



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **PEAC (Czech Republic) s. r. o.**, IČO 26685884
sídlem Jankovcova 1603/47a, 170 00 Praha 7
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2018, č. j. 39729/18/7100-40110-102076,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2018, č. j. 39729/18/7100-40110-102076, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám společnosti Rödl & Partner Tax, k. s., sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 30. 1. 2018, č. j. 4111/18/5200-11431-706012 (dále jen „rozhodnutí o nařízení přezkumu“), dle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009

Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nařídilo přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „původní správce daně“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 257944/10/009514106681 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), kterým bylo dle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v plném rozsahu vyhověno odvolání žalobce proti výsledku původního vyměření daňové ztráty z příjmů právnických osob tak, že napadený výsledek vyměření jím byl změněn z daňové ztráty v částce 43 004 631 Kč na částku 84 527 846 Kč. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2018, č. j. 39729/18/7100-40110-102076 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítnuto, přičemž rozhodnutí o nařízení přezkumu jím bylo potvrzeno.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro zahájení přezkumného řízení. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce v tom, že důvodem nařízení přezkumného řízení není rozpor s právním předpisem, ale přezkum skutkového stavu. Odvolací finanční ředitelství ani žalovaný nespecifikovali rozpor s právními předpisy (neuvedli, jaká úvaha vedla k nařízení přezkumu). Z rozhodnutí vyplývá, že přezkum má proběhnout na základě tvrzení, že v průběhu odvolacího řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, což se nezakládá na pravdě. Postup žalovaného, kterým rozporuje postup správce daně, je v rozporu s principem právní jistoty, legitimního očekávání, profesionality finanční správy. Napadené rozhodnutí je výsledkem několika nezákonných pokusů finanční správy zdaňovací období roku 2009 opakovaně zkoumat a současně žalobci znemožnit aplikaci postupu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Správce daně netvrdil rozpor se zákonem vlastního napadeného rozhodnutí, nýbrž žádal přezkum skutkového stavu na základě svého dojmu bez dalšího odůvodnění.
3. Dle názoru žalobce jeho argumentace o stejném postupu zvoleném ve zdaňovacím období roku 2008 není lichá, neboť se jednalo co do faktického stavu i právní argumentace o zcela identický případ. Nelze žalobce i ve vztahu k roku 2009 zatěžovat opětovným zkoumáním téhož, co již bylo zkoumáno několikrát. K absenci dokazování v odvolacím řízení dovozené žalovaným žalobce odkazuje na § 49 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků a uvádí, že vzhledem k tomu, že odvolání bylo vyhověno v plném rozsahu, nemusel původní správce daně rozhodnutí nijak detailně odůvodňovat. Absence odůvodnění rozhodnutí o odvolání tudíž není vadou tohoto rozhodnutí. Žalobce splnil všechny podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Čerpal úvěrové tranše od spojených i nespojených osob pouze za účelem poskytování konkrétních smluv o financování svým klientům. Generoval tak jasně přiřaditelné výnosy, kdy náklady na ně jsou také jednoznačně přiřaditelné. Žalobce do ceny poskytnutého financování promítl cenu jím čerpaného úvěru. Ve výši úrokového výnosu je tak přímo promítnut úrokový náklad žalobce. Je nelogický argument žalovaného, že postupem žalobce by se v případě, že daňový subjekt dosáhne zisku, a má tak uhrazené všechny výdaje (tedy výnosy jsou vyšší než náklady), ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů nepoužilo. Žalovaný zaměňuje situaci, kdy daňový subjekt proti sobě postaví nesouroudou množinu všech nákladů a všech výnosů, se situací žalobce, kdy jsou zcela jasně identifikovány náklady, které se odrážejí / jsou ztotožněny s výnosy. Odkazuje na

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016 – 50, a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 6 Afs 25/2017 – 45 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), které postup aplikovaný žalobcem schvalují. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017 – 53 uvádí, že § 24 odst. 2 písm. c) se nevztahuje jen na tzv. přefakturace, jak mylně tvrdí žalovaný (takovému výkladu neodpovídá ani samotné znění, kde nejsou přefakturace (přeúčtování) vůbec zmiňovány, jako je tomu u daného ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2015).

4. Žalobce dále rozvádí, že v předmětném řízení nebyla dána podstatná vada řízení, která by svou závažností ovlivnila celkový soulad rozhodnutí o odvolání se zákonem, resp. není pravda, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav ve vztahu k rozhodnutí o odvolání. Pro nařízení přezkumného řízení nepostačují jakékoli vady. „Důvodná obava“ Odvolacího finančního ředitelství z nezákonnosti předmětného rozhodnutí není postačující pro nařízení přezkumného řízení. Nelze vyvolat přezkumné řízení za účelem toho, aby byl teprve v následném řízení vyjasněn výklad určitého ustanovení zákona či dokonce s odstupem více než osmi let zjišťován skutkový stav.
5. Dle žalobce jsou požadavky na důvod nařízení přezkumu dle daňového řádu podstatně vyšší než u dříve účinného zákona o správě daní a poplatků či zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Nadřízený správce daně si musí před nařízením přezkumu ujasnit důvody nezákonnosti rozhodnutí a tyto jasně deklarovat. Opačný přístup by odporoval smyslu přezkumného řízení jakožto dozorčího prostředku, ale také by se jednalo o obcházení zákona, neboť přezkumné řízení by fakticky nahrazovalo vlastní nalézací řízení. Přezkumné řízení nelze otvírat pouze za účelem ujasnění si, zda zde skutečně nějaká nezákonnost je, a už vůbec ne za účelem jejího nalezení. Institut přezkumného řízení nelze vnímat jako procesní možnost daňové správy k libovolnému návratu do řízení z důvodu opětovného prověření skutkového stavu.
6. Žalobce dále namítá, že ze strany původního správce daně bylo založeno legitimní očekávání žalobce ve vztahu k posouzení aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, když tento za skutkově a právně stejných okolností rozhodl ve vztahu ke zdaňovacímu období 2008 a 2009 stejně, resp. postup žalobce svými rozhodnutími schválil. Rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2008 a 2009 nebyla vydána bez rozmyslu, či bez jakéhokoliv posouzení, jak se snaží žalovaný dovodit. Pokud však tehdejší správce daně podklady shromážděné pro účely posouzení odvolání proti vlastnímu přiznání ve spisu neuložil, případně novému správci daně nepředal, nelze takový postup přičítat k tíži žalobce a opětovně u něj tyto skutečnosti prověřovat. Je nutno dodržovat princip právní jistoty a současně princip legitimního očekávání plynoucí z dvojího pravomocného rozhodnutí správce daně ve shodné věci, kterým byl postup žalobce potvrzen. Tento princip nelze prolomit tím, že se správce daně v budoucnu znovu rozhodne přezkoumat skutkový stav již jednou zkoumaný v rámci odvolacího řízení. Žalobce rovněž poukazuje na zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře dle § 2 odst. 3 správního řádu.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný v rámci svého vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. V rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství nesetřvalo pouze v intencích nedostatečně zjištěného

skutkového stavu, ale jednoznačně vymezilo, v aplikaci jakých ustanovení nalézá nezákonnost rozhodnutí o odvolání. Nezákonnost coby podmínku pro nařízení přezkoumání rozhodnutí lze chápat i v rovině skutkové. Vada řízení je důvodem pro nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí a může být odstraněna zopakováním či doplněním dokazování v tomto řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 – 104). Absence jakýchkoliv listin směřujících k ověření správnosti tvrzení žalobce svědčí tomu, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v rozporu se zákonem i z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, kdy správce daně doměřil daň pouze na podkladě údajů uvedených v odvolání žalobce. Nelze se dovolávat identické problematiky ve vztahu ke zdaňovacímu období 2008, neboť v daňovém řízení se posuzuje každé zdaňovací období samostatně za použití důkazů vztahujících se vždy k příslušnému zdaňovacímu období. Navíc žalovanému není a nemůže být známa konkrétní skutková situace a daňový spis týkající se zdaňovacího období roku 2008, tudíž se nemůže k tvrzením žalobce kvalifikovaně vyjádřit.

8. Žalovaný zdůrazňuje, že se jedná o předběžné posouzení věci, které je opřeno pouze o tvrzení daňového subjektu, bez prověření splnění všech zákonných podmínek pro uplatnění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, a tedy daňovou účinnost předmětných položek ve smyslu zákona o daních z příjmů v tomto konkrétním případě prověří správce daně až v rámci samostatného přezkumného řízení. Kvalifikovaný závěr o rozporu s právním předpisem nenáleží tedy do části týkající se předběžného posouzení věci, ale až do fáze přezkumné. Správce daně se v odvolacím řízení nezabýval skutkovým ani právním posouzením věci. Pokud poplatník neprokáže přímou souvislost nedaňových výdajů s příjmy, nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů použít. Ve tvrzení žalovaného o „*poněkud rozporuplném uplatňování příslušných postupů a řízení ze strany prvostupňového správce daně*“ nelze spatřovat jakékoliv potvrzení nezákonnosti postupu finanční správy. Existenci dvou rozhodnutí původního správce daně, která byla vydána v krátkém časovém odstupu, a která ve svém odůvodnění odkazují pouze na stanovení daně v souladu s tvrzením žalobce, nelze bez dalšího pokládat za ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání. Navíc námitka legitimního očekávání nalézá své místo až v druhé fázi řízení, kdy dochází k přezkumu samotnému. Žalobce nezmiňuje konkrétní listiny, jež mají být součástí spisu, jehož část snad nebyla mezi správci daně v souvislosti s reorganizační orgánů finanční správy předána a týkala se odvolacího řízení v právě projednávané věci. Pokud by žalobce takovými listinami disponoval (nebo by disponoval jakýmkoli důkazy o jejich existenci), jednal by zcela proti svému zájmu, pokud by je k žalobě nepřiložil či v žalobě konkrétně neoznačil). Zákonná úprava v předmětném období v případě úplného vyhovění odvolání ze strany správce daně nevyžadovala odůvodnění, tudíž se předmětné rozhodnutí může jevit jako souladné se zákonem. Spisový materiál však svědčí o tom, že bylo vydáno v rozporu se zákonem. Taková vada je i podle judikatury Nejvyššího správního soudu důvodem pro nařízení přezkumu. Právě proto, že při postupu správce daně je předpoklad, že bylo postupováno s patřičným úsilím, odborností a profesionalitou za účelem zjištění všech podstatných skutečností, je třeba přezkum nařídit. Žalobce od počátku svoji obranu proti úkonům správce daně staví na procesních kategoriích, nikoli na věcném posouzení hmotněprávní problematiky. Teprve v žalobě se snaží aplikovat svou situaci na popsany právní rámec a příslušnou judikaturu.

9. Dle žalovaného se nelze ztotožnit s extenzivním výkladem ustanovení žalobce. Existence přímé souvislosti a jednoznačného ztotožnění nemůže spočívat pouze ve skutečnosti, že byl daňově neuznatelný náklad součástí kalkulace ceny finančního produktu. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů právě zamezuje neopodstatněné optimalizaci daňové zátěže v případě dluhového financování prostřednictvím spojených osob. Původním záměrem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je jeho aplikace na tzv. „přefakturace“. Žalovaný nepopřel obecnou možnost uplatnění nedaňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, potvrzenou i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný poukázal na to, že žalobcem citované rozsudky nejsou přílehlavé v dané věci, neboť řeší zcela odlišný případ, a to jmenovitou hodnotu pohledávky, resp. jejího odpisu. Žalovaný netvrdí, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze použít pouze na přefakturace. Žalovaný klade důraz na splnění podmínek, za kterých může být toto ustanovení použito. Je nutné odmítnout námitky žalobce ve smyslu absolutního nadržování ochrany jeho práv nad právy správce daně. Správce daně musí postupovat ve smyslu zásady oficiality, aby pokud možno každá nezákonnost byla ve veřejném právu napravena. Právní jistota je v nalézací fázi daňového řízení tedy oproti řízením zahajovaným například na žádost oslabena.

IV. Replika

10. V podané replice žalobce setrvává na své argumentaci uvedené v žalobě a dodává, že zahájení přezkumného řízení v daném případě není možno označit za snahu v zájmu zásady oficiality a ve veřejném zájmu napravit nezákonnost rozhodnutí původního správce daně, ale za snahu o po skoro deseti letech bezprecedentně napadnout žalobcem přijatý postup, který byl a je plně v souladu s textem a úmyslem relevantních právních předpisů. Žalovaný dovozuje, že byl dán rozpor s právním předpisem, i když sám v předchozím textu tvrdí, že kvalifikovaný závěr o rozporu s právním předpisem je možno učinit až ve vlastní fázi přezkumné. Z § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že pokud správce daně z výsledků již provedeného řízení má dostatek informací, není třeba nic dalšího doplňovat, což byl případ žalobce. V případě žalobce není úrok na vstupu jen jakousi kalkulační položkou. Je ekonomicky opodstatněné, aby náklady vynaložené na určitý zdanitelný výnos byly promítnuty v takovém výnosu a aby takové náklady byly i daňově uznatelné. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2008 a 2009 bylo odvolání proti vlastnímu daňovému přiznání podáno obsahově a skutkově z téhož důvodu. Současně byl obchodní model žalobce shodný. Je tak nutno respektovat zásadu, aby bylo v obdobných případech rozhodováno obdobným způsobem (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Ani zákon o správě daní a poplatků ani daňový řád nezná rozhodnutí o odvolání s dokazováním a bez dokazování. Argumentace žalovaného k této otázce je vedena svévolnou snahou zpochybnit již jednou posouzenou, pravomocně rozhodnutou věc. Závěrem poukazuje na rozpor v tvrzení žalovaného, který přestože zřejmě má spis z roku 2008 k dispozici a je s ním obeznámen (neboť uvádí, že ve vztahu k roku 2008 ze spisu vyplývá, že ani ve vztahu k roku 2008 nebyly ze strany tehdejšího správce daně vyžadovány žádné dodatečné podklady a vysvětlení), argumentuje, že mu jeho obsah není a nemůže být znám.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

12. Před tím, než soud přistoupí k posouzení důvodnosti žaloby, považuje za vhodné nejprve stručně vylíčit vývoj událostí, které se přímo či nepřímo týkají podstaty nyní projednávané věci. Tyto skutečnosti soud zjistil z nesporných tvrzení účastníků řízení a ze správního spisu předloženého žalovaným v této věci.
13. Rozhodnutím o odvolání bylo původním správcem daně dle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v plném rozsahu vyhověno odvolání žalobce proti výsledku vyměření daňové ztráty z příjmů právnických osob ze dne 30. 6. 2010, č. j. 220375/10/009514106681, za zdaňovací období 1. 1. 2009 – 31. 12. 2009, konkludentně stanovené dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a napadený výsledek vyměření jím byl změněn z daňové ztráty v částce 43 004 631 Kč na částku 84 527 846 Kč, a to na základě aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), modifikovaného prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, čímž došlo k zahrnutí původně vyloučených úroků z úvěrových nástrojů do daňově uznatelných nákladů žalobce. Následně správce daně na základě dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 podaného žalobcem dne 29. 6. 2011 z důvodu zjištěné systémové chyby spočívající v nesprávném uplatnění odpisových sazeb vydal dodatečný platební výměr ze dne 5. 8. 2011, č. j. 415134/11/009514109697, kterým doměřil žalobci daňovou ztrátu nižší o 68 203 914 Kč a stanovil nově daňovou ztrátu ve výši 16 323 932 Kč.
14. Dne 16. 12. 2015 provedl Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 7, jakožto místě příslušný správce daně vzhledem k provedené reorganizaci finanční správy (dále jen „správce daně“), v sídle žalobce místní šetření, jehož průběh byl zaznamenán do protokolu č. j. 7424658/15/2007-60563-108512. Dne 11. 2. 2016 vydal správce daně výzvu č. j. 936451/16/2007-50521-110770, k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009. Dne 22. 2. 2016 provedl správce daně u žalobce další místní šetření, jehož průběh zaznamenal do protokolu č. j. 1143235/16/2007-50521-110770. Dne 30. 5. 2017 byla správcem daně protokolem č. j. 4717065/17/2007-60563-108512 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2015 v rozsahu prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení úrokových nákladů a výnosů z úvěrových finančních nástrojů. Dne 16. 6. 2017 podal žalobce proti postupu správce daně stížnost, ve které poukazoval na nezákonnost a protiústavnost zahájené daňové kontroly, neboť v téže věci již bylo správcem daně pravomocně rozhodnuto v odvolacím řízení. Správce daně vydal dne 15. 8. 2017 vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 6530158/17/2007-60563-110554, kterým shledal stížnost žalobce důvodnou, neboť rozhodnutí o odvolání je překážkou v pokračování zahájené daňové kontroly.
15. Dne 15. 11. 2017 obdrželo Odvolací finanční ředitelství podnět správce daně k nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání s odůvodněním, že toto rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a tudíž v rozporu s § 48 a 49 zákona o

správě daní a poplatků, přičemž správce daně již nemá jinou zákonnou možnost, jak prověřit přímou souvislost nedaňových výdajů s příjmy v roce 2009.

16. Odvolací finanční ředitelství následně rozhodnutím o nařízení přezkumu dle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nařídilo přezkoumání rozhodnutí o odvolání. Uvedlo, že po předběžném posouzení věci dospělo k závěru, že rozhodnutí o odvolání je v rozporu s právními předpisy. Nedostatečné prověření skutkového stavu původním správcem daně dle Odvolacího finančního ředitelství vyplývá ze zjištění správce daně při místním šetření dne 22. 2. 2016, kdy žalobce potvrdil, že zahrnul mezi daňově účinné náklady rovněž úrokové náklady, které jsou dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů považovány za daňově neuznatelné, a to z důvodu, že tyto úroky byly v předmětném období kryty s nimi souvisejícími výnosy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, které žalobci vznikají z titulu jeho obchodní činnosti. Dle názoru odvolacího finančního ředitelství však žalobcem naznačený postup není v souladu se zákonnými ustanoveními zákona o daních z příjmů ani správní praxí (potvrzené dle žalobce rozhodnutím o odvolání), a proto jsou v daném případě splněny podmínky pro přezkoumání rozhodnutí o odvolání. V návaznosti na zjištěné skutečnosti je nutno dle Odvolacího finančního ředitelství *„ve zdaňovacím období 2009 prověřit výši vykázaného základu daně a daň, jež byla správcem daně vyměřena na základě Rozhodnutí o odvolání ve věci prvního dodatečného přiznání. Správce daně v řízení prověří, zda předmětné položky jsou daňově účinné ve smyslu ZDP [zákona o daních z příjmů]“*.
17. Odvolání žalobce proti rozhodnutí o nařízení přezkumu shledal žalovaný nedůvodným, a proto jej napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí o nařízení přezkumu potvrdil.
18. Prapůvod sporu je spojen s náklady uplatněnými žalobcem v rámci odvolání proti původnímu vyměření daňové ztráty z příjmů právnických osob. Tyto náklady měly spočívat v úrocích ze žalobcem čerpaných úvěrů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů jako daňově uznatelných nákladů. Dle posledně citovaného ustanovení jsou za daňově uznatelné náklady považovány také náklady, *„které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících“*.
19. Po reorganizaci finanční správy vznikly nově místně příslušnému správci daně pochybnosti o správnosti žalobcem tvrzené, a původním správcem daně vyměřené, daňové ztráty. Z důvodu existence pravomocného rozhodnutí odvolacího orgánu o daňové povinnosti žalobce nemohl správce daně provést daňovou kontrolu, neboť takovým postupem by došlo k porušení překážky věci pravomocně rozhodnuté zakotvené v § 101 odst. 4 daňového řádu, potažmo § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Provedená daňová kontrola by totiž měla s pravomocným rozhodnutím odvolacího orgánu identický předmět, časové období i posuzovanou otázku, a porušovala by tak právní jistotu žalobce ve vztahu k jeho legitimnímu očekávání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 7 Afs 193/2006 – 79) v zásadní nezměnitelnost jednou vydaného rozhodnutí. Provedení daňové kontroly by znamenalo vybočení z mezí pravomocí daných finančním orgánům zákonem a bylo by jej nutno považovat nejen za protizákonné, ale – s ohledem na č. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod – i za protiústavní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1.

2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57). Finanční orgány jsou v daňovém řízení povinny respektovat, že k dosažení jednotlivých cílů byly zákonodárcem v právním řádu upraveny jednotlivé instituty, a právě (a pouze) ty mají finanční orgány pro dosažení těchto cílů užívat.

20. Posuzovaná věc je tedy specifická v tom, že kdyby byla totožná daňová povinnost žalobce stanovena správcem daně konkludentně v prvním stupni daňového řízení, bylo by provedení daňové kontroly možné i bez uvedení důvodu a k přenesení důkazního břemene na žalobce by zjednodušeně řečeno postačovalo dostatečně konkrétní uvedení pochybností správce daně stran věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcových daňových tvrzení (srov. § 92 daňového řádu ve spojení s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jako např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Jak však bylo výše uvedeno, pravomocné rozhodnutí odvolacího orgánu v dané věci již správci daně provedení daňové kontroly neumožňovalo.
21. Správce daně proto pro dosažení téhož důsledku využil jiný institut, který mu daňový řád dává, a sice přezkumné řízení, který obecně umožňuje i změnu daně, která již byla odvolacím orgánem pravomocně vyměřena. Tato možnost je ovšem omezena zákonnými důvody uvedenými v § 121 a násl. daňového řádu. Pro užití mimořádného opravného prostředku tak zcela jistě nepostačuje „pouhé“ vyslovení pochybností správcem daně, které by postačovalo k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt v rámci daňové kontroly. Nemožnost provedení daňové kontroly tedy nelze bez dalšího „nahradit“ uplatněním mimořádného opravného prostředku, neboť by tím *de facto* docházelo k obcházení zákonných ustanovení.
22. Dle § 121 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží“.
23. Přezkumné řízení je tradičním dozorčím prostředkem sloužícím k ochraně objektivní zákonnosti rozhodnutí správních orgánů (správce daně), jehož prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí. Nadřízený správní orgán v souladu se zásadou oficiality, a zároveň zákonnosti a rovnosti, dbá o to, aby ve správním řízení (daňovém řízení) byla pokud možno každá nezákonnost odstraněna, a aby tudíž byla zachována souladnost postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů, u podřízených správních orgánů (a to i uvnitř finanční správy). Přezkumné řízení je jediným prostředkem nápravy vadných (nezákonných) právních závěrů správce daně v případě nezměněných skutkových okolností. Důvodem pro nařízení přezkumu rozhodnutí je tedy rozpor s právním předpisem. Za takový rozpor je typicky považována aplikace zákonného ustanovení nedopadajícího na posuzovanou situaci nebo odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 – 62).
24. V obecné rovině lze přisvědčit žalovanému v tom, že za rozpor s právním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat i vady řízení, v důsledku čehož může přezkum rozhodnutí vyvolat nejen obsah rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto

rozhodnutí předcházely. Je však potřeba dodat, že ne každé dílčí procesní pochybení správce daně či vada daňového řízení musí nutně vést k závěru o porušení zásady zákonnosti. K závěru o vlivu zjištěných vad na zákonnost rozhodnutí mohou vést tedy pouze podstatné vady řízení, jako např. neodůvodněné neprovedení navrženého důkazu, opomenutí provedeného důkazu v rámci hodnocení důkazů atp.).

25. Zároveň je nutno mít na paměti, že řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí, ve druhé fázi může či nemusí být tento závěr prokázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 - 38). Zatímco zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciální fáze) je tvrzený rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen, podmínkou pro zrušení či změnu přezkoumávaného rozhodnutí je prokázaná nezákonnost. Jakkoliv tedy nemusí být v první fázi nezákonnost nade vší pochybnost prokázána, z odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání musí být patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 - 62).
26. Pokud tedy jde o soudní přezkum rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, s ohledem na vzájemnou vazbu ustanovení § 121 a § 123 daňového řádu by postrádalo smysl, aby se soudní přezkum zabýval otázkami, jež mají být teprve předmětem vlastního přezkumného řízení podle § 123 daňového řádu, a již ve fázi přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumu byl předjímán možný závěr meritorního posouzení věci. Rozhodnutí o nařízení přezkumu podle § 121 odst. 1 daňového řádu tak může podléhat pouze přezkumu z hlediska naplnění jeho podmínky, tedy zda po předběžném posouzení bylo opodstatněné dospět k závěru, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Přezkum se tak omezuje v zásadě na otázku, zda správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkumu přezkoumatelně a plausibilně odůvodnil, proč dospěl k závěru, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Předmětem přezkumu tu může být pouze otázka, zda předpoklady, jež správce daně v tomto rozhodnutí vymezil, odůvodňují závěr o možném porušení zákona. Soudní ochrana tu směřuje ve své podstatě k ochraně daňového subjektu před porušením zákazu libovůle. Soud tedy zkoumá, zda daňové orgány vymezily konkrétní nezákonnost, kterou opřely o konkrétní zjištění a úvahy, a zda takto tvrzená nezákonnost pojmově může být důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu.
27. Co se týče konkrétních důvodů nařízení přezkoumání rozhodnutí v nyní projednávané věci, označují Odvolací finanční ředitelství i žalovaný jako rozpor s právním předpisem nedostatečné zjištění skutkového stavu ze strany původního správce daně. Vedle toho žalovaný v napadeném rozhodnutí doplňuje (rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství hovoří pouze obecně o rozporu s ustanoveními zákona o daních z příjmů a se správní praxí), že důvodem přezkumu je nesprávná aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Ačkoliv obě tvrzené nezákonnosti spolu úzce souvisejí, zaměří se soud nejdříve na první z nich.
28. Nedostatečné zjištění skutkového stavu žalovaný vyvozuje jednak z chybějících listin ve správním spisu, jež by svědčily o prověřování tvrzení žalobce, jednak z údajných zjištění správce daně při místním šetření dne 22. 2. 2016. Krajský soud nicméně nepovažuje tvrzené

skutečnosti za důvod pro nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání, neboť se fakticky jedná o pouhé pochybnosti o tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno, nikoliv zjištění o konkrétní nezákonnosti rozhodnutí o odvolání.

29. Je-li tvrzeno možné porušení povinnosti původního správce daně řádně zjistit skutkový stav, pak je nutno vzít v úvahu, že správce daně disponuje relativně širokým správním uvážením co se týče jednak volby podkladů, z nichž ověřuje tvrzení daňového subjektu, jednak okruhu skutečností, které se rozhodne podle okolností každého jednotlivého případu a podle konkrétních skutkových zjištění zpochybňovat. Na jednu stranu sice je v rámci své povinnosti správně zjistit a stanovit daň (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu) povinen dbát na to, aby všechny skutečnosti podstatné pro správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Na stranu druhou je vázán zásadou volného hodnocení důkazů, plynoucí z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, potažmo z § 8 daňového řádu, přičemž jak plyne z § 92 ve spojení s § 93 daňového řádu, jako důkazní prostředek může použít všechny podklady, ze kterých lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Zákon jednak nestanovuje správci daně povinnost zpochybňovat veškerá tvrzení daňového subjektu a stejně tak nestanoví, jaké konkrétní podklady by si měl od daňového subjektu vyžádat či si sám z úřední povinnosti obstarat, aby mohl považovat daňové tvrzení za prokázané.
30. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, každé správní uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda je provedené správní uvážení v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za vybočení z mezí správní úvahy by bylo třeba považovat právě např. stanovení daně na základě zjevně chybného výpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 – 126). Je přitom plně v mezích správního uvážení správce daně, vyhodnotí-li podklady obsažené ve spisu za prokazující výši daňové povinnosti daňového subjektu, v tomto případě daňové přiznání žalobce spolu s přílohami a odvolání žalobce s rozбором předmětné daňové právní problematiky, opatřené řadou konkrétních výpočtů (výše vlastního kapitálu žalobce, úhrnu rozhodných úvěrů a půjček apod.). Již ze skutečnosti, že před podáním odvolání ze dne 30. 6. 2010, č. j. 220375/10/009514106681, byla původním správcem daně v souladu s daňovým přiznáním konkludentně vyměřena daňová povinnost žalobce, je zřejmé, že původnímu správci daně nevznikly pochybnosti o souladu skutkového stavu tvrzeného žalobcem se skutečností. Na základě odvolání žalobce pak došlo původním správcem daně „toliko“ k překvalifikování některých nákladů žalobce jako daňově uznatelných. Neměl-li správce daně pochybnosti o posuzovaném skutkovém stavu, neměl ani důvod iniciovat ve věci další zjišťování skutečností. Nevyžadoval-li za daného stavu další podklady, nutně z toho neplyne, že by zcela zanedbal své povinnosti. Jeho postup nemusel být důsledkem lhostejnosti, nýbrž naopak odrazem jasného právního názoru, že tvrzené skutečnosti doložené výpočty a údaji o výši vlastního kapitálu a úhrnu úvěrů a půjček daňový nárok dostatečným způsobem dokládají. Bylo plně v jeho kompetenci a v mezích jeho správního uvážení učinit závěr, zda podklady ve spisu jsou dostačující pro stanovení daňové povinnosti žalobce, či nikoliv.

31. Žalovaný naproti tomu nyní usiluje o to, aby byla celá situace znovu skutkově prověřena (*de facto* tedy usiluje o provedení úkonů odpovídajících daňové kontrole, jejímuž provedení brání zákonná překážka), neboť s ohledem na jeho současný právní názor na důkazní standard u sporné otázky původní správce daně tomuto důkaznímu standardu nedostál. Takovou situaci ale nelze hodnotit jako rozpor se zákonem, který by odůvodňoval zahájení přezkumného řízení, neboť důvodem ve skutečnosti není zjištěná nezákonnost, nýbrž pouze snaha prověřit skutkový stav pomocí nástroje, který k tomu není určen (neboť odpovídající nástroj – daňovou kontrolu nelze pro zákonnou překážku využít). Důvodem totiž fakticky není konkrétně zjištěná nezákonnost, nýbrž toliko pochybnost o unesení důkazního břemene žalobcem v původním řízení.
32. Soud neopomněl, že původní správce daně rozhodoval o odvolání žalobce v rámci autoremedury ve smyslu § 49 odst. 1 věty první zákona o správě daní a poplatků, dle kterého platí, že „*správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví*“. Dle § 49 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků *a contrario* přitom takové rozhodnutí nemusí být odůvodněno. Rozhodnutí o odvolání tedy nelze považovat ani za nepřezkoumatelné z důvodu nedostatečného odůvodnění. Zároveň to ani neznamená, že by správce daně rozhodující o odvolání v rámci autoremedury nebyl vázán povinnostmi kladenými na odvolací orgán rozhodující v „klasickém“ odvolacím řízení. Správce daně měl postavení odvolacího orgánu a tedy v mezích své rozhodovací pravomoci shodná práva a povinnosti, jakými disponuje odvolací orgán (§ 50 odst. 3 daňového řádu; srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 27). Jeho povinností bylo posoudit obsah odvolání, přičemž nemohl-li by posoudit všechny jeho údaje z výsledků již provedeného řízení, byl by povinen řízení doplnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006 – 56). Správce daně je však v rámci autoremedury povinen doplnit dokazování pouze v případě potřeby. V důsledku nedoplnění dokazování proto nelze bez dalšího rozhodnutí o odvolání považovat za nezákonné z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nevyvolávala-li daňová, resp. odvolací tvrzení žalobce spolu s doloženými podklady u původního správce daně jakékoli pochybnosti. Správce daně ani jako odvolací orgán není povinen „za každou cenu“ doplňovat dokazování, nevzniknou-li mu na základě listin ve spisu pochybnosti. Stejně tak není povinen „za každou cenu“ zpochybňovat tvrzení daňového subjektu.
33. Na základě obsahu správního spisu přitom nelze vyslovit závěr, že by původní správce daně vybočil z jemu svěřeného správního uvážení a rezignoval na řádné zjištění skutkového stavu, když vycházel z daňového přiznání a jeho příloh, potažmo z věcné argumentace uvedené žalobcem v odvolání, doplněné konkrétními údaji z účetnictví žalobce. Je nutno poznamenat, že daňový subjekt v první řadě musí své důkazní břemeno unést předložením formálních účetních dokladů, přičemž i v případě, že správce daně vysloví určité pochybnosti, mohou být takové pochybnosti rozptýleny i pouhým objasněním průběhu obchodních transakcí. Jestliže tedy žalobce již v rámci odvolání svůj nárok dostatečně objasnil, nemusel mít původní správce daně důvod žalobcův nárok zpochybňovat. Jestliže k takovému kroku nepřistoupil, postupoval v daném konkrétním případě v mezích jeho správního uvážení. Ve většině daňových řízení (i v případě provedení daňové kontroly) správce daně přinejmenším zčásti vychází z daňových tvrzení daňového subjektu, která nijak nezpochybňuje. Takový postup je standardní a rozhodně jej nelze označit za rozpor s právními předpisy, který by odůvodňoval nařízení

přezkoumání rozhodnutí. Opačný závěr by vedl k možnosti přezkoumání jakéhokoliv rozhodnutí s odůvodněním, že určitá skutečnost nebyla správcem daně zpochybněna a mohla být předmětem dalšího dokazování. Takovýto důsledek by byl zjevně v rozporu se smyslem § 121 odst. 1 daňového řádu.

34. Situace v nyní posuzované věci je tím výrazně odlišná od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62. V daném případě správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru výslovně stanovil, že: „*[č]ástka na řádku 162 však není účetním odpisem, neboť odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpočtů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Jinými slovy, odpisy ERU představují administrativní hranici položky odpisů pro odůvodnění regulované ceny. Vzhledem k tomu, že se nejedná o reálný náklad, daňový subjekt o nich jako o účetních nákladech ani neúčtoval, nelze aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť se nejedná o náklad definovaný v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP.*“ Z takového odůvodnění je jednoznačně seznatelný důvod, pro který bylo přezkumné řízení nařízeno – nezákonnost vyplývající z přímého rozporu daňového tvrzení s konkrétním ustanovením zákona o daních z příjmů a následné neoprávněné zohlednění částky tvrzené v daňovém přiznání, v důsledku čehož byla daňovému subjektu vyměřena daňová povinnost v rozporu s ust. § 24 odst. 2 písm. zc) a s ust. § 25 odst. 1 daňového zákona. Takové odůvodnění nezavdává pochybnosti stran rozporu se zákonem vnímaného správcem daně. V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem tedy na rozdíl od nyní posuzované věci nebylo sporu o skutkových okolnostech a existovaly konkrétní důvody nezákonnosti platebního výměru.
35. Co se týče žalobcem tvrzeného vzniku legitimního očekávání a existence ustálené správní praxe, jež dovozuje z pravomocného rozhodnutí o odvolání vydaného původním správcem daně ve skutkově i právně totožné věci žalobce v rámci zdaňovacího období 2008, k tomu zdejší soud uvádí, že existence jednoho rozhodnutí správce daně vydaného v krátkém časovém odstupu (dne 2. 6. 2010) od posuzovaného rozhodnutí o odvolání nelze bez dalšího pokládat za ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015, č. j. 4 Afs 168/2015 - 26). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k této problematice ve svém usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publikovaném pod č. 1915/2009 Sb. NSS, konstatoval, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě*“. Nadto se nyní projednávaná věc týká první fáze přezkumného řízení, přičemž námitka porušení legitimního očekávání nalézá své místo spíše až ve druhé fázi přezkumného řízení, kde se teprve meritorně rozhoduje o (ne)přezkoumání rozhodnutí správce daně. V této fázi řízení se teprve poskytuje ochrana před zásahem do stanovené daně (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 - 62).
36. Na druhou stranu, i když nelze hovořit přímo o existenci legitimního očekávání žalobce, které by bránilo vydání odlišného rozhodnutí za zdaňovací období 2009 na základě odlišného skutkového či právního posouzení svědčící rozhodnutí o odvolání v rámci zdaňovacího období 2008 o tom, že postup původního správce daně ve vztahu ke

zdaňovacímu období 2009 nebyl nahodilý, nedbalý či nepromyšlený. Naopak lze usuzovat, že po prověřování zdaňovacího období 2008 správce daně při posuzování téže otázky ve vztahu ke zdaňovacímu období 2009 shledal, že okolnosti jsou shodné, a proto jsou podklady předložené žalobcem ke zdaňovacímu období 2009 věrohodné a plně postačující, a to zvláště za situace, kdy správce daně rozhodoval o obou zdaňovacích obdobích stejného daňového subjektu časově souběžně. Takový postup nelze považovat za vybočení z mezí správního uvážení a už vůbec ne za „jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávající prostor pro správní uvážení“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 2 Afs 67/2013-53).

37. Uvádí-li žalovaný, potažmo Odvolací finanční ředitelství, že závěr o nedostatečném prověření skutkového stavu je podložen také zjištěními správce daně při místním šetření dne 22. 2. 2016, k tomu zdejší soud uvádí, že při tomto místním šetření správce daně nezjistil žádné jiné skutečnosti, než které byly tvrzeny samotným žalobcem, přičemž totožná tvrzení žalobce uváděl i v rámci svého odvolání v roce 2010. Žalobce při místním šetření správcem daně popsal jím zvolený postup zahrnutí úrokových nákladů mezi náklady daňově účinné aplikací § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.
38. Jako druhý důvod, který dle žalovaného samostatně ob stojí jako důvod pro nařízení přezkumného řízení, je uveden rozpor s právním předpisem plynoucí z toho, že nárok žalobce na daňovou uznatelnost předmětných nákladů nemohl vzniknout na základě zahrnutí předmětných nákladů do kalkulace. Takové zahrnutí dle žalovaného nelze považovat za onu „přímou souvislost mezi úroky účtovanými ve výnosech a nákladech“. Žalovaný však uvedeným důvodem *de facto* opět tvrdí, že aby mohl být žalobci požadovaný nárok přiznán, měly být původním správcem daně provedeny další důkazy, neboť samotné zahrnutí kalkulace podle něj nestačí. Sám si přitom protirečí, když na jednu stranu tvrdí, že tvrzený nárok žalobce nebyl prokázán, na druhou stranu (nesprávně – viz dále) vůbec nepřipouští, že by v daném případě daný nárok mohl vzniknout bez ohledu na zjištěný skutkový stav.
39. Nutno poznamenat, že Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o nařízení přezkoumání bez jakékoliv bližší argumentace pouze konstatuje rozpor s § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a se správní praxí. V čem přesně došlo k rozporu se zákonem, neuvádí a správní praxi nijak nekonkretizuje. Tvrzení o rozporu se správní praxí je přitom nepravdivé. V této souvislosti je třeba upozornit na existenci přípisu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 5723376/16/2000-11430-105242, kterým byl správcem daně vrácen k doplnění jeho první podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 5. 2016, č. j. 4642617/16/2007-50521-109435. V tomto přípisu bylo odkazováno na stanovisko Ministerstva financí uvedené v Zápisu z porady vedoucích oddělení a metodiků DPPO konané ve dnech 25. až 27. listopadu 2009 ve Smilovicích ze dne 11. 1. 2010, č. j. 39/22712/2010-391, vyjadřující se k obdobné problematice a uzavírající, že pokud poplatník prokáže přímou souvislost mezi úroky účtovanými ve výnosech a nákladech, pak lze ve vztahu k nákladům plynoucím z přijatých úvěrů použít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Nelze tedy přijmout obecné konstatování Odvolacího finančního ředitelství, potvrzené žalovaným, že by snad ani v teoretické rovině nebylo v případě podnikatele zajišťujícího financování investičních potřeb subjektů, jenž sám za

účelem financování této činnosti úvěry čerpá, možné uznat jako daňově účinné náklady plynoucí mu z přijatých úvěrů. Podobné závěry lze dovodit i z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3 Afs 29/2017-53). Jakkoliv judikatura poukazuje na nutnost párování konkrétního příjmu s konkrétním výdajem, tato problematika je již otázkou prokazování daňového nároku, u níž disponoval původní správce daně správním uvážením, do jaké míry bude formální podklady, vysvětlení a kalkulace provedené žalobcem zpochybňovat či nikoliv. Z nezpochybnění daňových tvrzení však nelze dovozovat rozpor s § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, neboť tato ustanovení byla zcela jistě na posuzovanou věc aplikovatelná a žalovaný nedoložil žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že v daném konkrétním případě aplikována být neměla.

40. Tvrzení Odvolacího finančního ředitelství a žalovaného o rozporu postupu žalobce s § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů tedy nemá oporu ani v předmětných ustanoveních zákona o daních z příjmů, ani v judikatuře, ani ve správní praxi, ani ve skutkových zjištěních (na která Odvolací finanční ředitelství sice odkazuje, avšak ve skutečnosti se tato zjištění nijak neliší od zjištění původního správce daně). Odvolací finanční ředitelství fakticky nepoukazuje na žádný konkrétní rozpor s hmotněprávními předpisy, nýbrž se pouze oklikou snaží vlomit do původního řízení, aby mohl být opět prověřen skutkový stav, vysloveny pochybnosti o průkaznosti žalobcem původně předložených podkladů a přeneseno důkazní břemeno opět na žalobce, a to v době pravomocně ukončeného daňového řízení, u něhož judikatura dovodila překážku věci rozhodnuté, kdy mohl (na rozdíl od situace, kdy je provedení daňové kontroly stále možné) legitimně očekávat, že své důkazní břemeno již unesl. Toto legitimní očekávání lze narušit pouze v případě, že daňové orgány poukazují na konkrétní zjištění, z nichž má plynout konkrétní nezákonnost (ačkoliv ve fázi nařízení přezkumu nemusí být tato konkrétní nezákonnost nade vší pochybnost prokázána, musí být tvrzena a podložena konkrétními poznatky). V nyní posuzované věci však daňové orgány netvrdí konkrétní nezákonnost nýbrž toliko pochybnosti o zákonnosti. Jde přitom o standardní pochybnosti o úplnosti a průkaznosti formálních podkladů ve smyslu § 90 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které mají své místo v nalézacím řízení a nemohou představovat důvod pro přezkum pravomocného rozhodnutí.
41. Sám Finanční úřad pro hlavní město Prahu přitom přípisem ze dne 20. 7. 2016, č. j. 5723376/16/2000-11430-105242, vrátil správci daně k doplnění jeho první podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 5. 2016, č. j. 4642617/16/2007-50521-109435, právě s odůvodněním, že aby mohl správce daně dojít v rámci předběžného posouzení k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, „je třeba doplnit, zda správce daně prověřoval přímou souvislost nedaňových výdajů na příjmy (zda jsou součástí spisu výzvy, případně protokoly), případně pokud ze spisu nevyplývá, že by správce daně prověřil přímou souvislost nedaňových výdajů s příjmy v roce 2009, pak by se toto ověření mělo provést např. formou daňové kontroly“. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1 tedy potvrdil, že správce daně neměl v době podání podnětu dostatečné indicie o tom, že žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období 2009 vykázal svou daňovou povinnost nesprávně. Naopak považoval před zahájením přezkumného řízení za nutné zjistit další skutečnosti. S ohledem na nezákonnost zahájené daňové kontroly však správcem daně nebyly žádné nové skutečnosti zjištěny, v důsledku čehož ani v následném rozhodnutí o nařízení přezkumu nedisponovaly orgány finanční správy jinými zjištěními, než při podání prvního podnětu k nařízení přezkoumání

rozhodnutí o odvolání. Přesto v rozporu se svým dřívějším stanoviskem přistoupil k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

42. Zdejšímu soudu proto nezbyvá než uzavřít, že v posuzované věci bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí, aniž by byly splněny podmínky § 121 odst. 1 daňového řádu. Správce daně, Odvolací finanční ředitelství ani žalovaný totiž nedisponovali konkrétními zjištěními, jež by po předběžném posouzení nasvědčovaly rozporu rozhodnutí o odvolání s právními předpisy. Disponovali pouze pochybnostmi o úplnosti a průkaznosti formálních podkladů předložených žalobcem v původním řízení a přezkumným řízením usilovali o prověření skutkového stavu, který by mohl tyto pochybnosti potvrdit či vyvrátit.

VI. Shrnutí a náklady řízení

43. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
44. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 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 byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce (společnost poskytující specializované daňové poradenství), tak jak jím byla uplatněna, činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání soudu) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 15 342 Kč.

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.

Brno 17. července 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu