



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Správa pohledávek OKD, a. s.**
sídlem Stonavská 2179, 735 06 Karviná-Doly
zastoupen daňovým poradcem Ing. J. Č.
proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 38277/15/5200-11434-706502 ze dne 15. 12. 2015, ve věci daně z příjmů

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 38277/15/5200-11434-706502, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 11. 7. 2014, č. j. 150781/14/4032-07001-807620, kterým bylo rozhodnuto o vyměření daně z příjmů ve výši 501 104 347 Kč.
2. Žalobce v podané žalobě namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil časový okamžik, od kterého by se měly náklady vynaložené v souvislosti s pořízením hmotného majetku, v tomto případě důlního díla v lokalitě Karviná - Staré Město a Výhoda, zahrnovat do pořizovací ceny hmotného majetku. Žalovaný postupoval nesprávně, když do pořizovací ceny hmotného majetku zahrnul i částky 137 346 632,69 Kč a 287 650 Kč, které byly vynaloženy v souvislosti s náhradami důlních škod a na vypracování finální verze Oznámení E.I.A. na záměr „Pokračování v hornické činnosti OKD, a.s., Dolu Karviná na závodě ČSA na období 2015-2035“, což se následně promítlo i do výše daňové povinnosti žalobce na dani z příjmů a to ve formě jejího zvýšení o 26 150 460 Kč. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nepostupoval správně, když nezohlednil, že o realizaci předmětného projektu rozhodlo představenstvo žalobce na jednání dne 14. 9. 2012, kdy bylo určeno počáteční datum realizace projektu na 1. 7. 2012 a nikoliv na 14. 11. 2011, jak tvrdí žalovaný. Datum 14. 11. 2011, které žalovaný považuje za rozhodné pro výpočet pořizovací ceny hmotného majetku, odporuje žalobcem předloženým zápisům z jednání představenstva, ze kterých vyplývá, že v tomto období vůbec představenstvo nejednalo a tedy ani nemohlo schválit rozhodnutí o realizaci projektu, což žalobce dokládá zápisem ze 46. schůze představenstva ze dne 14. 9. 2012. K podložení svých tvrzení žalobce dále připojuje stanovisko auditora KPMG Česká republika Audit s. r. o., ve které se auditor vyjadřuje k vedení účetnictví žalobce tak, že toto je v pořádku. Žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí z výše uvedených důvodů zrušil a uložil žalovanému povinnost uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení.
3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 25. 9. 2017 stručně shrnuje dosavadní průběh správního řízení a k námitce žalobce uvádí následující: Z postupu žalobce dle žalovaného jasně vyplývá, že pořizování předmětné investice bylo zahájeno před tím, než o dané věci rozhodovalo představenstvo a datum tímto rozhodnutím určené není pro posouzení faktické realizace podstatné. Jako relevantní pro posouzení skutečného okamžiku počátku pořizování hmotného majetku uvádí žalovaný skutečnost, že žalobce v souvislosti s předpokládanou těžbou již v předstihu čerpal rezervy na důlní škody a ve zbytku odkazuje na zákon č. 44/1998 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (dále jen „horní zákon“), zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „Vyhláška“) a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Závěrem svého vyjádření žalovaný v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

4. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Dne 31. 7. 2013 byl u žalobce na základě výzvy č. j. 346825/13/4032-07001-800548 zahájen postup k odstranění pochybností ohledně pravdivosti skutečností uvedených v příznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012. Vzhledem k tomu, že uvedené opatření nevedlo k odstranění pochybností, byl dne 11. 7. 2014 vydán platební výměr č. j. 150781/14/4032-07001-807620, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů ve výši 501 104 347 Kč, jelikož bylo zjištěno, že žalobce nesprávně uplatnil částky 137 346 632,69 Kč a 287 650 Kč, které byly vynaloženy v souvislosti s náhradami důlních škod a na vypracování finální verze Oznámení E.I.A. na záměr „Pokračování v hornické činnosti OKD, a. s., Dolu Karviná na závodě ČSA na období 2015-2035“, jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž tyto měly namísto toho být řádně zahrnuty do ceny pořizovaného hmotného majetku, což se následně promítlo i do výše daňové povinnosti žalobce na dani z příjmů a to ve formě jejího zvýšení o 26 150 460 Kč. Žalobce podal dne 11. 8. 2014 proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém brojlil proti rozhodnutí prvostupňového správce daně, jelikož tento nesprávně určil okamžik rozhodný pro stanovení ceny pořizovaného hmotného majetku a rovněž nesprávně posoudil jím zvolenou metodu účtování čerpání a tvorby rezerv na vypořádání důlních škod. Dne 15. 12. 2015 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 38277/15/5200-11434-706502, kterým zamítl odvolání žalobce. I přes to, že žalovaný částečně přisvědčil žalobci ve věci čerpání a tvorby rezerv na vypořádání důlních škod, odvolání zamítl, jelikož tato dílčí skutečnost neměla vliv na celkovou výši vyměřené daně. V otázce posouzení rozhodného okamžiku pro určení ceny hmotného majetku se neztotožnil s argumentací, kterou žalobce uvedl v odvolání a komplexně se vypořádal s otázkou souvislosti nákladů vynaložených před rozhodnutím představenstva žalobce a výsledným pořízením hmotného majetku, kdy dospěl k názoru shodnému se správcem daně prvního stupně a tedy, že okamžikem, od kterého se začalo uskutečňovat pořizování hmotného majetku - důlního díla v lokalitě Karviná - Staré Město a Výhoda, je uzavření dohody se zpracovatelem Oznámení záměru o hodnocení vlivů na životní prostředí. Toto rozhodnutí dne 12. 2. 2016 napadl žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobou na přezkum rozhodnutí správního orgánu.
5. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
7. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
8. Podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

9. Podle § 7 odst. 1 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.
10. Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZoÚ se hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností oceňuje pořizovacími cenami. Podle odst. 5 téhož ustanovení se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.
11. Podle § 47 odst. 1 písm. a) Vyhlášky je součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce. Podle písm. d) téhož ustanovení jsou součástí rovněž náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou.
12. Krajský soud dospěl k názoru, že námitka žalobce, že jako výdaje na pořízení hmotného majetku měly být v daném případě účtovány výdaje vynaložené od 1. 7. 2012, což bylo schváleno rozhodnutím představenstva žalobce ze dne 14. 9. 2012, není důvodná.
13. Výše zmíněným platebním výměrem č. j. 150781/14/4032-07001-807620 byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 501 104 347 Kč, přičemž oproti dani tvrzené žalobcem došlo takto k navýšení daňové povinnosti o 26 150 390 Kč, jelikož dle žalovaného žalobce neoprávněně uplatnil v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů částku 137 634 282,69 Kč, která sestávala z částky 137 346 632,69 Kč použité na náhradu důlních škod a částky 287 650 Kč, představující náklady na vypracování finální verze oznámení E.I.A. na záměr „Pokračování v hornické činnosti OKD, a.s., Dolu Karviná na závodě ČSA na období 2015-2035“.
14. Předmětem správního a následně i soudního přezkumu tedy zůstává, zda-li mezi výše uvedenými náklady existuje natolik intenzivní souvislost (jako nákladů „s pořízením souvisejících“), aby bylo možno je zahrnout do ceny hmotného majetku ve smyslu § 25 ZoÚ a § 47 vyhlášky. Z bodu 10.1 předloženého zápisu ze 46. zasedání představenstva žalobce ze dne 14. 9. 2012 konkrétně vyplývá, že v době rozhodování představenstva žalobce bylo „v rámci výrobní porady schváleno 144 případů výkupů v celkové hodnotě zhruba 677 milionů Kč, z nichž 63 případů v hodnotě 375 milionů Kč již bylo ošetřeno smluvně a vykoupěno v souladu s plánem na rok 2012. Počet schválených výkupů představuje téměř 78% celkového počtu žádostí, které společnost obdržela od data oznámení veřejného záměru, tj. března 2012.“. Je tedy patrné, že žalobce uskutečňoval nákupy nemovitostí či alespoň smluvní zajištění budoucího vypořádání již před 1. 7. 2012, což ani sám nerozporuje. Uvádí však, že až v okamžiku rozhodování zastupitelstva byla situace ohledně budoucí realizovatelnosti a komerční úspěšnosti investice natolik známá, že bylo možno kvalifikovaně rozhodnout o její realizaci a proto bylo datum zahrnutí následných nákladů do ceny hmotného majetku stanoveno až na 1. 7. 2012. Konkrétně v bodě 32 podané žaloby uvádí, že dne 14. 9. 2012 vyjádřilo jeho představenstvo souhlas s realizací projektu, jelikož skutečnosti tehdy nasvědčovaly tomu, že projekt by mohl být proveditelný a komerčně úspěšný a dále v bodě 33 „(...)zásadní pro způsob účtování je přijetí rozhodnutí o

zahájení investice učiněné na základě vyhodnocení míry rizika a jeho přijatelnosti v souladu se zásadou péče řádného hospodáře.“ K problematice finální realizovatelnosti či nerealizovatelnosti již započatých investic (potenciálně tzv. „zmařených investic“) se již vyjadřoval NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, když řekl „(...)Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevýhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.“

15. Okamžik, od kdy jsou náklady zahrnovány do ceny hmotného majetku a do kdy jsou naopak běžnými provozními náklady, není v zákoně pevně vytyčen. Určité vodítko v tomto může poskytnout již žalobcem zmiňovaná interpretace Národní účetní rady I-5 (dále jen „Interpretace“), která se předmětnou problematikou zabývá. Obsahuje demonstrativní výčet běžných provozních nákladů, které vznikají ještě před tím, než nastane rozhodný okamžik pro zahrnutí budoucích nákladů do ceny hmotného majetku, kdy do těchto nákladů řadí marketing, průzkum trhu, výběrová řízení, náklady na vyřazení stavby atp. Byť se v případě Interpretace nejedná o pramen práva, jeho vypovídací hodnota v oblasti účetní praxe není zanedbatelná. Z výše uvedeného výčtu lze usuzovat, že obecně existují náklady, které se i přes svou nespornou vazbu k případně pořízenému hmotnému majetku považují za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť tato vazba je poměrně volná. Naproti tomu mezi takovéto položky zcela určitě nelze zařadit náhradu důlních škod ve formě výkupů dotčených nemovitostí a to již vzhledem ke své nepoměrně vyšší nákladnosti a právní závaznosti, kdy tímto jednáním přímo dochází k převodu vlastnického práva k nemovitostem na žalobce a nelze jej tedy v žádném případě považovat za jakousi formu průzkumu trhu, který by šlo v daném případě realizovat např. za použití jiných soukromoprávních institutů. Rovněž i výše zmiňovaná ustanovení Vyhlášky do ceny dlouhodobého majetku zahrnují mimo jiné i náhrady za omezení vlastnických práv. K otázce zahrnutí nákladů na vypracování Oznámení E.I.A. Krajský soud přisvědčuje žalovanému i prvostupňovému správci daně, že náklady na vyhotovení Oznámení lze podřadit pod § 47 odst. 1 písm. a) Vyhlášky, z čehož vyplývá, že jejich zahrnutí do ceny hmotného majetku bylo v souladu se zákonem.
16. Co se týče argumentace žalobce, že z důkazů předložených ve správním řízení vyplývá, že o rozhodnutí zahrnout náklady související s předmětnou investicí do ceny hmotného majetku rozhodlo představenstvo žalobce až 14. 9. 2012, a to k datu 1. 7. 2012, Krajský soud uvádí následující: Daňová řízení jsou obecně ovládána zásadou tzv. „materiální pravdy“, vyjádřené v § 8 odst. 3 d. ř., který stanoví „Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ K tomu je třeba odkázat i na § 7 odst. 1 ZoÚ, který říká „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“.

Z výše uvedeného vyplývá, že určování rozhodného okamžiku pro určení ceny hmotného majetku je do značné míry v rukou daňových subjektů. V tomto konkrétním případě nelze však připustit, že by v rámci daňové optimalizace bylo možno rozhodný okamžik vázat toliko na rozhodnutí představenstva žalobce a to bez jakékoliv faktické vazby na uskutečňování předmětné investice, která dle zjištění správce daně započala mnohem dříve, což by ve svém výsledku vedlo k nepřesnému obrazu účetnictví žalobce a tedy k rozporu s § 7 odst. 1 ZoÚ. Argument, že ve věci mělo rozhodovat pouze představenstvo žalobce a nikdo jiný k tomuto nebyl oprávněn, je ve věci bez právního významu, neboť ani sám žalobce nepopírá, že výše uvedená činnost byla prováděna. Není poté podstatné, kdo přesně vydal rozhodnutí k jejímu zahájení, jak bylo označeno a v jaké formě bylo učiněno, podstatné je pouze to, že bylo fakticky realizováno. Jinými slovy, žalobce určuje rozhodný okamžik ve vazbě na konkrétní investiční postupy, nemůže si stanovit naprosto arbitrární datum, jako se stalo v tomto případě, kdy ostatně ani nebylo tvrzeno ani ze spisu neplyne, že by průběh investic před a po 1. 7. 2012 doznal nějaké kvalitativní změny. Pokud žalobce zahájil masivní investiční činnost, spočívající zejména ve výkupu pozemků, aniž o tom rozhodlo jeho představenstvo, jedná se nanejvýš o vnitropodnikový problém, není však pochyb o tom, že právní jednání, kterým byly investice pořizovány, žalobce zavazovalo.

17. Vzhledem k tomu, že žalobní námitka, kterou žalobce v žalobě uvedl, není důvodná, soud žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
18. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v souvislosti s tímto řízením podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 29. srpna 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu