kdy byl proúčtován kurzový rozdíl k neuhrazeným zahraničním fakturám ke konci rozvahového dne. Tyto faktury zahrnují i předmětnou fakturu. Skutečnost potvrzuje i zaúčtovaný kurzový rozdíl dne 21.6.2007 ve výši 21.772,04 na vrub účtu 563. Z uvedeného je zřejmé, že úhrada předmětné faktury nebyla do 31.12.2006 provedena.

[8] Na základě výzvy k dokazování ze dne 2.10.2009 přeložil žalobce přehled nezaplacených zahraničních dodavatelských faktur. Porovnáním tohoto soupisu s přehledem zaúčtovaných pohybů na účtu 3212 - zahraniční dodavatelé bylo zjištěno, že podklady doložené na výzvu k dokazování nejsou totožné s proúčtovanými účetními operacemi. Správce daně proto neosvědčil tento důkazní prostředek za důkaz prokazující úhradu smluvní pokuty ve zdaňovacím období 2006.

[9] Správce daně seznámil s kontrolními zjištěními daňový subjekt dne 28.1.2010 v průběhu protokolu o ústním jednání č.j. 21412/10/288932700724. Žalobce dne 10.2.2010 (č.j. 41576/10/288914708006) doručil „Vyjádření daňového subjektu k předběžnému výsledku kontroly“. Přílohou bylo i „Potvrzení o úhradě“ zahraniční společnosti HUADA TOY CO., LTD., Tongyi Road Guangyi District, Chenghai Area, Shantou City, Guangdong, China ze dne 30.4.2009, ve kterém potvrzuje úhradu faktury č. HD0650225 dne 29.12.2006. Správce daně k tomuto dokumentu konstatoval, že smluvní ujednání ve věci úhrady smluvní pokuty nebylo v účetnictví ani dodatečně promítnuto. S poukazem na ostatní doklady týkající se úhrad smluvní pokuty v roce 2007 potvrzení z 30.4.2009 neosvědčil správce daně jako důkaz, neboť je v rozporu s předloženým a řádně zaúčtovaným potvrzením. Žalobce zásadně

nesouhlasil se závěrem správce daně a uvedl stejné námitky jaké následně uvedl i v odvolání ze dne 28.4.2010.

[10] K námitce žalobce, že předložený inventurní seznam je průkazným záznamem ve smyslu zákona 563/91 Sb., o účetnictví žalovaný uvedl, že správce daně jednoznačně určil důvod, proč předmětný inventurní seznam nelze osvědčit jako důkaz. Vyplývá to ze skutečnosti, že neodpovídá předloženému účetnictví za rok 2006 a současně ani předloženému účetnictví za rok 2007, z nichž se vychází pro zjištění základu daně v souladu s ust. § 23 odst. 10 ZDP. Účetní záznamy nelze dodatečně dotvářet bez zásahu do účetní závěrky, neboť, jak správně uvedl i žalobce, účetní závěrka podává „věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.

[11] Žalovaný dále konstatoval, že předmětná faktura za smluvní pokutu byla vystavena dne 28.12.2006 a bylo fakticky nemožné, aby o její úhradě bylo účtováno dříve, než byla vystavena a tedy i dříve než nastaly podmínky pro samotné uplatnění smluvní pokuty ve smyslu dokumentu ze dne 1.12.2005. Právě daňovým subjektem uváděná podmínka věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky ukazuje na nemožnost účtování o úhradě smluvní sankce v době, kdy nebyla známa nejen její výše, ale ani to, zda bude vůbec uplatněna.

[12] K námitce žalobce, že správce daně nevyhodnotil dodavatelem potvrzené datum úhrady smluvní pokuty předložené v průběhu daňové kontroly, žalovaný uvedl, že tentýž dodavatel již v roce 2007 vystavil potvrzení o úhradě předmětné smluvní pokuty, jak je výše uvedeno, které daňový subjekt řádně zaúčtoval v roce 2007 a k nimž v souladu s účetními předpisy proúčtoval 21.6.2007 kurzový rozdíl.

[13] Dále žalovaný uvedl, že žalobce připustil, že úhrady došlých faktur a tím i kurzové rozdíly k úhradám těchto faktur byly přiřazeny k nesprávným položkám, tuto skutečnost vysvětlil nedostatečnou komunikací mezi daňovým subjektem a externí účetní. Dále žalovaný konstatoval, že pokud by došlo k úhradě faktury již v roce 2006, nemohly by být v roce 2007 účtovány úhrady předmětné faktury dle příslušných dokladů (tj. potvrzení zahraničního dodavatele) ani kurzový rozdíl vzniklý v souvislosti s úhradou předmětné smluvní pokuty. Z předloženého účetnictví za rok 2007 je však zřejmé, že o tomto kurzovém rozdílu bylo na základě příslušných dokladů řádně účtováno.

[14] Vzhledem k tomu, že se žalobce k této skutečnosti v průběhu řízení dostatečně nevyjádřil, bylo v souladu s ust. § 50 odst. 3 ZSDP doplněno odvolací řízení a žalobce byl dne 15.9.2010 vyzván, aby prokázal a vysvětlil rozpor mezi správcem daně zjištěnými zaúčtovanými doklady prokazujícími zaplacení faktury za smluvní pokutu v roce 2007 a daňovým subjektem předloženými důkazními prostředky, které dle jeho názoru dokládají zaplacení předmětné faktury již v roce 2006 a dále, aby vysvětlil důvod účtování kurzového rozdílu v roce 2007.

[15] Žalovaný pouze odkázal na předchozí vyjádření a zdůraznil, že bývalá externí účetní párovala úhrady od nejstaršího nedoplatku k nejmladšímu, na což žalobce přišel při zpracování roční závěrky za rok 2006 na jaře roku 2007.

[16] Žalovaný uvedl, že správce daně již ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že tvrzení žalobce je v rozporu s účetními zápisy a předloženými doklady, kterými jsou proúčtovány úhrady zahraničních faktur v účetních knihách za období 2006 a v roce 2007, doložené souvisejícími podklady. Konstatoval, že z výše uvedeného je zřejmé, že se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že některé úhrady došlých faktur mohla externí účetní přiřadit k nesprávným položkám, avšak to nemohlo mít reálný dopad do účetní závěrky. Uvedené skutečnosti naopak dopad do účetní závěrky měly, především pak do účetní závěrky roku 2007, která odrážela úhradu předmětné faktury a s ní související zaúčtování kurzového rozdílu.

[17] Žalovaný uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, především s ustanovením § 2 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, neboť při svém rozhodování posuzoval a hodnotil jednotlivé důkazní prostředky samostatně a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tj. ve vazbě na účetní zápisy a podklady pro tyto účetní zápisy a bral současně v úvahu jejich skutečný obsah. V rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné nové skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl správce daně ve smyslu § 50 odst. 3 ZSDP při rozhodování přihlédnout.

III. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[18] Žalobce především namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonnými podmínkami, přičemž v řízení předcházejícím jeho vydání došlo k porušení jeho práv. Navrhl, aby Krajský soud v Brně správní rozhodnutí obou stupňů po provedeném řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Vyslovil nesouhlas s odůvodněním napadeného rozhodnutí, má zato, že z předložených důkazů je zřejmé, že nedošlo k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole, jak vyplývá z ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2007, č.j. 8 Afs 118/2005 – 53. Uvedl, že v předmětné věci v rámci ústního jednání dne 1.4.2010 nedošlo k faktickému projednávání zprávy o kontrole, neboť správce daně nereagoval na žádný návrh či dotaz.. Argumentace žalovaného v tom smyslu, že vyjádření žalobce do protokolu č.j. 86218/10/288932700724 neobsahovalo žádné nové skutečnosti ani nové důkazní návrhy, nemůže takový postup zhojit.

[20] Žalobce dále namítl nesprávnost zvýšení základu daně o částku 3.478.070,69 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů. Z provedeného dokazování je zřejmé, že k úhradě předmětné smluvní pokuty došlo ihned po vystavení faktury, kterou byla tato pokuta vyúčtována, a to vzhledem k smluvnímu ujednání žalobce a jeho smluvního partnera HUADA TOY CO., LTD., obsaženému v jeho prohlášení. Uvedeným prohlášením došlo k dohodě, že na úhradu smluvní pokuty budou přednostně použity veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty, k čemuž

došlo. V době uzavírání smlouvy žalobce nemohl předpokládat, že dojde k uplatnění smluvní pokuty. Správce daně a žalovaný vycházeli z průběžné operativní účetní evidence, která má v daném případě pouze charakter předběžných podkladů, které navíc ani nemohly reflektovat v době jejich vyhotovení pozdější vznik nároku na smluvní pokutu a zúčtování již provedených plateb na tento nárok.

[21] Dle názoru žalobce je argumentace správce daně a žalovaného poukazem na kurzové rozdíly účtované v době realizace jednotlivých plateb zavádějící, neboť teprve přecenění závěrkovým kurzem, které byl žalobce povinen provést a které zohledňovalo vznik nároku na smluvní pokutu, mělo odpovídající vypovídací hodnotu. Správce daně a žalovaný svým postupem a rozhodnutími naprosto ignorují obsah obchodních ujednání a jejich faktickou realizaci, jakož i hierarchicky nejvýše postavené součásti účetnictví, kterými jsou účetní závěrka a inventarizace závazků a nadřazují jim v podstatě pomocné účetní podklady. Dle názoru žalobce správce daně i žalovaný svá rozhodnutí staví pouze na formálním právním stavu, jenž odvíjejí od části účetnictví a nijak nehodnotí stav reálný. Opomíjejí rovněž veškeré předložené důkazy a odvíjejí své závěry od podkladů, které nemají ve vztahu k danému případu v podstatě žádnou vypovídací hodnotu, což způsobuje dle názoru žalobce nezákonnost jejich rozhodnutí.

[22] Žalobce dále namítl, že ze strany správce daně a žalovaného byla porušena zásada volného hodnocení důkazů, což činí rozhodnutí žalovaného dle jeho názoru nepřezkoumatelným. Poukázal na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6. 2007, č.j. 5 Afs 104/2006-73. Dle jeho názoru postupem žalovaného došlo rovněž k porušení práva na spravedlivý proces, neboť nebylo respektováno jeho právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádnému zjištění skutkového stavu. (odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 28.5. 2009, sp.zn. III. ÚS 2096/07)

[23] Dle žalobce postupem žalovaného spočívajícím ve faktickém potvrzení nezákonného postupu správce daně spočívajícího v absenci projednání zprávy o daňové kontrole došlo ze strany správce daně i žalovaného zejména k porušení ustanovení § 2, odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, když správce jednal v rozporu se zákonnými předpoklady danými pro jeho činnost a nedbal na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobce. Žalovaný pak při rozhodování porušil zejména ustanovení § 2, odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť nesprávně hodnotil provedené důkazy a nepřihlédl ke všem skutečnostem které vyšly v řízení najevo.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

[24] Žalovaný s odkazem na obsah správního spisu odmítl žalobcem tvrzené porušení jednotlivých ustanovení ZSDP. Uvedl, že odvolací námitky i žalobní námitky jsou obdobné a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[25] Předmětem sporu je, zda se v případě smluvní pokuty ve výši 3.478.070,69 Kč jedná o náklady podle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP za zdaňovací období roku 2006 nebo 2007. Podle uvedeného ustanovení jsou smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení,

penále a jiné sankce ze závazkových vztahů považovány za daňově uznatelné náklady pouze za předpokladu, že jsou zaplacený.

[26] Žalovaný nejprve obdobně jako v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci. Zdůraznil, že i v průběhu odvolacího řízení reagoval žalobce na výzvu k doplnění důkazů tím, že veškeré důkazní prostředky předložil již v průběhu daňové kontroly a shrnul, že již v průběhu kontroly uvedl, že bývalá externí účetní párovala platby faktur od dodavatele HUADA TOY CO.,LTD., podle časové chronologie, na což přišel při zpracování roční účetní závěrky za rok 2006 na jaře r. 2007 a podle § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví řádně inventarizoval své závazky, což doložil.

[27] K namítanému neprojednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že se jí zabýval v napadeném rozhodnutí a uvedl obdobné skutečnosti jako v tomto rozhodnutí (soudem již shrnuté v obsahu napadeného rozhodnutí pod bodem [2]). Uvedl rovněž, že argumentace žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2007 č.j. 8 Afs 118/2005-53 není namísto zejména pro odlišný skutkový stav.

[28] K námitce o prokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů žalovaný opět konstatoval, že se jí dle svého názoru dostatečně zabýval v napadeném rozhodnutí. I přes tuto skutečnost uvedl ve vyjádření v této souvislosti rozsáhlou argumentaci na podporu svých závěrů.

[29] Žalovaný především zdůraznil, že správce daně v průběhu daňové kontroly shromáždil doklady o zaplacení faktury HD0650225, které byly zaúčtovány v roce 2007. Uvedl, o jaké konkrétní účetní doklady se jedná s tím, že tyto doklady potvrzují jednotlivé úhrady předmětné faktury za smluvní pokutu v průběhu roku 2007. Konstatoval, že žalobce sice podal žalobu i ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zd. období 2007, která je vedena Krajským soudem v Brně pod sp.zn.: 29 Af 20/2011, ale v žalobě to, že mu byla v základu daně zohledněna jako daňově účinný výdaj úhrada smluvní pokuty, neuvádí.

[30] Účetnictví žalobce r. 2006 a 2007 tak dle názoru žalovaného nepochybně prokazuje úhradu předmětné smluvní pokuty v roce 2007, a to rovněž i pokud se týká kurzovního rozdílu. Z jednotlivých účetních zápisů a účetních dokladů vč. souvisejících podkladů je zřejmé, že úhrada předmětné faktury nebyla do 31.12.2006 provedena.

[31] Žalobcem na základě výzvy ze dne 2.10.2009 dne 28.11.2009 předložený soupis - přehled nezaplacených zahraničních dodavatelských faktur nesouhlasí s přehledem zaúčtovaných pohybů na účtu 3212 - zahraniční dodavatelé. Inventurní seznam neodpovídá předloženému účetnictví za rok 2006 a současně ani předloženému účetnictví za rok 2007, z nichž se vychází pro zjištění základu daně v souladu s ust. § 23 odst. 10 ZDP. Účetní záznamy nelze dodatečně dotvářet bez zásahu do účetní závěrky

[32] Na závěru, že smluvní pokuta nebyla uhrazena v roce 2006, ale až v roce 2007, nemůže nic změnit ani žalobcem dne 10.2.2010 jako příloha k „Vyjádření daňového subjektu k předběžnému výsledku kontroly“ připojené Potvrzení o úhradě ze dne 30.8.2009, kterým

HUADA TOY CO., LTD. potvrzuje úhradu faktury č. HD0650225 dne 29. 12. 2006. Podkladem pro zaúčtování jednotlivých úhrad předmětné smluvní pokuty jsou totiž písemná potvrzení vydaná zahraničním dodavatelem HUADA TOY CO., LTD. v roce 2007, resp. jiné doklady prokazující jednoznačně úhradu smluvní pokuty v roce 2007.

[33] Žalobní námitku nesprávného hodnocení provedených důkazů a nepřihlédnutí ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo, konkretizovanou tak, že správní orgány poukazují na kurzové rozdíly účtované v době realizace jednotlivých plateb a další doklady s tím, že naprosto ignorují obsah obchodních ujednání a faktickou realizaci těchto, jakož i hierarchicky nejvýše postavené součásti účetnictví kterými jsou účetní závěrka a inventarizace závazků, pokládá žalovaný za nedůvodnou. Účetním dokladem UD 06/73 byl proúčtován kurzový rozdíl k neuhrazeným zahraničním fakturám ke konci rozvahového dne. Tyto faktury zahrnují i předmětnou fakturu č. HD0650225. Skutečnost, že předmětná faktura nebyla do 31.12.2006 uhrazena potvrzuje i zaúčtovaný kurzový rozdíl dne 21.6.2007 ve výši 21.772,04 na vrub účtu 563. Tato skutečnost vyplývá z účetních zápisů, účetních dokladů i souvisejících podkladů.

[34] I samotné datum vystavení faktury dne 28.12.2006, způsobuje faktickou nemožnost, aby o její úhradě bylo účtováno dříve, než byla vystavena, resp. dříve než byly „splněny“ podmínky pro samotné uplatnění smluvní pokuty ve smyslu dokumentu ze dne 1.12.2005.

[35] K námitce, že správní orgány svá rozhodnutí staví toliko na formálním právním stavu, jenž odvíjí od části účetnictví a nijak nehodnotí stav reálný žalovaný poukázal na potvrzení dodavatele z roku 2007 o úhradách předmětné smluvní pokuty, které daňový subjekt řádně zaúčtoval v roce 2007 a k nimž v souladu s účetními předpisy proúčtoval 21.6.2007 kurzový rozdíl. Z uvedeného vyplývá, že správní orgány vycházely z reálného stavu a reálných dokladů.

[36] Z předloženého účetnictví za rok 2007 je zřejmé, že o tomto kurzovém rozdílu bylo na základě příslušných dokladů řádně účtováno. Tvzení žalobce o tom, že bývalá externí účetní párovala úhrady od nejstaršího nedoplatku k nejmladšímu, přičemž žalobce na to přišel při zpracování roční závěrky za rok 2006 na jaře roku 2007 a podle § 29 a 30 zákona 563/91 Sb., o účetnictví řádně inventarizoval své závazky popírá daňovou účinnost předmětné smluvní pokuty ve zd. období r. 2006. Uvedené tvrzení je nelogické, neboť pokud by žalobce učinil toto zjištění, úhrada této smluvní pokuty by nebyla zaúčtována v r. 2007 na základě jednotlivých potvrzení zahraničního dodavatele.

[37] Již v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že se nelze ztotožnit s názorem daňového subjektu, dle něhož připouští, že některé úhrady došlých faktur mohla externí účetní přiřadit k nesprávným položkám, avšak to nemohlo mít reálný dopad do účetní závěrky. Tyto skutečnosti měly naopak dopad do účetní závěrky, především pak do účetní závěrky roku 2007. Nelze tedy souhlasit s názorem, že šlo pouze o operativní evidenci, protože uvedená skutečnost se týkala, i účetní evidence za rok 2007

[38] Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007 č.j. 5Afs 104/2006-73, obsahující judikaturou zastávaný názor na postup při hodnocení důkazů v souvislosti s požadavky na odůvodnění rozhodnutí. Dle žalovaného bylo v napadeném

rozhodnutí postupováno požadovaným způsobem, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobcem tvrzené nehodnocení reálného stavu, který opírá zejména o potvrzení smluvního partnera ze dne 30.8.2010 a inventarizaci závazků neobstojí, odůvodnění rozhodnutí žalovaného neignoruje obsah smluvních ujednání.

[39] Žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy tak, jak mu ukládá ust. § 2 odst. 3 ZSDP, z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmý logický závěr, proč nebylo možno přisvědčit názoru žalobce o daňové účinnosti předmětné smluvní pokuty za zd. období roku 2006. Podle ust. § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu. Právě z účetnictví žalobce je zřejmé, že předmětná smluvní pokuta byla uhrazena až v roce 2007. Žalovaný proto navrhuje, aby Krajský soud v Brně žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř.s. zamítl.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[40] Ve věci proběhlo dne 26. 2. 2013 jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně a shledal, že žaloba je zčásti důvodná. Při přezkumu soud vycházel obsahu správních spisů.

[41] Námitku žalobce, že nedošlo k faktickému projednání zprávy o daňové kontrole a bylo porušeno jeho právo zřejmé z ustanovení §16 odst. 8 ZSDP, tedy právo na projednání zprávy o daňové kontrole, pokládá soud za nedůvodnou. Jak soud zjistil ze správního spisu, dne 28.1.2010 došlo k ústnímu jednání, na kterém byl seznámen s veškerým kontrolním zjištěním. Po tomto jednání již ve věci nedošlo k žádným novým zjištěním, nebyly získány ani předloženy žádné další důkazy. O jednání byl sepsán protokol č.j.21412/10/28893700724, ze kterého vyplývá mimo jiné rovněž to, že žalobce byl ve smyslu ust. §16 odst. 4 písm. f) vyzván k vyjádření k předběžnému výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 – 2007. Tohoto svého práva využil a písemně vyjádřil dne 10.2.2010. Uvedl, v jakých ohledech souhlasí s popisem skutkové podstaty, tak jak uvedl správce daně a dále uplatnil svoje námitky.

[42] Jak dále soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2010, správce daně se jednotlivými námitkami žalobce uvedenými ve vyjádření ze dne 10. 2. 2010 konkrétně zabýval.

[43] K projednání zprávy o výsledku kontroly došlo při ústním jednání dne 1. 4. 2010. Jak vyplývá z protokolu č.j. 86218/10/288932700724, správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontroly, a to s každým kontrolním zjištěním, umožnil mu vyjádřit se k výsledku kontroly uvedenému ve zprávě. Z protokolu vyplývá, že zástupce žalobce potvrdil, že s kontrolními zjištěními uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly byl daňový subjekt seznámen již při jednání 28. 1. 2010 a rovněž potvrdil uplatnění práva daného v §16 odst. 4 písm. f) ZSDP podáním písemného stanoviska ze dne 10. 2. 2010. Dále zástupce žalobce do protokolu uvedl ve vztahu k předmětnému řízení, že správce daně v předložené zprávě nereaguje na zásadní námitku, že došlo k upřednostnění formálního stavu zachyceného

v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006, přičemž argumentace správce daně je v této souvislosti účelová. (Dále uvedl, že nesouhlasí s jazykovým výkladem ust. §23 odst. 7 ZDP, tato problematika však není předmětem tohoto řízení). Dále neměl žádné námitky ani návrhy.

[44] Jak je výše uvedeno, žalobce správci daně při projednání zprávy o výsledku daňové kontroly mimo jiné vytýkal, že v předložené zprávě nereaguje na zásadní námitku, že došlo k upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006, přičemž jeho argumentace je účelová. Jak soud zjistil z podání žalobce ze dne 10. 2. 2010, žalobce v tomto smyslu námitku skutečně vznesl. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly správce daně na tuto námitku podrobně reagoval. Důkladně se zabýval rozбором dokladů týkajících se předmětné smluvní pokuty a podrobně vysvětlil, o které doklady opřel svůj názor, že pokuta nebyla uhrazena v roce 2006. Vysvětlil rovněž, proč konkrétní podklady předložené žalobkyní neosvědčil jako důkazy. Byť se soud s jeho závěry neztotožňuje, nelze konstatovat, že by správce daně tuto námitku ignoroval. Svoje stanovisko k věci zdůvodnil.

[45] Soud konstatuje, že je pravdou, že správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole pouze zaprotokoloval námitku o upřednostnění formálního stavu zachyceného v dílčích účetních dokladech před skutečným stavem ve věci úhrady smluvní pokuty v roce 2006. Dle názoru soudu je však třeba posoudit, zda tímto jeho přístupem došlo k porušení práv žalobce. Zde soud dospěl k závěru, že nikoliv. Soud si je vědom požadavků na řádné projednání zprávy o daňové kontrole a na obsah protokolu o tomto úkonu, odkazuje např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2006, č.j. 59Ca 14/2004-29, uveřejněné ve Sb. NSS pod č. 838/2006 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3. 2007, č.j. 8 Afs 118/2005 - 53. V předmětné věci je však dle názoru soudu podstatné, že žalovaný ve zprávě o daňové kontrole reagoval na námitky, které žalobce uplatnil v podání ze dne 10. 2. 2010 a kterými žalobce konkretizoval námitku o upřednostnění formálního stavu zachyceného v účetních dokladech. Správce daně sice ve zprávě o daňové kontrole při reakci na námitky žalobce nepoužil přesně formulaci uplatněnou žalobcem – tedy “upřednostnění formálně právního stavu před skutečným obsahem“, nicméně je nuto přihlídnout k tomu, že i žalobce tuto formulaci uvedl až v závěru svých konkrétních námitek ze dne 10. 2. 2010, kterými reagoval na hodnocení důkazních prostředků správcem daně. Tyto konkrétní námitky, vztahující se k jednotlivým důkazním prostředkům, vytýkající jejich nesprávné či nedostatečné vyhodnocení, vzal správce daně v závěrečné zprávě v úvahu a vyslovil svůj názor k nim. Pokud tedy žalobce stejnou námitku vznesl při projednání zprávy o daňové kontrole, jednalo se o námitku opakovanou, správcem daně již zodpovězenou

[46] Soud uzavírá, že žalobce byl před ukončením daňové kontroly dostatečným způsobem seznámen s tím, jak se správce daně vyjádřil k jeho námitkám ohledně hodnocení důkazních prostředků. Na tom nic nemění skutečnost, že se žalobce s obsahem vyjádření k námitkám a se závěry správce daně neztotožnil. Stanovisko správce daně mu bylo zřejmé a žalobce pak mohl kvalifikovaným způsobem uplatnit odvolací námitky, což také učinil.

[47] Žalobce dále namítal nesprávnost zvýšení základu daně o částku 3.478.070,69 Kč z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatnění smluvní pokuty jako daňově účinných nákladů ve

zdaňovacím období roku 2006. Jeho námitky směřovaly k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Správní orgány nepostupovaly správně, pokud rozhodnutí postavily na formálním právním stavu, odvíjejícím se od části účetnictví a nehodnotily stav reálný, tedy obsah a realizaci smluvních ujednání mezi žalobcem a zahraničním dodavatelem. V této souvislosti došlo k pochybení při vyhodnocování důkazních prostředků. Uvedené námitky soud shledal důvodnými.

[48] Soud v uvedené souvislosti zjistil ze správního spisu, že v řízení byly žalobcem předloženy dvě listiny ze dne 1. 12. 2005 (v angličtině spolu s překladem do češtiny), a to oznámení HUADA TOY CO., LTD., o úpravě cen a prohlášení žalobce odběratele, v němž se žalobce zavázal zvýšit objem nakupovaného zboží v roce 2006 o nejméně 50 % oproti roku 2005, aby si zajistil zachování stávajících cen zboží. V případě nedodržení této podmínky souhlasil s uhrazením smluvní pokuty ve výši 27 % z objemu zboží nakoupeného v roce 2005 a navýšeného o 50 %. Dále z prohlášení plyne, že veškeré platby provedené odběratelem ve prospěch dodavatele v období před uplatněním smluvní pokuty budou použity přednostně k úhradě této smluvní pokuty. Ve správním spise je dále založena faktura vystavená HUADA TOY CO., LTD., ze dne 28. 12. 2006. Z textu faktury je zřejmé, že se jedná o penále. Dále předložil potvrzení HUADA TOY CO., LTD., z 30.8.2009 adresované žalobci o úhradě faktury č. HD0650225 na částku 155 444,50 USD dne 29.12.2006 podle smlouvy. (v angličtině spolu s překladem do češtiny).

[49] Dle názoru žalobce je z uvedených důkazů zřejmé, že k úhradě předmětné smluvní pokuty došlo ihned po vystavení faktury, kterou byla tato pokuta vyúčtována, a to vzhledem k smluvnímu ujednání žalobce a jeho smluvního partnera HUADA TOY CO., LTD., obsaženému v jeho prohlášení. Uvedeným prohlášením došlo k dohodě, že na úhradu smluvní pokuty budou přednostně použity veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty, k čemuž došlo. V době uzavírání smlouvy žalobce nemohl předpokládat, že dojde k uplatnění smluvní pokuty.

[50] Soud konstatuje, že správní orgány vzaly v úvahu existenci smluvních ujednání mezi žalobcem a zahraničním dodavatelem o důvodech a o způsobu platby smluvní pokuty. Existenci ani obsah těchto ujednání mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem, zahraničním dodavatelem, nijak nerozporovaly. V napadeném rozhodnutí žalovaný důkladně zdůvodnil v souladu i se stanovisky správce daně, že úhrada smluvní pokuty v roce 2006 nemá jasnou oporu v účetních dokladech. S ohledem na to správce daně a žalovaný úhradu smluvní pokuty neuznaly v roce 2006 jako daňově účinný náklad ve smyslu ustanovení §24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Soud však souhlasí s námitkami žalobce, že správní orgány v této souvislosti dostatečně nevyhodnotily existenci smluvního ujednání výše uvedeného. Je z něho jednoznačně zřejmé, že smluvní partner žalobce byl oprávněn ve výši smluvní pokuty na její úhradu přednostně použít veškeré platby žalobce za období předcházející uplatnění smluvní pokuty. Pokud žalobce předložil potvrzení zahraničního dodavatele, že tak také učinil a pokutu měl za uhrazenou k 29. 12. 2006, správce daně toto potvrzení jako důkaz o úhradě neosvědčil pro nesoulad s účetními doklady. Soud je toho názoru, že tímto přístupem upřednostnil jedny důkazní prostředky před druhými, přičemž nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Porušil tak zásadu volného hodnocení důkazů. Soud připomíná, že podle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti

rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými předpisy.

[51] Soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího s právního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého „ Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí. “

VI. Závěr a náklady řízení

[52] Vzhledem k uvedenému soud napadené rozhodnutí v souladu s § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení a nezákonnost. Soud připomíná, že v souladu § 78 odst. 5 s.ř.s. je v dalším řízení žalovaný vázán právním názorem, uvedeným ve zrušujícím rozsudku.

[53] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s.ř.s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, v souladu s čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb. (advokátní tarif), v tomto případě za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a žaloba) ve výši 2 x 2.100 Kč a dva režijní paušály ve výši 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 citovaného znění vyhlášky], a ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb., pak za jeden úkon právní služby (účast na jednání 26. 2. 2013) ve výši 1 x 3.100 Kč a jeden režijní paušál ve výši 1 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g), § 13 odst. 3 citovaného znění vyhlášky], dále za promeškaný čas strávený zástupcem žalobce cestou z místa jeho sídla v Plzni k jednání u soudu v Brně a zpět v rozsahu třináct půlhodin ve výši 13 x 100 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) citovaného znění vyhlášky] tedy celkem 9.500 Kč. Žalobci rovněž přísluší náhrada za cestovné právního zástupce k jednání konanému u zdejšího soudu ve výši 3.232 Kč dle předloženého vyúčtování cesty a vyhlášky č. 472/2012 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Při výpočtu nákladů za benzín soud vycházel z § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb., při výpočtu amortizace z § 1 písm. b) uvedené vyhlášky. V daném případě tedy náklady na benzin činily 1.043 Kč a amortizace ve

2.189 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2.674 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč (dle zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném v době podání žaloby). Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 17.406 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. února 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu