



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: Bohušovická mlékárna a.s.**, Bohušovice nad Ohří, Brňany 125, IČ 48291960, zastoupené JUDr. Vladimírem Fialou, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, Na Stráni 26, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2008, č.j. 14292/08-1200-505957,**

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 :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2008 (nesprávně v žalobě označeného dnem vydání 16.12.2008), č.j. 14292/08-1200-505957, jímž byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2000 do 31.12.2000, vydaný Finančním úřadem v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) dne 18.7.2005, č.j. 73313/05/196912/0198, tak, že poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob podle § 38a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmů“) s účinností podle § 67 odst. 4 zákona č. 332/1997 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je částka ve výši 200 880,- Kč.

V žalobě konstatovala, že shora uvedený dodatečný platební výměr byl změněn na základě předcházejícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22.5.2008, č.j. 15 Ca 91/2006-41, kterým bylo předcházející rozhodnutí žalovaného ze dne 10.2.2006, č.j. 1670/06-1200, zrušeno. Správce daně však neakceptoval právní názor krajského soudu ve vztahu k inventární kartě č. 19001 – údržbářská dílna, garáže, centrální laboratoř, a to i přesto,

že tento majetek byl zachvácen v roce 1994 požárem a bylo nutno jej stavebně upravit (technicky zhodnotit), jak bylo prokázáno svědeckými výpověďmi L. Č. a T. Z. a jak o tom vypovídá protokol porízený dne 3.10.2008, č.j. 95672/08/196932/0568, správcem daně. Přestože k požáru majetku evidovaného na inventární kartě č. 19001 nesporně došlo, správce daně a stejně tak žalovaný neuvedli skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví, potažmo údajů na inventární kartě č. 19001 ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný setrval v rozporu s citovaným ustanovením zákona o správě daní a poplatků na tom, že žalobkyně neprokázala částku 647 919,- Kč představující zůstatkovou cenu majetku evidovaného na inventární kartě č. 19001 jako daňový výdaj. Takový závěr je v rozporu s ustanoveními § 24 odst. 2 písm. b), § 29 odst. 2 a § 33 zákona o daních z příjmů platném v rozhodném období, podle nichž je výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zůstatková cena prodaného hmotného majetku.

Žalobkyně měla dále za to, že i výzva správce daně k prokázání účetní a daňové zůstatkové ceny majetku evidovaného na inventární kartě č. 19001 vyřazeného na základě prodeje kupní smlouvou ze dne 24.7.2000 byla učiněna v rozporu se zákonem a v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22.5.2008, neboť správce daně nedoložil žádnou skutečnost dle ustanovení § 31 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Za situace, kdy se žalobkyni nepodařilo této nezákonné výzvě vyhovět, měl žalovaný stanovit základ daně podle pomůcek. Protože tak žalovaný nepostupoval a základ daně stanovil ze zůstatkové ceny, evidované na inventární kartě č. 19001, nelze než učinit závěr, že údaj o zůstatkové ceně je správný. Takový údaj však nemůže být důvodem ke stanovení dodatečné daňové povinnosti.

Napadené rozhodnutí bylo dle žalobkyně vydáno po lhůtě k vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, neboť k technickému zhodnocení majetku na inv. kartě č. 19001 došlo v roce 1994, kdy byl také na inv. kartu učiněn záznam o technickém zhodnocení. Od tohoto okamžiku byl tento údaj pro účely odepisování hmotného majetku pro všechny další roky respektován. Proto je nutno rok 1994 považovat pro odepisování hmotného majetku za rozhodný a nikoliv kupní smlouvu ze dne 24.7.2000, neboť v ní musely být vykázány zůstatkové ceny zanesené na inv. kartě č. 19001 odvíjející se od technického zhodnocení vykázaného v roce 1994.

Daňovou kontrolu zahájenou dne 23.6.2003 a vyměřenou daň z příjmů právnických osob za rok 1999, 2000 a 2001 je nutno dle názoru žalobkyně ve světle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudku ze dne 15.9.2005, 5 Afs 223/2004, považovat za kontrolu opakovanou. V roce 1999, kdy byla provedena předchozí daňová kontrola za období roku 1996 a 1997, nebylo žalobkyni na dani z příjmů právnických osob nic doměřeno, ačkoliv dle současného názoru žalovaného by tomu tak mělo být.

Žalovaný se dle žalobkyně neřídil rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22.5.2008, č.j. 15 Ca 91/2006-41, jednal v rozporu se shora uvedenými předpisy a nepostupoval tak podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Závěrem navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno, věc vrácena žalovanému zpět k dalšímu řízení a aby bylo žalovanému uloženo nahradit žalobkyni náklady právního zastoupení do 3 dnů od právní moci rozsudku.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že nezpochybňuje možnost provedení technického zhodnocení na majetku zachváceného požárem. Žalobkyně byla výzvou ze dne 14.7.2008 vyzvána

k prokázání nákladů záúčtovaných v roce 2000, konkrétně k prokázání výše účetní a daňové zůstatkové ceny majetku na inventární kartě č. 1900. Žalobkyně však nepředložila oprávněnost uplatnění částky ve výši 647 919,- Kč v daňově uznatelných nákladech roku 2000. Žalobkyně neprokázala výši technického zhodnocení provedeného v roce 1994, neprokázala vstupní cenu zvýšenou o technické zhodnocení, z níž se stanovují daňové odpisy, neprokázala ani celkovou výši daňových odpisů. Poukázal na neurčitost svědecké výpovědi L. Č., který pouze uvedl, že k technickému zhodnocení došlo v roce 1994 a částka za rekonstrukci se pohybovala kolem půl milionu Kč. Svědek T. Z. pouze konstatoval, že k technickému zhodnocení v roce 1994 došlo. K použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebyly splněny podmínky. Pro dodatečné vyměření daně je směrodatné zdaňovací období roku 2000 a nikoliv roku 1994, jak se domnívá žalobkyně. O opakovanou kontrolu se rovněž nejedná. Zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 a 1997 neprokazuje v kontrolovaném ani v jiném období existenci jakýchkoliv údajů k majetku uvedenému na inventární kartě č. 19001, včetně technického zhodnocení, odpisů a nebo zůstatkové ceny majetku. Žalobkyně v dopise ze dne 10.10.2008 navrhla provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví, opatření si stavebního povolení, návrhu na vydání stavebního povolení, projektové dokumentace a rozpočtu materiálových a finančních nákladů. Žalobkyně však do výzvy stanoveného termínu ani potom zmíněné doklady nepředložila. Žalobkyně mohla například předložit faktury od dodavatelů k provedenému technickému zhodnocení.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud v rozsudku ze dne 22.5.2008, č.j. 15 Ca 91/2006-41, ve věci daňově uznatelných výdajů žalobkyně uvedl, že majetek žalobkyně evidovaný na inventární kartě č. 19001 s názvem údržbářská dílna, garáž a centrální laboratoř byl na základě kupní smlouvy ze dne 24.7.2000 převeden na jiný subjekt. Údaje o zvýšení pořizovací ceny údržbářské dílny, garáže a centrální laboratoře, z níž se určuje cena zůstatková, byly obsaženy na inventární kartě č. 19001. Z takto zvýšené pořizovací ceny pak žalobce prováděl odpisování, které nebylo nikým jako nesprávné označeno. Navíc zvýšení pořizovací ceny v listopadu 1999 bylo doloženo interním dokladem žalobce a fakturou č. 53/99 za dodávku, montáž a projektovou dokumentaci laboratoře. K údajům o zvýšení pořizovací ceny v prosinci 1994 sice soud tehdy žádné doklady z předloženého správního spisu nedohledal, nicméně konstatoval, že na základě této skutečnosti lze nanejvýš zpochybnit žalobcem uplatněnou výši zůstatkové ceny

údržbářské dílny, garáže a centrální laboratoře, avšak nikoliv nárok na její uplatnění jako daňového výdaje. Tento majetek se totiž nepochybně stal předmětem prodeje, a proto nějakou zůstatkovou cenu musel mít.

Soud ve shora uvedeném případě konstatoval, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemena žalobkyní neodpovídá výsledku doposud provedeného dokazování a zjištěný skutkový stav je v rozporu se spisem a předchozí rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil, vyjádřil však pochybnosti o stanovení zůstatkové ceny majetku na inventární kartě č. 19001.

Následně v dalším řízení ve výzvě ze dne 14.7.2008, č.j. 76138/08/196932/0568, k prokázání výše účetní a daňové zůstatkové ceny majetku uvedeného na inventárních kartách č. 11848 a 1900, vyjádřil správce daně pochybnosti o tom, že výše uvedené zůstatkové ceny majetku byla zaúčtována do nákladů ve správné výši a že byly tyto náklady ve správné výši zahrnuty do základu daně. K předložené inventární kartě č. 19001 správce daně upozornil, že obsahuje pouze číselné údaje bez bližšího komentáře. Správce daně konstatoval, že zvýšení pořizovací hodnoty majetku na inventární kartě č. 19001 v roce 1999 o částku 30 943,- Kč prokázala žalobkyně fakturou č. 53/99 a interním účetním dokladem. Ke zvýšení pořizovací hodnoty o částku 475 839,- Kč v roce 1994 žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek. Ostatní zvýšení pořizovací hodnoty se podle časového údaje týkalo období, kdy byl majetek ve vlastnictví právního předchůdce. Žalobkyně předložila protokol k privatizačnímu projektu ze dne 30.7.1993, včetně přílohy č. 4, kde je vyčíslena zůstatková cena majetku evidovaného na inv. kartě č. 19001 ke dni převodu majetku, tj. k 30.6.1993, ve výši 297 262,- Kč. Touto písemností byla dle správce daně prokázána hodnota majetku pořízeného na základě privatizačního projektu.

Jak konstatoval soud již v rozsudku č.j. 15 Ca 91/2006-41 platí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů, jak vyplývá z ustanovení § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce

daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb.NSS, a ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, vše na www.nssoud.cz).

Žalobkyně uplatnila v roce 2000 v důsledku prodeje zůstatkovou cenu hmotného majetku vedeného na inventární kartě č. 19001 ve výši 647 919,- Kč podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelný výdaj.

V daném případě správce daně relevantně vyjádřil pochybnosti, které ho vedly k výzvě žalobkyni, aby prokázala důvodnost stanovení výše zůstatkové ceny hmotného majetku ve výši 647 919,- Kč zahrnuté v roce 2000 do daňově uznatelných nákladů, neboť byla prokazována toliko inventární kartou č. 19001.

Kopie inventární karty č. 19001 je i součástí správního spisu a obsahuje rukou a strojem psané poznámky a čísla, a to například rok výroby, datum uvedení do provozu, životnost a celkem 4x zvýšení pořizovací hodnoty, a to v roce 1972 o 25 400,- Kčs, v roce 1988 o 141 253,- Kčs, v roce 1994 o 475 839,- Kč a v roce 1999 o 30 943,- Kč, dále jsou na inventární kartě uvedeny číselné údaje o odpisech. Doklady o správnosti údajů na kartě č. 19001 byly předloženy ve vztahu ke zvýšení pořizovací hodnoty za rok 1999, které jsou rovněž součástí spisu, a správce daně uznal zvýšení pořizovací hodnoty v tomto roce za prokázané. Zatímco zvýšení pořizovací hodnoty (technické zhodnocení) v roce 1999 prokázala žalobkyně interním dokladem ze dne 30.11.1999, záznamem o zvýšení pořizovací hodnoty ze dne 24.11.1999 a fakturou č. 53/99, žádné podobné doklady ke zvýšení pořizovací hodnoty za rok 1994 předloženy žalobkyní nebyly. Vzhledem ke shora uvedenému rozložení důkazního břemene, je patrné, že žalobkyně nepředložila důkazy prokazující zůstatkovou cenu prodávaného majetku vedeného na inventární kartě č. 19001 právě s ohledem na neprokázanou výši technického zhodnocení v roce 1994. Správce daně oprávněně vyjádřil své pochybnosti o správnosti výše zůstatkové ceny vypočítané pouze na základě neověřených údajů na inventární kartě a žalobkyně byla povinna unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o výši zůstatkové ceny hmotného majetku.

Podle § 29 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů účinného v roce 2000 se za zůstatkovou cenu pro účely tohoto zákona považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku nebo nehmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku, a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů [§ 24 odst. 2 písm. a)] zahrnul poplatník pouze poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 7 nebo uplatňoval v některých zdaňovacích obdobích výdaje procentem z příjmů. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání podle zvláštního předpisu.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů účinného v roce 2000 se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které

poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

Posouzení správnosti daňového výdaje uplatněného daňovým subjektem vyžaduje posoudit i správnost vstupní ceny majetku v případech, kdy výdajem má být zůstatková cena hmotného majetku, přičemž zůstatkovou cenou je rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku podle § 23 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. b), § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů (viz rozsudek NSS ze dne 10.5.2005, 6 Afs 15/2004, www.nsouid.cz).

K technickému zhodnocení judikatura konstatovala, že při zjišťování, zda došlo k technickému zhodnocení, je nutné posuzovat konkrétní stav, v němž se předmětná nemovitost nachází po provedení úpravy, a konfrontovat ho se stavem, v němž byla před jejím provedením; jedním z přípustných důkazů ohledně určení hodnoty technického zhodnocení může být i znalecký posudek (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 – 87, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky Liberec ze dne 13.12.2005, 59 Ca 136/2003, č. 4/2006 Sb.NSS, www.nssoud.cz).

Za technické zhodnocení je nutno považovat skutečné výdaje, nikoli výdaje předpokládané projektem, stavebním povolením apod., proto je třeba zjistit vhodnými důkazními prostředky skutečně provedené práce (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25.2.1997, 15 Ca 135/1996, publikováno v ASPI).

Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně, oproti technickému zhodnocení v roce 1999, důvěryhodně nedoložila vyčíslení nákladů na technické zhodnocení nemovitostí vedených na kartě č. 19001 v roce 1994. Jako zcela nedostatečné se jeví neurčité svědecké výpovědi svědků L. Č. a T. Z. slyšených dne 3.10.2008, kteří vypovídali toliko o tom, že nějaké rekonstrukce na předmětných nemovitostech v roce 1994 byly. I když skutečně k nějakým stavebním pracím na majetku uvedeném na kartě č. 19001 v roce 1994 došlo, daňově uznatelné náklady je třeba přesně vyčíslit a toto vyčíslení doložit určitými a věrohodnými důkazy, např. fakturami, interními doklady, znaleckými posudky, atd. To se však nestalo a lze konstatovat, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný tedy správně zůstatkovou cenu hmotného majetku evidovaného na kartě č. 19001 ve výši 647 919,- Kč jako daňově uznatelný výdaj neakceptoval.

K námitce prekluze doměření daňové povinnosti z důvodu běhu lhůty od roku 1994 a nezákonnosti daňové kontroly z důvodu jejího opakování lze uvést následující.

Podle § 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, upravený podle následujících odstavců.

Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví povinnost daňových subjektů respektovat při uplatňování nákladů jejich věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období. Žalobkyně v roce 2000 prodala majetek evidovaný na kartě č. 19001, což založilo i možnost uplatnit jako daňově uznatelný výdaj zůstatkovou cenu hmotného majetku ve smyslu § 24 odst. 1, odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Uplatněný výdaj se tak vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2000 a nikoliv k roku 1994. Z tohoto důvodu nemohlo ani dojít k prekluzi doměření daně a nedošlo k prekluzi ani z jiného důvodu, neboť dne 26.3.2003 došlo k zahájení daňové kontroly, což přerušilo běh lhůty k doměření daně a od podání žaloby k soudu dne 7.4.2006 ve věci vedené pod sp. zn. 15 Ca

91/2006 do 26.5.2008 lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků neběžela. Konec lhůty pro vyměření (doměření) daně pak byl až dne 18.2.2009, a tak žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 15.12.2008, doručeným žalobkyni dne 31.12.2008, byla daň pravomocně vyměřena ve lhůtě stanovené zákonem.

Předmětem daňové kontroly za zdaňovací období roku 2000 byla také zůstatková cena hmotného majetku vedeného na inventární kartě č. 19001. Zůstatková cena se skládá ze vstupní ceny zvýšené o technické zhodnocení, od které jsou odečteny odpisy (srov. § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů). K tomu, aby bylo možno ověřit výpočet zůstatkové ceny je nutno přesně znát všechny vstupní údaje, z nichž se výpočet provádí. Jak bylo prokázáno, žalobkyni se nepodařilo přesně doložit hodnotu technického zhodnocení a tím i správnost odpisů. I přesto, že byla dříve prověřována daň z příjmů právnických osob za rok 1996 a 1997, nejednalo se o v projednávaném případě opakovanou kontrolu, neboť nyní byly prověřovány skutečnosti důležité pro stanovení základu daně za rok 2000. Šlo tedy o jiné zdaňovací období, než které bylo předmětem předchozí daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 17.5.2007, 1 Afs 119/2006, www.nssoud.cz).

Lze tedy konstatovat, že pokud správce daně prověřuje v rámci daňové kontroly zůstatkovou cenu hmotného majetku jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1, odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, je oprávněn prověřit všechny vstupní údaje, z nichž se zůstatková cena vypočítává, včetně výše technického zhodnocení provedeného v minulosti, byť po jeho realizaci již několikrát došlo ke kontrole daně z příjmů správcem daně.

V daném případě nepřipadá v úvahu stanovení daně dle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jak navrhuje žalobkyně. Nejvyšší správní soud v tomto směru již dříve poznamenal (rozsudek ze dne 14.2.2007, 1 Afs 7/2006), že: *„Způsob, jakým je daň stanovena, není určován podle volby správce daně, právního subjektu, nýbrž se uplatňuje v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná z § 31 zákona o správě daní a poplatků. Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 o správě daní a poplatků). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (§ 31 odst. 6 o správě daní a poplatků). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.*

...Žalobkyně vychází z nevyřčeného předpokladu, že v okamžiku, kdy byt jediný údaj v účetnictví není prokázán, nelze daň stanovit dokazováním a je třeba přejít k pomůckám: takový předpoklad je ovšem nesprávný. Ze své podstaty jsou vstupní údaje, s

nimiž správce daně pracuje při stanovení daně podle pomůcek, vždy méně přesné než údaje získané dokazováním, protože jsou vždy jen odhadem – byť kvalifikovaným – pravděpodobných okolností hospodaření daňového subjektu. Stanovení daně podle pomůcek je tak postupem náhradním, "nouzovým", pro případy, kdy jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak sporé nebo převážně tak nevěrohodné, že jich zkrátka nelze použít. Žalobkyně v souvislosti s konkrétním obchodním případem nedoložila, že si konkrétní výdaj uplatnila oprávněně, přesto by však ráda z tohoto titulu dosáhla snížení základu daně, a to prostřednictvím pomůcek. To však není možné: dokazování má v daňovém řízení přednost, a má-li daňový subjekt k dispozici převážně řádně vedené a věrohodné účetnictví, nelze je pominout a na základě jednoho či dvou sporných údajů zcela vyloučit dokazování. Ten který způsob stanovení daně se totiž musí uplatnit pro konkrétní daň v jednom zdaňovacím období jako celek, a nelze tak některé údaje získat dokazováním, a jiné prostřednictvím pomůcek.“

Technické zhodnocení je sice neprokázaným údajem, avšak není ve vztahu k celému kontrolovanému účetnictví takového významu, aby bylo možno upustit od stanovení daně dokazováním a použít pomůcky. Nic nebránilo tomu, aby daň za zdaňovací období roku 2000 byla stanovena dokazováním, ovšem s vyloučením jednoho neprokázaného výdaje, a to zůstatkové ceny hmotného majetku uvedeného na inventární kartě č. 19001. Správce daně tak postupoval správně, když nestanovil daň pomůckami.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný se náhrady nákladů řízení výslovně vzdal a navíc mu ani žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **lze podat kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což 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 Ústí nad Labem dne 14.9.2011

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D.
předsedkyně senátu

