



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **TRIPLE M-Cz engineering s.r.o.**, se sídlem Nádražní 397, Havlíčkův Brod, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.4.2009, č.j. 6804/09-1200-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 12.9.2008, čj. 77360/08/223912/8979, dodatečnému platebnímu výměru na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 303.160,- Kč, a zrušena daňová ztráta ve výši 1.506.021,- Kč.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že předmětem odvolacího řízení bylo posouzení zvýšení základu daně o částku 47.028,- Kč, z důvodů neprokázání

oprávněnosti uplatnění nákladů na pracovní cesty zaměstnance jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP) a zvýšení základu daně o částku 2.625.385,- Kč dle ust. § 23 odst. 7 ZDP, o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, a to v případě, kdy daňovým subjektem nebyl uvedený rozdíl uspokojivě doložen.

Ke zvýšení základu daně o částku 47.028,- Kč žalovaný uvedl, že daňovým subjektem byly uplatňovány cestovní náklady na tohoto zaměstnance Mgr. Š., které představovaly náklady na pracovní cesty za účelem nakládky. Daňový subjekt v kontrolovaném zdaňovacím období zaúčtoval na účet 512 - Cestovné cestovní náklady zaměstnance Mgr. Š. - režijního pracovníka (manažera). Správci daně byla při ověřování správnosti uplatnění nákladů ve smyslu ust. 24 odst. 1 ZDP předložena kniha jízd a pracovní náplň zaměstnance, z nichž vyplývalo, že vedoucí zaměstnanec společnosti, uskutečňoval pracovní cesty, v souladu s pracovní náplní (banka. účetní firma, nákupy, poště apod.), které odpovídaly běžné agendě vedoucího. Dále byly daňovým subjektem uplatňovány cestovní náklady na tohoto zaměstnance v částce 47.028,- Kč, které představovaly náklady na pracovní cesty za účelem nakládky. Správce daně prvního stupně ověřil, že ve vykazovaném účetnictví společnosti nebylo zahrnuto žádné zboží, které by mohlo být předmětem nakládky a v účetnictví daňového subjektu v kontrolovaném zdaňovacím období (i v následujícím období) nebyly vykazovány žádné výnosy dosažené za prodej zboží nebo za služby poskytnuté jiným subjektům. Z těchto důvodů vyzval správce daně daňový subjekt výzvou č.j. 74982/06/223932/7199 ze dne 15.9.2006 a výzvou č.j. 57287/07/223932/7199 ze dne 26.6.2007, aby náklady prokázal. Závěr správce daně, že předložením pracovní náplně zaměstnance Mgr. Š., týkající se realitní činnosti a vyjádřením daňového subjektu k výzvě ze dne 5.1.2007 (evidovaném pod č.j. 1199/07) žalobce předmětné náklady neprokázal, osvědčil žalovaný jako závěr souladný s platnou právní úpravou. Jestliže při dokazování daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „d.ř.“, a to ani na opakovanou výzvu správce daně, neprokázal, přestože ve svém vyjádření k výsledkům kontroly uvádí, že dokazování bylo možné, nemohl správce daně uplatněné náklady na předmětné pracovní cesty posoudit jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, ani ve smyslu § 24 odst. 2. písm. zh) ZDP.

V rámci kontroly správce daně prověřoval také správnost sjednané ceny u transakcí uskutečněných mezi společnostmi žalobce a společností Triple M. B.V., u kterých zjistil, že se jedná o osoby ekonomicky a personálně spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tato skutečnost nebyla žalobcem činěna spornou. V kontrolovaném období žalobce fakturoval odběrateli za služby, které jsou předmětem činnosti žalobce, tj. za vypracování technických návrhů. Z účetnictví daňového subjektu správce daně zjistil, že z celkových výnosů společnosti 1,18 mil. byl rozhodující položkou vývoz služeb tomuto odběrateli ve výši 1,10 mil. Kč. Vzhledem k výši uplatněných provozních nákladů 2,6 mil. Kč vznikla žalobci ztráta 1,569 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že spojená osoba Triple M. B.V. byla téměř výhradním odběratelem služeb bylo v daňovém řízení prověřováno, zda ceny sjednané mezi nimi byly stejné jako ceny mezi nezávislými osobami. Daňovým subjektem byla v průběhu kontroly předložena k prokázání správnosti výše smluvní ceny „dohoda o hodinové sazbě“ ze dne 5.1.2004 uzavřená mezi odběratelem a žalobcem ústně (písemnou podobu pro účely daňové kontroly vytvořil daňový subjekt). V dohodě bylo stanoveno, že hodinová sazba je 15 EUR na hodinu, objednávky budou předávány telefonicky a odpracované hodiny budou jednou týdně zasílány odběrateli. Dále bylo ve smlouvě uvedeno, že hodinová sazba byla stanovena s přihlédnutím k veškerým provozním nákladům a její výše bude průběžně

aktualizována v závislosti na vývoji provozních nákladů zhotovitele. Správce daně zjistil, že z odpracovaných hodin zaměstnanců bylo vyfakturováno pouze 30,8 % veškerých odpracovaných hodin všech zaměstnanců, proto výzvou ze dne 26.6.2007 žádal předložit žalobcem vlastní kalkulaci hodinové sazby. Správce daně zjistil, že v roce 2005 zaměstnanci odpracovali 7556 hodin, na které byly vynaloženy osobní náklady ve výši 1,987 mil. Kč a žalobce dosáhl výnosu 1,100 mil. Kč, uvedený rozdíl požadoval správce daně doložit. Protože ani na opakované výzvy žalobce tyto nesrovnalosti neprokázal a žádné důkazní prostředky nedoložil v rámci vyhledávací činnosti správce daně u tří daňových subjektů se stejným předmětem činnosti ověřil, že hodinová sazba u konstruktéra a projektanta se pohybuje v rozpětí od 250 do 600 Kč a sjednaná hodinová sazba 15 EUR, byla přiměřená, ale za podmínky, že do ceny služeb budou do fakturace zahrnuty veškeré odpracované hodiny, tj. produktivní i režijní-neproductivní povahy. Ze všemi získanými důkazy byl žalobce po zastření identity dotčených subjektů seznámen včetně vyhodnocení shrnutém správcem daně v úředním záznamu ze dne 21.8.2008. Daňový subjekt byl výzvou ze dne 28.8.2007 seznámen s dosavadními závěry daňového řízení a opětovně vyzván k prokázání zjištěného rozdílu. Daňový subjekt požadované skutečnosti ve lhůtě správce daně neprokázal, proto správce daně stanovil na základě těchto zjištění rozdíl fakturovaných cen ve výši 2.625.385,- Kč a o tuto částku provedl zvýšení základu daně. Odvolací orgán potvrdil postup správce daně jako souladný s platnou právní úpravou.

Žalobce uvádí v žalobě tyto skutkové a právní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného:

Žalobce uvádí, že zpráva o výsledku daňové kontroly nebyla s žalobcem řádně projednána, neboť ačkoli správce daně vzal stanovisko žalobce na vědomí, uvedl ve zprávě, že musí nadále trvat na svých kontrolních závěrech, jelikož od seznámení žalobce s výsledky kontroly na konci roku 2006 nevyšly najevo nové skutečnosti, na základě kterých by byl správce daně povinen své závěry přehodnotit. Žalobce namítá, že tímto postupem správce daně došlo k porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť stanovisko žalobce správce daně neposoudil a nevyhodnotil, zpráva je tak nepřezkoumatelná. Žalobce dále namítá, že správce daně zablokoval možnost projednání zprávy dne 17.7.2008 a nebyly naplněny podmínky pro doručení zprávy poštou (§ 16 odst. 8 daňového řádu).

Žalobce výslovně požadoval vzhledem k tomu, že neproběhlo řádné projednání zprávy z daňové kontroly, aby správce daně zohlednil v maximální výši daňovou ztrátu z roku 2001 a 2002 tak, aby daňová povinnost roku 2004 byla rovná 0 a zbývající částka použita pro zdaňovací období roku 2005. Žalovaný k tomu uvedl, že po ukončení kontroly není žalobce nikterak omezen na svém právu uplatnění ztráty z minulých let. Žalobce je však toho názoru, že neměl možnost si za uvedené zdaňovací období ztrátu uplatnit.

Důkazní břemeno ohledně počtu hodin použitých při výpočtu fakturační ceny se přesunulo na správce daně, neboť jestliže správce daně stanovil, že fakturovaná cena má obsahovat hodiny provozní i režijní povahy, tyto skutečnosti by měl odůvodnit a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) resp. c) daňového řádu prokázat. Žalobce je toho názoru, že „nejméně již započtení hodin Mgr. Š. nemůže správce daně aplikovat, neboť se nejedná o pracovníka, který by plnil předmět smlouvy nasmlouvaný s odběratelem“.

Žalobce tvrdí, že správce daně aplikoval postup dle § 2 odst. 7 daňového řádu, ač toto přímo neuvádí a tento postup plyne z odůvodnění ve věci poskytnutí půjčky. Při aplikaci

tohoto ustanovení musí správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu unést důkazní břemeno.

Žalobce nemůže prokazovat rozdíl ceny, když rozdíl ceny neexistuje (viz. Požadavek výzvy ze dne 28.8.2007 pod bodem 1 a 2). Zahrnutí dalších hodin pracovníků ve vztahu k zakázkám ze strany správce daně považuje žalobce za nevhodné a v ekonomické praxi za nevyužívané, což chtěl žalobce doložit výsledkem osob přednášejících na vysoké škole ekonomické, kdy sám správce daně připouští, že část hodin je vykazována jako samostudium a nemůže říct, že jde o podíl prací, který by měl být fakturován. Daňový subjekt byl v této souvislosti vyzván prokazovat něco, co nikdy netvrdil. Žalobce nemohl uplatnit při údajné vyhledávací činnosti správce daně svá práva, která mu náleží dle ustanovení § 16 odst. 4 a 8 daňového řádu, neboť správce daně provedl bez součinnosti s daňovým subjektem vyhledávací činnost k převodním cenám. Jelikož byla žalobci účast na vyhledávací činnosti upřena, nemohl se osob, které v rámci ní poskytovaly informace dotazovat na skutečnosti, které mohly svědčit ve prospěch žalobce. Žalobce tak namítá vady dokazování, když správce daně postupoval v rozporu s § 31 odst. 4, § 2 odst. 3, 9 daňového řádu.

Požadavek na prokazování produktivních a neproduktivních prací ve výzvě správce daně ze dne 26.6.2007 jdou už nad rámec zákona konkrétně ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Podíl Mgr. Š. na zakázkách lze označit jako doplňující a zcela okrajový a výnosy z její činnosti byly zdaněny roce 2006. Žalobce odmítá i další tvrzení správce daně, že formou půjčky byla spojenou osobou zaplacená i nevyfakturovaná část sjednané ceny, což jsou pouze spekulativní domněnky správce daně.

V závěru žaloby žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí prvostupňové, bylo soudem zrušeno.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl k nákladům na pracovní cesty Mgr. Š. – režijního pracovníka (manažera), že ačkoli se obchodních jednání mimo sídlo firmy uskutečnilo v uvedeném období více, podle údajů vykazovaných v účetnictví neměla tato činnost režijního pracovníka (manažera) jakýkoliv vliv na dosažení výnosů nebo na získání nových zákazníků. Současně bylo ověřeno, že ve vykazovaném účetnictví společnosti nebylo zahrnuto žádné zboží, které by mohlo být předmětem nákladky. Postupem žalovaného nebyla, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i ze Zprávy, rozporována argumentace daňového subjektu, dle které nelze z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dovodit, že vynaložené náklady se musí vždy reálně projevit v příjmech daňového subjektu a že mezi výdaji a příjmy musí existovat vztah přímé úměry. Což vyplývá i z postupu žalovaného v případě vykazovaných pracovních cest za účelem vyřizování běžné agendy. Jestliže však vzniknou pochybnosti týkající se vynaložených nákladů, které mohou mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti, bylo povinností žalovaného tyto rozhodné skutečnosti zjistit, co nejúplněji, a to v součinnosti s daňovým subjektem dle § 2 odst. 2 daňového řádu. Jestliže při dokazování žalobce jím tvrzených skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu, a to ani na opakovanou výzvu správce daně neprokázal a nedoložil důkazy ani v rámci odvolacího řízení, přestože ve svém vyjádření k výsledkům kontroly uvádí, že dokazování bylo možné, nemohl žalovaný uplatněné náklady na předmětné pracovní cesty posoudit jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) téhož zákona.

Žalovaný dále posuzoval oprávněnost zvýšení základu daně o částku 2.672.413,- Kč, tj. o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která

by byla sjednána mezi nezávislými osobami, za předpokladu, že uvedený rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen. Ve smyslu ustanovení § 16 odst. 1 a odst. 2 a § 31 odst. 9 daňového řádu byl žalobce vyzván k prokázání zjištěného rozdílu mezi cenou fakturovanou a cenou zjištěnou žalovaným ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů výzvou č. 71287/07/223932/7199 ze dne 28.8.2007, ve které zároveň správce daně shrnul i dosavadní závěry daňového řízení. Žalobce ve stanovené lhůtě požadované skutečnosti neprokázal. Ve svém vyjádření doručeném žalovanému dne 31.10.2007 (evidovaném pod č.j. 85418/07) vyjádřil pouze svůj nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků, dále upozornil, že nebyl účasten místních šetření a opět vyslovil námitku, tentokrát proti postupu správce daně ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. O této námitce rozhodl správce daně rozhodnutím č.j. 87055/223932/4360 ze dne 9.11.2007.

V závěru svého vyjádření žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí, stejně tak i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to v rozsahu jeho napadení žalobou (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.) a žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s.ř.s.). Soud o žalobě rozhodl aniž by nařídil veřejné jednání poté, co účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas. (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

Podle ust. § 23 odst. 7 ZDP „liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. 1a)

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti:

Správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 303.160,-Kč, a zrušil daňovou ztrátu ve výši 1.506.021,-Kč, neboť po provedené kontrole dospěl k závěru, že žalobce v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalobce neprokázal ani na výzvu správce daně vykazované daňové náklady na pracovní cesty zaměstnance a dále žalobce nevyúčtoval a nezahrnul do výnosů, které jsou předmětem daně z příjmů dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů výnosy za odpracované hodiny z veškeré činnosti zaměstnanců, uskutečněné pro kapitálově i jinak spojenou osobu, ve smyslu ust. § 23 odst. 7 téhož zákona v celkové výši 2.672.413,- Kč. Výše této částky byla zjištěna jako součin nevyúčtovaných odpracovaných hodin zaměstnanců a sjednané hodinové sazby.

V žalobě k neuznání nákladů na pracovní cesty zaměstnance žalobce ničeho nenamítal.

Proto se soud bude dál zabývat žalobcem namítanými procesními pochybeními v daňovém řízení, a námitkami vztahujícími se k oprávněnosti zvýšení základu daně o částku 2.672.413,- Kč, tj. o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, za předpokladu, že uvedený rozdíl nebyl daňovým subjektem uspokojivě doložen.

Žalobce v žalobě uvedl, že Zpráva o výsledku daňové kontroly nebyla s žalobcem řádně projednána, a neboť ačkoli správce daně vzal stanovisko žalobce na vědomí, uvedl ve zprávě, že musí nadále trvat na svých kontrolních závěrech, jelikož od seznámení žalobce s výsledky kontroly na konci roku 2006 nevyšly najevo nové skutečnosti, na základě kterých by byl správce daně povinen své závěry přehodnotit. Žalobce namítá, že tímto postupem správce daně došlo k porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť stanovisko žalobce správce daně neposoudil a nevyhodnotil, zpráva je tak nepřezkoumatelná, na podporu svých závěrů žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 121/01 podle kterého reakce na vyjádření a návrhy daňového subjektu týkající se kontrolního nálezu musí být ze Zprávy „přezkoumatelným způsobem seznatelné“. Žalobce dále namítá, že správce daně zablokoval možnost projednání zprávy dne 17.7.2008 a nebyly naplněny podmínky pro doručení zprávy poštou (§ 16 odst. 8 daňového řádu).

Po přezkoumání uvedených dokumentů soud zjistil následující : Z Protokolu ústním jednání č.j. 92723/06/223932/7199 ze dne 12.12.2006, jehož předmětem bylo projednání kontrolních zjištění při prováděné daňové kontrole, vyplývá, že zástupce žalobce byl seznámen s výsledky popsanými ve Zprávě a tento poté dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu uvedl, že „Vzhledem k rozsahu zprávy o výsledku daňové kontroly a množství provedených výpočtů správcem daně ve zprávě..... žádá o lhůtu k písemnému vyjádření do 5.1.2007.“ S navrženou lhůtou správce daně souhlasil a předal výsledky daňové kontroly, popsané na str. 2 - 34 Zprávy zástupci žalobce. Dne 5.1.2007 bylo správci daně elektronickou cestou doručeno „Vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění“. Ve Vyjádření žalobce uvedl, shodně jako v podání ze dne 25.10.2006, že vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit ve zdanitelných příjmech, a že „správce daně nemůže vyloučit tu část výdajů, která souvisí s činností režijního pracovníka a manažera, který se na fakturaci zakázek konkrétními úkoly nepodílí... zástupce je nucen alternativně uplatnit námitku proti postupu správce daně...“ . Správce daně rozhodl o námitce podjatosti dne 8.3.2007. Dne 19.1.2007 zástupce žalobce po seznámení se se spisem doplnil vyjádření žalobce k výsledkům kontroly. Dne 28.2.2007 bylo doručeno správci daně další „Doplnění vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění“v němž nově žalobce doplnil, že „předběžný výsledek hospodaření v roce 2006 je výrazně lepší oproti roku 2005“, což lze prokázat účetnictvím roku 2006. Dne 29.3.2007 správce daně předvolal na den 24.4.2007 žalobce k projednání a podepsání Zprávy o výsledku daňové kontroly po jejím doplnění o vyjádření žalobce k výsledkům kontroly a o zhodnocení připomínek žalobce správcem daně. O jednání dne 24.4.2007, na které se dostavil zástupce žalobce byl sepsán protokol, v němž se uvádí, že zástupce žalobce vznesl opět námitku proti postupu správce daně, tentokrát proti osobě, která o předchozí námitce rozhodla. (námitce bylo rozhodnuto a rozhodnutí potvrzeno odvolacím orgánem). Správce daně spolu se zohledněním výsledků šetření za účelem ověření dosavadních zjištění správce daně, opětovně poskytl žalobci možnost prokázat a vyjádřit se ke sporným zjištěním a to výzvou ze dne 28.8.2007, v reakci na výzvu žalobce požádal o prodloužení lhůty, žádosti bylo vyhověno. Dne 10.1.2008 byl zástupce žalobce přítomen jednání jehož předmětem bylo „Projednání a podepsání zprávy o výsledku daňové kontroly po jejím doplnění o vyjádření daňového subjektu k výsledku kontroly a ke způsobu jeho zjištění o závěry správce daně včetně zhodnocení připomínek daňového subjektu“ a seznámení s výsledky daňové kontroly po jejím doplnění o strany 25-51. Zástupce potvrdil převzetí zprávy, kterou však nepodepsal. Po dalších žádostech o prodloužení lhůty k seznámení se se Zprávou (dne 10.1.2008 , 25.2.2008,) a po námitkách dle § 16 odst. 4 písm. d) d.ř., námitce podjatosti (ze dne 27.3.2008) a „Námitce proti postupu při kontrole“ (dne 31.3.2008). Správce daně dne 11.4.2008 vydal rozhodnutí o předvolání k projednání a podepsání zprávy o výsledku daňové kontroly na den 30.4.2008. Po několika

omluvách opět správce daně dne 29.5.2008 vydal rozhodnutí o předvolání k projednání a podepsání zprávy o výsledku daňové kontroly na den 11.6.2008. Dne 11.6.2008 v průběhu jednání zástupce žalobce požádal o přeložení termínu jednání. Po několika přeložení termínů z důvodu neschopnosti žalobce dostavit se k projednání Zprávy, z nichž poslední (rozhodnutím ze dne 18.8.2008) byl stanoven na 5.9.2008, po sdělení žalobce ze dne 29.8.2008, že v uvedenou dobu má daňový poradce uhrazen léčebný pobyt v lázních, v souladu s vydaným rozhodnutím ze dne 18.8.2008 zaujal správce daně k neúčasti ve smyslu § 16 odst. 8 d.ř., stanovisko, které odůvodnil ve sdělení ze dne 12.9.2008, a Zprávu o daňové kontrole žalobci odeslal poštou doporučeně i s dodatečným platebním výměrem.

Na základě uvedeného postupu správce daně má soud za to, že tvrzení žalobce, že správce daně zablokoval možnost projednání zprávy dne 17.7.2008, není pravdivé. Toto tvrzení je jednoznačně vyvráceno výše uvedenou rekapitulací postupu správce daně, byl to naopak žalobce který nedůvodně po doplnění Zprávy oddaloval projednání a podepsání Zprávy. Rozhodnutí odeslat Zprávu poštou je zcela odůvodněné a v souladu se skutečnostmi, které soud zjistil ze správního spisu. Toto rozhodnutí je odůvodněno v písemném Sdělení správce daně ze dne 12.9.2008 (zaslaném žalobci) a je nepochybně v souladu s ust. § 16 odst. 8 d.ř.

Vznesené připomínky žalobce ke zjištěním uvedeným v Zprávě byly seznatelně vypořádány na str. 35-51 a 53-58 Zprávy .

K žádosti žalobce, aby správce daně zohlednil v maximální výši daňovou ztrátu z roku 2001 a 2002, tak aby daňová povinnost roku 2004 byla rovná 0 a zbývající částka použita pro zdaňovací období roku 2005“, soud konstatuje , že v odůvodnění žalovaného je uvedeno, že po splnění podmínky dle ust. § 41 odst. 2 d.ř. může daňový subjekt podávat, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2007, 4j. 8 Afs 111/2005-106, dodatečné daňové přiznání a uplatnit tak daňovou ztrátu. Žalovaný odůvodnění svého rozhodnutí námitku posoudil v souladu se zákonem i judikaturou správních soudů.

K tvrzení žalobce, že se správce daně odchyluje od počtu hodin použitých při výpočtu fakturační ceny, soud konstatuje, že toto tvrzení není konkretizováno, jaký měl výpočet správce daně použít. Sám žalobce byl v průběhu řízení opakovaně vyzván k doložení vlastní cenové kalkulace a fakturace jednotlivých zakázek, kteroužto žalobce v daňovém řízení nepředložil.

Argumentace, že došlo k navýšení výnosů v roce 2006 je nepodstatná vzhledem k tomu, že kontrolován byl rok 2005, přičemž žalobce netvrdil ani neprokazoval vliv nákladů na další zdaňovací období.

Ohledně nesprávného započtení hodin Mgr. Š., soud považuje za správný závěr správce daně, že jedná se o režijního pracovníka-manažera zajišťujícího běžnou agendu společnosti, náklady na činnost tohoto zaměstnance byly uplatněny jako zdanitelné výdaje a proto správce daně správně zakalkuloval odpracované hodiny Mgr. Š. do fakturované ceny služeb.

K tvrzení žalobce, že správce daně aplikoval postup dle § 2 odst. 7 daňového řádu, ač toto přímo neuvádí a tento postup plyne z odůvodnění ve věci poskytnutí půjčky, soud uvádí, že správce daně se poskytnutou půjčkou přímo nezabýval, proto tuto námitku jako nedůvodnou musí odmítnout.

Žalobce tvrzení o objektivní nutnosti vyšších nákladů v řízení nedoložil, nadto náklady roku 2004 i 2005 byly jak vyplývá ze zjištění správce daně obdobné.

Z přehledů údajů, vykázaných daňovým subjektem ve „Výkazu zisků a ztrát“ a dalších předložených podkladů (přehledně uvedeném na str. 7 Zprávy o kontrole), zcela jasně vyplývá, že v roce 2005 zaměstnanci odpracovali 7556 hodin pro daňový subjekt, který vynaložil osobní náklady 1.987 tis. Kč a dosáhl pouze 1.100 tis. Kč výnosů (ostatní provozní výnosy 2 tis.). Dosažené výnosy nepokryly ani vynaložené osobní (mzdové) náklady a přestože byl ve sjednané hodinové sazbě zakotven zisk, v účetnictví daňového subjektu byla z tohoto prodeje služeb vykázána provozní ztráta ve výši 1.569 tis. Kč. Jelikož fakturační cena, sjednaná v uzavřené „Dohodě o hodinové sazbě“, jako součin hodinové sazby a počtu odpracovaných hodin neodpovídá sjednaným podmínkám a žalobce vlastní cenové kalkulace, ani na výzvu žalovaného (č.j. 57287/07/223932/7199 ze dne 26.6.2007) nedoložil, provedl žalovaný vlastní propočet hodinové sazby, který vycházel z reálných podkladů, doložených žalobcem ke kontrole a z údajů vykázaných žalobcem v přílohách přiznání. Při výpočtech správce daně použil v praxi používané metody cenové kalkulace, tj. poměr provozních nákladů vykázaných daňovým subjektem ve výsledovce a ročního hodinového fondu pracovní doby všech zaměstnanců. Dále žalovaný provedl výpočet hodinové sazby jako poměr provozních nákladů a počtu hodin projektantů odpracovaných pouze na zakázkách, které byly předmětem fakturace. Z těchto výpočtů jednoznačně vyplynulo, že pokud by fakturovaná cena služby měla obsahovat náklady a přiměřený zisk, musel by daňový subjekt pokud by kalkuloval cenu jako násobek hodinové sazby a počty hodin projektantů odpracovaných na zakázce (tj. cca 30 - 40 % z ročního fondu pracovní doby) zakalkulovat i odpracované hodiny režijní povahy. Správce daně v průběhu kontroly doplňoval dokazování o posouzení ceny fakturované spojené osobě a ceny, které byly za stejných nebo obdobných podmínek fakturovány mezi nezávislými subjekty. Žalobce byl vyzván výzvou č.j. 57287/07/223932/7199 ze dne 26.6.2007 k prokázání metody stanovení ceny, cenové kalkulace hodinové sazby a dalších tvrzení vyjádřených v podáních. Správce daně tak ověřoval dodržení zákonné podmínky stanovené u ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v návaznosti na čl. 9 SZDZ. Žalobce byl rovněž vyzván k předložení smlouvy na realitní činnost, prokázání vynaložených nákladů na realitní činnosti, na konkrétní realitní zakázky a podání vysvětlení z jakých důvodů nebyla prováděná realitní činnost fakturována. Opakovaně byl žalobce vyzván ke konkretizaci služebních cest vedoucího zaměstnance, prokázání důvodu poskytnutí peněžních prostředků na bankovní účet a k prokázání obsahu uskutečněných zakázek (předložení kopie technických výkresů, konkretizace konečného příjemce). Na tuto výzvu daňový subjekt žádné důkazní prostředky nedoložil.

Oprávněně proto správce daně, bez součinnosti s žalobcem, přistoupil k vyhledávací činnosti ve smyslu ust. § 36 daňového řádu za účelem zjištění cen obvyklých u daňových subjektů se stejným předmětem činnosti jako měl daňový subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, tj. „Příprava a vypracování technických návrhů“ nebo které poskytovaly obdobné služby, tj. „konstrukční a projektové výkresové práce v oboru elektro a strojírenství“. Protože žalobce, na předchozí výzvu žalovaného nedoložil, jaké konkrétní projekční práce žalobce skutečně prováděl, musel žalovaný při výběru srovnatelných subjektů vycházet z dostupných informací. Z těchto řízení správce daně ověřil, jak je uvedeno v rozhodnutí žalovaného, že podíl režijní práce projektantů na celkovém počtu odpracovaných hodin byla minimální. Při stanovení ceny projekčních prací byly upřednostňovány metody vycházející z ceny projektovaného díla před hodinovou sazbou. Ke stanovení ceny byly používány vzorové ceníky, vydávané profesními organizacemi. Zisk ze zakázek projekčních prací se pohyboval

v rozpětí 10 až 40 %. Fakturované ceny zahrnovaly odpracované hodiny projektanta pro zaměstnavatele, tedy převzetí nabídky, vypracování cenové nabídky, jednání a konzultace se zákazníkem (studium podkladů, předběžné návrhy variant řešení, zjišťování informací u výrobců nebo distributorů o materiálech použitých v projektu, šetření na místě apod.), průběžné konzultace se zákazníky, práce přímo na projektu. Správce daně provedeným šetřením ověřil, že jím vypočtená cena díla odpovídala cenovému rozpětí fakturovaných cen mezi nezávislými subjekty. S těmito důkazy byl žalobce, po zastření identity dotčených subjektů, seznámen, včetně vyhodnocení shrnutém žalovaným v úředním záznamu č.j. 69769/07/223932/7199 ze dne 21.8.2008, který je zařazen v neveřejné části spisu.

Tvrzení žalobce, že fakturovaná cena má obsahovat hodiny provozní i režijní povahy, a tyto skutečnosti by měl odůvodnit správce daně a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) resp. c) daňového řádu prokázat, je popřeno důkazy soustředěnými v správním spise (zpráva o kontrole, úřední záznam ze dne 21.8.2008), kde je podrobně uvedena, skladba činností práce projektantů i podíl režijní práce, který je dle průzkumu správce daně minimální. Správce daně připustil, že sjednaná hodinová sazba 15 EUR byla přiměřená, ale jen za podmínky, že při jejím stanovení vycházejícím z provozních nákladů musí být kalkulovány a do ceny služeb zahrnuty veškeré odpracované hodiny (produktivní i režijní – neproduktivní – povahy) všech zaměstnanců daňového subjektu tj. včetně odpracovaných hodin vedoucího zaměstnance.

Vzhledem k uvedenému se soud nemohl ztotožnit s námitkami uplatněnými v žalobě a nemohl než konstatovat, že žalovaný vydal rozhodnutí v souladu se zákonem, a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 zák.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst.1 s.ř.s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení nemá, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nevznikly, proto soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 25. 8. 2010

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu