



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **EVOL a.s.**, IČO 63078309
Komořany 146
zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45603/16/5200-11435-711305

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo de facto potvrzeno (změněno jen v části týkající se bankovního spojení) prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“), platebního výměru ze dne 22. 6. 2012, č. j. 98131/12/341910706958. Tímto rozhodnutím

byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 7 561 440 Kč a současně sdělena povinnost zaplatit penále ve výši 1 512 288 Kč.

2. Vydání platebního výměru předcházelo předvolání žalobce k ústnímu jednání za účelem zahájení daňové kontroly (na dny 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010) a následná výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 12. 2010, kterou správce daně zahájil doměřovací řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, neboť správce daně měl obavu, že řádné daňové přiznání nebylo sestaveno správně a daňová povinnost žalobce by měla být vyšší, protože do daňově uznatelných nákladů byly zařazeny i takové náklady, které přímo souvisely s příjmy od daně osvobozenými (v rozporu s § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“)). Na základě této výzvy bylo dne 16. 5. 2011 podáno dodatečné daňové přiznání. Následovalo zaslání výzvy k odstranění pochybností. Na základě tohoto postupu však k odstranění pochybností nedošlo a správce daně zahájil za výše uvedené zdaňovací období daňovou kontrolu v rozsahu pochybností, které nebyly odstraněny, tedy že žalobce nevyloučil z daňově uznatelných nákladů ty náklady, které se vztahují k osvobozeným příjmům. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 22. 6. 2012 výše identifikovaný dodatečný platební výměr. Během daňové kontroly došlo k vyloučení přímých nákladů (opravy, odpisy a nájem hracích zařízení, náklady na správní poplatky a státní dozor, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) na příjmy osvobozené od daně, a tudíž ke zvýšení daňově neúčinných nákladů z částky 270.949.547 Kč na částku 302.578.276 Kč a tím ke zvýšení základu daně a daně samotné.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce s výše uvedenými závěry správních orgánů nesouhlasil. V podané žalobě předně namítal překvapivost rozhodnutí žalovaného a v této souvislosti poukazoval na změnu jeho právního názoru oproti správci daně. Žalovaný dle názoru žalobce nepřijal názor správce daně ohledně aplikace § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, ale naopak aplikoval § 25 odst. 1 písm. zl) téhož zákona, přestože toto ustanovení platilo až od 1. 1. 2008. Se změnou názoru však žalovaný žalobce nijak neseznámil, čímž žalobci odňal právo na odvolací instanci a porušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Napadené rozhodnutí se tak pro žalobce stalo překvapivým. V této souvislosti žalobce připomněl také existenci stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, dle kterého bylo možné poměrně snížit základ daně o část poplatků, nákladů na státní dozor, odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher, které se vztahují ke zdanitelným příjmům. Napadené rozhodnutí proto znamenalo i zásah do legitimního očekávání žalobce.
4. Žalobce dále namítal nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobce prostředkem, kterým lze dosáhnout nového stanovení daně není výzva k podání dodatečného daňového přiznání - aby se žalobce sám přiznal k vyššímu odvodu daně. Zpochybněna byla totiž celá konstrukce základu daně a v takovém případě měla rovnou proběhnout daňová kontrola. Dle žalobce nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a

výzvou a zkoušet ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Existovaly-li důvody pro zahájení daňové kontroly, měla být zahájena.

5. Dalším žalobním bodem byl nesouhlas žalobce s výzvou k odstranění pochybností, neboť správce daně žalobce vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených. V dodatečném daňovém přiznání byla upravena jen kurzová ztráta na účtu 563 a pouze v takovém rozsahu mohl správce daně vyzývat žalobce k vysvětlení a doložení údajů. Správce daně však nepožadoval údaje pouze ke kurzovým ztrátám a jeho postup a následný průběh řízení je tak nezákonný.
6. Žalobce dále nesouhlasil s vyměřeným penále. Žalobce nechápal, proč by výše penále neměla být eliminována díky tomu, že má u správce daně přeplatek a daň nedluží. Podle žalobce měl správce daně zohlednit přeplatek na daních z příjmů právnických osob a vyměřené penále snížit. Zákonem č. 230/2006 Sb. sice došlo k rozdělení dřívějšího penále na penále a úrok z prodlení, nicméně vztahovat na žalobce nepříznivé důsledky této změny by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona č. 230/2006 Sb.
7. Žalobce upozornil, že podstata sporu týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 spočívá v tzv. „klíčování“ společných nákladů (správních poplatků, odvodů na státní dozor, odvodů části výtežku na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher) na náklady daňově uznatelné a neuznatelné poměrem osvobozených příjmů a příjmů zdaňovaných. Jejich klíčování ovšem žalovaný odmítá, neboť dle jeho názoru se jedná vždy o daňově neuznatelné náklady. Stejná problematika však byla řešena u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, kdy na základě sdělení Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, Finanční úřad ve Vyškově následně uznal klíčování tzv. společných nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné poměrem osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů. Žalobci proto nedává smysl, proč při nezměněné právní úpravě bylo v roce 2005 možné společné náklady za daňově uznatelné (klíčováním podle poměru osvobozených příjmů a zdaňovaných příjmů) uznat, avšak v roce 2007 to možné není. Žalobce v této souvislosti zároveň doplnil, že totožnou námitku porušení legitimního očekávání ze strany žalovaného zkoumal i Krajský soud v Brně, a to v rozsudku ve věci sp. zn. 31 Af 23/2011.
8. S ohledem na vše výše uvedené proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce ve své žalobě namítal shodné námitky, které již uvedl do odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, přičemž dále polemizoval se závěry, které učinil žalovaný ve svém rozhodnutí. Rovněž tyto žalobní námitky v podstatě kopírují žalobní námitky v rámci žaloby ze dne 12. 6. 2013, se kterými se Krajský soud v Brně vypořádal v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 49/2013 – 55, a neshledal postup žalovaného za nesprávný (kromě otázky prověření tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů). Z tohoto důvodu proto žalovaný v podrobnostech odkazuje na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správní orgán postupoval v souladu se zákonem, dále především také na podrobné odůvodnění žalobou napadeného

rozhodnutí, neboť závěry žalovaného k dané skutečnosti se nemění a rovněž na uvedený rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se ztotožňuje.

IV. Doplnění žaloby

10. V doplňujícím procesním podání ze dne 15. 4. 2018 žalobce uvedl, že ani neměl být vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť k tomu finanční úřad neměl dostatek informací (viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 – 29).

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že se žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s projednáním věci bez nařízení jednání nesouhlasí, a žalovaný výslovně s takovým projednáním souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Jak vyplývá i z obsahu vyjádření žalovaného (viz bod III. odůvodnění tohoto rozsudku), byla tato věc již krajským soudem jednou řešena a posuzována, a to v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 49/2013. V rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 49/2013 - 55, se krajský soud zabýval důvodností jednotlivých žalobních námitek, které žalobce shodně zopakoval i v tomto soudním řízení. Právními závěry, k nimž krajský soud ve věci sp. zn. 30 Af 49/2013 dospěl, je přitom v projednávané věci vázán a tyto částečně cituje níže. Krajský soud taktéž odkazuje na svůj rozsudek ze dne 31. 10. 2018, č. j. 30 Af 125/2016 – 98, který se týkal skutkově i právně značně obdobného případu.

IV.a) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

14. Krajský soud předně uvádí, že s účinností od 1. 1. 2008 (počínaje tedy zdaňovacím obdobím roku 2008) došlo novelou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ke změně znění zákona o daních z příjmů, konkrétně právě ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl). Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou. Dříve zákon hovořil o příjmech z loterií a jiných podobných her. Nově bylo stanoveno, že se jedná pouze o příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, nikoli o všechny příjmy z provozování loterií. Zároveň bylo stanoveno, že za daňově uznatelné výdaje (náklady) nelze považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her. Touto právní úpravou tak zákonodárce vyjádřil jasný záměr, aby daní z příjmu byly zdaněny veškeré příjmy nad rámec vsazených částek, které nepodléhají povinnému odvodu části výtežku na veřejně prospěšné účely (jejichž zdanění z předchozí právní úpravy jednoznačně

nevyplývalo); a na druhou stranu aby v této souvislosti proti těmto příjmům nad rámec vsazených částek nebyly uznány za daňový náklad žádné náklady (tj. jak přímé náklady vynaložené výlučně na dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek, které přímo snižují výtěžek provozovatele loterie, tak také další nepřímé náklady).

15. Je tedy zřejmé, že tyto legislativní úpravy pouze potvrdily správnost výkladu správce daně, resp. žalovaného, ohledně absolutní neuznatelnosti přímých nákladů vynaložených na dosažení osvobozených příjmů ze vsazených částek. Platila-li v podmínkách roku 2007 logika, že odvodem části výtěžku na obecně prospěšné účely se „nahrazuje“ zdanění daní z příjmů (§ 4 odst. 2 zákona o loteriích), pak pokud vyjmenované náklady (výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her) pro potřeby výpočtu odvodu na obecně prospěšné účely přímo snižují příjmy ze vsazených částek, nemohou současně (a to ani zčásti) ovlivňovat (snižovat) základ daně z příjmů právnických osob, do něhož jsou zahrnuty jiné (zdanitelné) příjmy.
16. K namítané překvapivosti rozhodnutí krajský soud zároveň uvádí, že žalovaný vůbec nepřišel s názorem o aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení žalovaný zmínil v odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko na podporu své argumentace (a argumentace správce daně) v souvislosti se změnou § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb., když uvedl, že na změnu ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů navázalo také nové ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle zvláštního právního předpisu, se nepovažují za daňově účinný výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že žalovaný neuznal náklady související s osvobozenými příjmy dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, a nikoli že tak učinil, či měl učinit dle § 25 odst. 1 písm. zl) tohoto zákona. Žalovaný tak žalobci v žádném případě neodňal právo na odvolací instanci a neporušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení.
17. Pokud žalobce dále namítal porušení zásady legitimního očekávání a v této souvislosti zejména argumentoval stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, jakož i postupem Finančního úřadu ve Vyškově, který z něj v případě zdaňovacího období roku 2005 vycházel, krajský soud k tomu (ve shodě se závěry vyslovenými již ve věci sp. zn. 30 Af 49/2013) uvádí, že poukazované stanovisko Finančního ředitelství v Brně (aplikované v jednom zdaňovacím období – zde roku 2005) nemůže založit ustálenou rozhodovací praxi a už vůbec neznamená, že takto sdělený názor je absolutně neměnný a že jej budou bez dalšího zastávat i další daňové orgány. Pokud správce daně a žalovaný v nyní projednávané věci své závěry řádně odůvodnili, nebrání zásada legitimního očekávání rozhodnout odlišně od uvedeného stanoviska.

18. Žalovaný také připomněl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích, přičemž pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo výslovně v § 4 odst. 3 zákona o loteriích uvedeno), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Žalovaný taktéž ke vztahu k jednotlivým sporným nákladům uvedl, že vyloučené náklady jsou náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Tyto náklady jsou vynakládány výlučně k dosažení příjmů osvobozených od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť bez vynaložení těchto nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů. Žalovaný v této souvislosti upozornil také na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010 - 121, který tyto závěry potvrdil s tím, že ani body 3. a 18. odůvodnění tohoto rozsudku nijak nezpochybňují jeho vyznění. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak žalovaný odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012 - 39, který potvrdil závěry správce daně i žalovaného: *„Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona. Náklady vynaložené na tyto příjmy nemohou mít dopad na výši daňové povinnosti. Výše uvedené pravidlo platí obecně pro všechny poplatníky, kteří realizují příjmy, které jsou z různých zákonem stanovených důvodů osvobozeny od daně, či realizují příjmy, které nejsou předmětem daně. Oproti osvobozeným příjmům nelze uplatnit žádné náklady, a to ani zcela základní a samozřejmě daňové náklady jako energie, opravy, údržbu apod.“*
19. *„Takovými náklady jsou v projednávané věci náklady, které přímo podmiňují provozování loterií anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Jak nájem, tak vlastnictví hracích zařízení, je podmínkou sine qua non pro dosažení osvobozených příjmů. Stejně tak je tímto nákladem vyplacená výhra. Výplata výhry je totiž zcela nepochybně vyvolána vsazením částky, a je tak přímým důsledkem osvobozené činnosti, resp. realizace osvobozených příjmů ze vsazených částek. Správní poplatky, odvod na státní dozor a odvod na veřejně prospěšné účely jsou nezbytnou podmínkou pro povolení loterií či jiných podobných her, tj. nezbytnou podmínkou pro provozování této podnikatelské činnosti.“*
20. Krajský soud zároveň uvádí, že otázkou uznatelnosti některých nákladů (vynaložených na tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, místní a správní poplatky, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) se ve své rozhodovací činnosti zabýval také ve skutkově a právně obdobných případech nyní projednávané věci. Zmínit lze v této souvislosti např. rozsudek ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 Af 102/2010 - 77, kde vystupoval tentýž žalobce jako v nyní souzené věci; případně rozsudek ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30 Af 101/2010 - 77 a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 30 Af 125/2016 - 98, ve věci žalobce ADMIRAL GLOBAL BETTING a.s., která je sesterskou společností žalobce. Shodně přitom žalobce uplatňoval námitku týkající se nutnosti uznat společné náklady jako náklady daňově účinné. Krajský soud však neshledal důvody, pro které by se odchýlil od právních závěrů vyslovených ve shora označených rozsudcích, které nadto byly potvrzeny i Nejvyšším správním

soudem (ve vztahu k žalobci srovnej zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 9 Afs 49/2012 - 24, dostupný na www.nssoud.cz).

21. K novele č. 261/2007 Sb. pak krajský soud doplňuje, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již výslovně neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí také uvedl, přičemž právě i touto změnou argumentoval ohledně zdaňovacího období roku 2007. Žalovaný však z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní vycházel toliko podpůrně, když dovozoval účel předchozí právní úpravy důvodovou zprávou k této novele. To vedlo pouze k ujištění, že správce daně a žalovaný postupovali ve zdaňovacím období roku 2007 správně. Z uvedené argumentace žalovaného přitom nelze dovodit, že by nová právní úprava vedla ke změně dosavadního názoru žalovaného. Závěry žalovaného tedy vycházejí z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného tak lze dle názoru krajského soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující.
22. Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať už ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, krajský soud posoudil jako nepřiléhavá, neboť žalovaný neaplikoval ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů a souvislosti s tímto ustanovením tak v žádném případě nedošlo ani k překvapivému rozhodnutí, ani k výkladu v neprospěch žalobce.

IV.b) Námitka nezákonného vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

23. Žalobce dále v podané žalobě namítal, že v projednávané věci měla rovnou proběhnout daňová kontrola a že správce daně nemůže zcela libovolně volit mezi prostředky, které v průběhu daňového řízení zvolí. Ani této námitce však krajský soud (stejně jako již dříve ve věci sp. zn. 30 Af 49/2013) nepřisvědčil. Krajský soud samozřejmě souhlasí se žalobcem do té míry, že nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání a zvolit ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Pro každý z uvedených postupů totiž musejí být splněny zákonné podmínky. Pokud však tyto zákonné podmínky splněny jsou, je na správci daně, aby zvolil takový postup, který při zachování všech základních zásad správy daní naplní její cíle, tedy správné stanovení daně a zajištění její úhrady.
24. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který byl účinný v době vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, přitom nikde nestanovil, že má správce daně povinnost za určité situace provést právě daňovou kontrolu. Ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků toliko vymezovalo, o jaký institut se jedná a stanovoval práva a povinnosti daňových subjektů a správce daně. Konkrétní volba postupu při správě daní a volba prostředků ovšem náležela správci daně, a to z hlediska naplnění zákonných podmínek a

účelu konkrétního úkonu či postupu, který při tom nepochybně musel přihlížet k základním zásadám správy daní, včetně zásady přiměřenosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). V obecné rovině přitom výzva k podání dodatečného daňového přiznání nepochybně představuje menší zásah a zátěž pro daňový subjekt než vlastní provádění daňové kontroly. Z tohoto pohledu tedy nelze správci daně vytýkat, že oproti původnímu záměru daňovou kontrolu v první fázi nezačal a rozhodl se, že bude postačovat výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Soud zde nehodnotí, jaký postup lze zpětně považovat za vhodnější, ale toliko otázku, zda postupem správce daně a následně žalovaného nedošlo k porušení zákona a ke krácení na právech žalobce. To však v daném případě neshledal.

25. Dle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (a s ohledem na § 44 odst. 1 téhož zákona, který s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání výslovně počítá) byl daňový subjekt (žalobce) povinen na výzvu správce daně podat dodatečné daňové přiznání a správce daně byl oprávněn jej k tomuto vyzvat. Dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků to byl přitom sám daňový subjekt, který má primárně povinnost dodatečné daňové přiznání podat, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost by měla být vyšší. Zákon tedy výslovně počítal s tím, že se daňový subjekt sám přizná k vyššímu odvodu daně, než jaký uvedl v řádném daňovém přiznání. Výzva žalobci k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 77492/10/341910706958, že by daň mohla být vyšší, než tvrzená, tudíž nebyla nijak excesivní ani nezákonná. Ve výzvě bylo jasné uvedeno, z jakých konkrétních důvodů vyvstaly správci daně obavy ohledně správnosti tvrzení daně v původním přiznání - v této výzvě bylo uvedeno, které náklady a z jakých důvodů má správce daně na rozdíl od žalobce za daňově neúčinné, a tedy proč by mohla být jeho daňová povinnost posouzena jako vyšší. Konkrétně je v předmětné výzvě uvedeno, že důvodná obava správce daně, že žalobcem podané řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007 nebylo sestaveno správně a že daňová povinnost v něm uvedená měla být vyšší, vyplývá z dosavadního daňového řízení za zdaňovací období roku 2008 a z žalobcem předložených tabulek konečných stavů nákladových účtů a jejich rozdělení na daňově uznatelné náklady a daňově neuznatelné náklady za zdaňovací období roku 2007. Z těchto tabulek vyplývá, že do daňově uznatelných nákladů byly zahrnuty i takové náklady, které se vztahují přímo k osvobozeným příjmům z provozu loterií a podobných her. Náklady přímo souvisejí s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob, které podle předložených tabulek byly poměrně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, jsou tikety a karty, služby z mandátní smlouvy, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry a odvody na obecně prospěšné účely. Správce daně dále ve výzvě detailněji objasnil, proč citované náklady slouží výlučně (přímo) k dosažení příjmů ze vsazených částek osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a podmiňující jejich dosažení. Výzva tak splňovala všechny podmínky na ni kladené ve smyslu žalobcem v doplňujícím procesním podání poukazovaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 - 29 a žalobce byl schopen pochybnosti správce daně z této výzvy řádně identifikovat tak, aby mohl dodatečné daňové přiznání podat. Výzvu nelze hodnotit jako excesivní úkon správce daně, který by byl učiněn toliko formálně (s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu), a který by tak z tohoto důvodu nevyvolal předvídané účinky (přerušení běhu prekluzivní lhůty). Krajský soud tuto výzvu nepokládá za zjevné zneužití práva, v důsledku kterého by byla výzva

nevykonatelná, a tedy k dodatečnému vyměření daně by došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty (s ohledem na zahájení daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty).

26. Je pravdou, že žalobce sice vyzval správce daně ke stanovení nového termínu ústního jednání za účelem zahájení daňové kontroly, nicméně žalobce neměl na toto stanovení a následné zahájení daňové kontroly žádný právní nárok. Bylo na správci daně, jak bude ve věci dále postupovat. Za této situace nelze argumentovat zásadou součinnosti, zvláště pokud správce daně zjistil, že se zástupce žalobce k jednání u Finančního úřadu pro Prahu 9, kvůli němuž se tento zástupce správci daně omluvil, nedostavil. Zásadu součinnosti tedy primárně porušil zástupce žalobce, nikoli správce daně. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 114/2008 - 42, pak krajský soud hodnotí jako nepřipadný, neboť se v něm toliko uvádí, že neexistuje zákonná povinnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání namísto daňové kontroly. V projednávané věci však došlo k opačnému postupu správce daně.

IV.c) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností

27. Žalobce rovněž namítal, že správce daně jej vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených, což činí výzvu k odstranění pochybností nezákonnou. Krajský soud však ani tuto žalobní námitku (shodně jako v řízení ve věci sp. zn. 30 Af 49/2013) neshledal důvodnou. Žalobce sice oproti předchozímu daňovému přiznání neupravil výši daňově neuznatelných nákladů, nicméně tyto náklady jsou v dodatečném daňovém přiznání obsaženy (řádek 40) a správci daně zůstaly pochybnosti o jejich výši. Tyto pochybnosti také ve výzvě k odstranění pochybností konkrétně vymezil.
28. Je přitom zřejmé a vyplývá to i z logiky věci, že postup k odstranění pochybností (dříve vytýkáci řízení) se vztahuje k údajům uvedeným v daňovém tvrzení (jak vyplývá z žalobcem zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikovaného pod č. 2137/2010 Sb. NSS) - nelze zpochybňovat něco, co nebylo předloženo. V projednávané věci však taková situace nenastala, neboť daňově neúčinné náklady jsou skutečně uvedeny na řádku 40 dodatečného daňového přiznání a přímo vůči nim také výzva správce daně k odstranění pochybností směřovala.
29. K odkazům na řadu žalobcem předestřených soudních rozhodnutí pak krajský soud toliko stručně uvádí, že z těchto rozhodnutí nelze dovodit namítané pochybení správce daně či žalovaného.

V.e) Námitka nezákonného předepsání penále

30. Krajský soud úvodem konstatuje, že i tato námitka je nedůvodná. Jak totiž správně dovedl žalovaný, je nutné odlišovat penále a na úrok z prodlení. Sám žalobce uvedl, že zákonem č. 230/2006 Sb. došlo s účinností od 1. 1. 2007 k rozdělení dřívějšího institutu penále na penále a úrok z prodlení. Zákon o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 upravoval penále v § 63 v souvislosti s prodlením s placením daně. Od 1. 1. 2007 však byl

s prodlením spojen právě úrok z prodlení. Penále se novelou č. 230/2006 Sb. stalo sankcí za neunesení břemene tvrzení daně ve správné výši. Naopak úrok z prodlení je institutem směřujícím vůči případům neplacení daní. Argumentace žalobce včetně jím předložených rozsudků Nejvyššího správního soudu však směřuje k úpravě před touto změnou, resp. k institutu penále v jeho podobě do 31. 12. 2006. Otázka existence přeplatku na daňovém účtu žalobce nijak nesouvisí s předepsáním penále dle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za tvrzení daně v nesprávné výši. Existence přeplatku by byla relevantní až v souvislosti s nezaplacením dodatečně vyměřené daně, případně předepsaného penále. Ust. § 37b zákona o správě daní a poplatků stanovil, že pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. V projednávané věci sice došlo k podání dodatečného daňového přiznání, nicméně daň byla stanovena až na základě daňové kontroly. O předloženém daňovém přiznání totiž vznikly správci daně pochybnosti, proto zahájil postup k odstranění těchto pochybností a vzhledem k tomu, že jeho pochybnosti nebyly vyvráceny, zahájil daňovou kontrolu, na základě které pak byla daňová povinnost stanovena.

VI.d) Nerealizované kurzové rozdíly

31. Závěrem krajský soud pouze pro úplnost podotýká, že v souvislosti s problematikou nerealizovaných kurzových rozdílů, pro kterou bylo předchozí rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2015, č. j. 30 Af 49/2013 - 55, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, v němž byl žalovaný ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, zavázán, aby prověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů (realizovaných vs. nerealizovaných), a dle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené ztráty, žalobce sám o vlastní vůli v dalším řízení uvedl (viz str. 15 odůvodnění rozhodnutí), že „s ohledem na pracnost s obstaráním dokladů a riziko naší důkazní nouze a s ohledem na nízký efekt změny metody se daňový subjekt rozhodl změnu metody neměnit a zůstat u zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně“. Žalovaný tak v této souvislosti v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí správně uzavřel, že pokud žalobce od této námitky v odvolacím řízení upustil, v rámci doplňování odvolacího řízení nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by měly na výši kurzových rozdílů zahrnutých do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 vliv.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl postupem ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná

zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. 1. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu