



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **FLOPA a.s., v likvidaci**
IČO 274 89 507
sídlem Čechova 1100/20, 500 02 Hradec Králové
zastoupený daňovým poradcem Mgr. Vítězslavem Javůrkem
sídlem Čechova 1100/20, 500 02 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016, č. j. 10275/16/5200-11434-703000,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu

pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 10. 2015, č. j. 1503581/15/2701-50524-609298 a č. j. 1510735/15/2701-50524-609298. Správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 2. 2. 2006 do 31. 12. 2006 v částce 255 840 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 vyšší o částku 265 920 Kč. Zároveň žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 20 461 Kč a uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 104 352 Kč.

2. Žalobce na základě krycího listu rozpočtu ze dne 23. 1. 2007 tvořil v letech 2006 až 2012 rezervu na opravu objektu na adrese Kydlinovská 263, Hradec Králové. Celková cena opravy činila 7 608 256,40 Kč, rezerva tak činila ročně 1 086 893 Kč. Správce daně při následně prováděné kontrole týkající se zdaňovacích období 2008 až 2010 zjistil, že se nejednalo o opravu, ale o technické zhodnocení (rekonstrukci). Výdaje související s tvorbou rezervy proto vyloučil z daňově účinných nákladů. Žalobce poté podal dodatečná daňová tvrzení k dani z příjmů za zdaňovací období 2011 a 2012, ve kterých snížil daňově uznatelné náklady o částku 1 086 893 Kč, dodatečná daňová tvrzení za zdaňovací období 2006 a 2007 však nepodal, byť jej k tomu správce daně dne 20. 3. 2015 vyzval. Správce daně z těchto důvodů přistoupil k vydání výše specifikovaných dodatečných platebních výměrů.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě a ve vyjádření žalovaného

3. Žalobce namítl, že byl připraven podat dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 a 2007, jakmile by byla vyřešena předběžná otázka, zda přiznání vůbec bylo možné podat. Tuto otázku vznesl ve svém podání správci daně ze dne 30. 4. 2015, správce daně mu svou odpověď zaslal sdělením ze dne 26. 5. 2015. Uvedené sdělení neobsahovalo žádné poučení o případných opravných prostředcích a nemělo formu rozhodnutí.
4. Podle žalobce takový postup správce daně, který o předběžné otázce ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), rozhodne způsobem nepřipouštějícím opravné prostředky, odporuje základním zásadám řízení a je v rozporu s § 101 odst. 1 daňového řádu. Vyřešení sporné otázky běhu lhůty pro stanovení daně se týkalo povinnosti daňového subjektu (žalobce), a tak bylo povinností správce daně rozhodnout o ní podle § 101 daňového řádu.
5. Žalobce tedy nesouhlasí s tím, že porušil své povinnosti nepodáním předmětných dodatečných daňových přiznání. Ve lhůtě stanovené výzvou správce daně reagoval sdělením, že dle jeho názoru lhůta pro podání těchto přiznání již marně uplynula. Žalobci tak nemohla být vyměřena daň postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
6. Správce daně sice zahájil ve věci daňovou kontrolu, tuto kontrolu ale následně ukončil bez kontrolního zjištění. Žalobce tedy neměl možnost se proti výsledku kontroly odvolat a argumentovat přitom ohledně běhu lhůty pro stanovení daně, čímž by byla zachována jeho procesní práva.
7. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že daň stanovená na základě doměřovacího řízení zahájeného dle § 145 odst. 2 daňového řádu by měla být doměřena dle pomůcek. Správce daně však v odůvodnění svých platebních výměrů uvedl, že daň doměřuje dokazováním.

8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil jak rozhodnutí vydané žalovaným, tak jemu předcházející dodatečné platební výměry vydané správcem daně.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že podaná žaloba obsahuje totožnou argumentaci, jako odvolání, které žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

III. Ústní jednání

10. Během jednání, které se uskutečnilo dne 22. 11. 2018, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Vyslovil přesvědčení, že dodatečné platební výměry byly vydány v souladu se zákonem. Žalobce se jednání nezúčastnil.

IV. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
12. Ze správního spisu plyne, že žalobce tvořil v letech 2006 až 2012 rezervu na opravu objektu na adrese Kydlinovská 263, Hradec Králové. Celková cena opravy činila 7 608 256,40 Kč, rezerva tak činila ročně 1 086 893 Kč. Správce daně při následně prováděné kontrole týkající se zdaňovacích období 2008 až 2010 zjistil, že se nejednalo o opravu, ale o technické zhodnocení (rekonstrukci). Výdaje související s tvorbou rezervy proto vyloučil z daňově účinných nákladů. Žalobce poté podal dodatečná daňová tvrzení k dani z příjmů za zdaňovací období 2011 a 2012, ve kterých snížil daňově uznatelné náklady o částku 1 086 893 Kč, dodatečná daňová tvrzení za zdaňovací období 2006 a 2007 však nepodal. Správce daně jej k tomu vyzval dne 20. 3. 2015 výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v odpovědi na tuto výzvu správci daně sdělil, že deklaruje svoji připravenost podat předmětná dodatečná daňová tvrzení. Namítl však, že dle jeho názoru již uplynula lhůta pro doměření daně za rok 2006, dodatečné daňové tvrzení za uvedený rok tak již nelze platně podat. Požádal proto správce daně o stanovisko k dané otázce, aby mohl zvolit další postup. Správce daně poté zaslal žalobci své stanovisko k podání dodatečného daňového tvrzení, v němž uvedl, z jakého důvodu dle jeho názoru zatím neuplynula lhůta pro stanovení (doměření) daně. Žalobce nepodal dodatečné daňové tvrzení za zdaňovací období 2006 a 2007 ani poté, a tak správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň za uvedená zdaňovací období. Učinil tak na základě důkazních prostředků, které získal v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010.
13. Žalobce nijak nezpochybňuje závěr finančních orgánů, podle něž tvořil rezervu nesprávným způsobem (a výdaje související s tvorbou rezervy tak nebylo možné zahrnout mezi daňově účinné náklady). V posuzované žalobě uplatnil pouze námitky procesního charakteru.
14. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda správce daně doměřil žalobci daň v souladu s pravidly upravujícími běh lhůty pro stanovení daně. Podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. V § 38r odst. 2 téhož zákona je zároveň speciálně pro tyto případy upraven běh lhůty pro stanovení daně: *„Bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (...)“*.

15. V posuzovaném případě by tedy, v souladu s citovanými ustanoveními, lhůta pro stanovení daně uplynula (při absenci úkonů přerušujících, stavějících či prodlužujících její běh) dne 2. 4. 2015. Správce daně však dne 20. 3. 2015, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně, zaslal žalobci (prostřednictvím jeho zástupce) výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu (téhož dne byla výzva řádně doručena). Tím došlo, v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok.
16. Žalobce argumentoval, že nebyla splněna jedna z podmínek stanovených v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, a to podmínka, podle níž výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu musí vést k doměření daně. Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil, souhlasí naopak s finančními orgány, že výzva ze dne 20. 3. 2015 vedla k doměření daně. Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, že k doměření daně došlo až po 2. 4. 2015. Z § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nijak neplyne, kdy má k doměření daně dojít. Výklad, z něž vychází žalobce, tedy že se tak musí stát ještě přede dnem, na který by připadl konec (neprodloužené) lhůty pro stanovení daně, by naopak zcela popřel smysl daného ustanovení, protože oznámení rozhodnutí o stanovení daně je samostatným důvodem pro prodloužení uvedené lhůty [viz § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Smyslem podmínky, podle níž musí výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu vést k doměření daně, je zabránit tomu, aby si správce daně prodloužil běh lhůty pro stanovení daně formálním (účelovým) vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21). K ničemu takovému ale v posuzovaném případě nedošlo.
17. Krajský soud dále neshledal důvodnou námitku, podle níž posouzení běhu lhůty pro stanovení daně představovalo předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu, o níž měl správce daně vydat rozhodnutí podle § 101 daňového řádu. Posouzením otázky, zda (ne)došlo k prekluzi práva stanovit daň, správce daně daňovému subjektu neukládá žádnou povinnost ani nepřiznává práva, stejně tak se nejedná o prohlášení práva či povinnosti stanovené zákonem, ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Dostatečnou reakcí správce daně na pochybnosti žalobce o tom, zda již neuplynula lhůta pro stanovení daně, tedy bylo zaslání stanoviska, v němž se správce daně k dané otázce vyjádřil.
18. Správce daně nepochybil ani tím, že poté, co žalobce nevyhověl jeho výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, doměřil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit „na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.“ Podle § 143 odst. 3 téhož zákona přitom „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ V § 145 odst. 2 daňového řádu je pak stanoveno, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
19. Citovaná ustanovení daňového řádu jsou vskutku formulována způsobem, který může na první pohled vyvolat dojem, že nesplnění výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu bude mít za následek buď doměření daně za použití pomůcek, anebo zahájení daňové kontroly a doměření daně dokazováním. Takový výklad by však byl dle názoru krajského soudu příliš omezující. Za podstatné považuje, aby správce daně svým

postupem nezbavil daňový subjekt jeho práva polemizovat se zjištěními správce daně, vyjádřit se k nim, předkládat svá vlastní tvrzení a navrhopat důkazy na jejich podporu (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36). Žalobce ale nebyl v nynějším případě nijak zkrácen na svém právu polemizovat se zjištěními správce daně. Krajský soud je zároveň názoru, že nebylo nezbytně nutné, aby se tak dělo v rámci daňové kontroly. Není zřejmé, k čemu by v dané věci bylo zahájení daňové kontroly (jakožto nejvíce formalizovaného a zároveň pro daňový subjekt nejvíce zatěžujícího postupu při správě daní), jestliže správce daně již měl ve spisovém materiálu k dispozici dostatek důkazních prostředků pro doměření daně dokazováním a žalobce měl výhrady pouze vůči posouzení běhu lhůty pro stanovení daně. Ostatně k obdobnému závěru krajský soud dospěl také v rozsudku ze dne 12. 9. 2017, č. j. 31 Af 11/2016 – 53, přičemž jeho závěry vyslovené v dané věci následně aproboval také Nejvyšší správní soud (rozsudkem ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 – 31).

20. Ve vztahu k námitce, podle níž měla být daň doměřena podle pomůcek, krajský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že daň lze stanovit podle pomůcek pouze v případě, že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Taková situace však v posuzované věci nenastala (v podrobnostech viz str. 6-7 napadeného rozhodnutí).

V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
22. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 27. listopadu 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu