



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **HORPEX s.r.o., v likvidaci**
sídlem Biskupský dvůr 2095/8, 110 00 Praha 1 – Nové Město
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18.12.2015 č.j. 44322/15/5200-11431-706871 a č.j. 44336/15/5200-11431-706871, ve věci daní z příjmů právnických osob

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44322/15/5200-11431-706871 a č. j. 44336/15/5200-11431-706871 ve věci daní z příjmů právnických osob, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 17. 10. 2014 č. j. 2878954/14/3205-05302-808409 a č. j. 2879000068/14/3205 - 05302-809400, jimiž byly žalobci doměřeny daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011.
2. V podané žalobě žalobce nejprve uvedl, že pokud by na základě podané žaloby bylo zrušeno první z napadených rozhodnutí, tj. rozhodnutí č. j. 44322/15/5210-11431-706871, znamenalo by to automaticky důvod pro zrušení druhého z napadených rozhodnutí č. j. 44336/15/5200-11431-706871. Ve vztahu k prvnímu z napadených rozhodnutí pak žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalovaný neměl z daňových dokladů roku 2010 vyloučit částky ve výši 9 296 111 Kč a 76 469 Kč, protože se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Žalobce se domnívá, že správce daně neopřel své pochybnosti o žádné důkazy, které by žalobce mohl svými důkazy vyvrátit.
 - 2) Žalovaný věděl o závazku ve výši 367 362,61 EUR a při zkoumání cizoměnových závazků a cizoměnových pohledávek nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně.
 - 3) Žalobce napadá neprojednání zprávy o daňové kontrole a její zaslání do datové schránky zástupce žalobce, k čemuž dle jeho názoru správce daně neměl důvod.
3. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v projednávaném případě je pro posouzení věci rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda určitý náklad prokazatelně vznikl, zda se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zda v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Žalovaný s odkazem na ustanovení § 92

odst. 3 a odst. 4 daňového řádu v návaznosti na ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu zdůraznil, že je to právě žalobce, který prokazuje veškeré skutečnosti, jež je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z uvedeného vyplývá, že žalobce nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese břemeno důkazní. Žalovaný přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a to například rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. V projednávaném případě se smluvní strany v rámcové smlouvě o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007 dohodly, že žalobce jako postupitel bude získávat a nabývat pohledávky za společností VIHORLAT jako dlužníkem a tyto pohledávky bude postupovat společnosti TRIGACOM jako postupníkovi. Následně k datu 20. 4. 2010 došlo k uzavření dohody o odstoupení od rámcové smlouvy a postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007 z důvodu nesplnění povinnosti postupníka uhradit mimořádnou odměnu a současně postupitel nedodržel minimální výši celkového objemu postoupených pohledávek. Postupitel se tak měl stát opětovným majitelem a vlastníkem v příloze specifikovaných pohledávek, přičemž měl vrátit postupníkovi uhrazenou kupní cenu v celkové výši 676 618,96 EUR. Dále bylo ujednáno, že postupník přeúčtuje náklady, které měl v době držení postoupených pohledávek s jejich uplatňováním ve výši 367 362, 61 EUR postupiteli, který je povinen tyto uhradit postupníkovi do 30 dnů od podpisu dané dohody. V rámci daňové kontroly správce daně požadoval prokázání částky ve výši 9 296 110, 85 Kč zaúčtované na stranu MD Účtu 518 041 (účetní zápis - doklad číslo 290000009 ze dne 30. 4. 2010) a uplatněné jako daňově účinný náklad. Žalobce uvedl, že se jedná o přepočtení uplatněného nároku společnosti TRIGACOM ve výši 367 362, 61 EUR dle aktuálního kursu ČNB k datu 20. 4. 2010. Žalobce předložil přílohu číslo 1 Dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek, ve které byly vyčísleny náklady společnosti TRIGACOM při uplatnění vrácených pohledávek, a následně dokument označený jako „odsouhlasení nákladových položek“ s obsahově stejnými položkami jako příloze číslo 1 a fotokopii „platobného rozkazu 12Rob/142/2007“, fotokopii faktury číslo 3001/2008, fotokopii „platobného rozkazu 12Rob/142/2007“. Správce daně provedl vyhodnocení předložených dokumentů s tím, že uvedené podklady neodpovídaly po věcné stránce, jelikož nebyly přiřaditelné k pohledávkám v předloženém seznamu vrácených pohledávek. Dále měl správce daně za to, že z titulu charakteru daných položek se jednalo o pohledávky po právu přiznané soudem věřiteli (společnosti TRIGACOM) uložené dlužníkovi k zaplacení. Zástupce žalobce posléze popřel platnost předloženého dokumentu „k odsouhlasení nákladových položek“ a uvedl, že nákladová položka byla stanovena dohodou smluvních stran.

4. Žalovaný připouští, že v rovině práva soukromého v oblasti obchodních závazkových vztahů, tedy na základě široké smluvní volnosti, záleží výhradně na rozhodnutí žalobce, jak upraví své smluvní vztahy. Pokud však zúčtuje daňový subjekt danou částku do daňově účinných nákladů, tedy s ovlivněním výše základu daně a daně, pak vstupuje do roviny práva veřejného, a je povinen podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
5. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný uvedl, že předložené dokumenty (odsouhlasení nákladových položek, včetně souvisejících listin) samy o sobě neprokazují tvrzení žalobce, navíc za situace, kdy je žalobce označil za neplatné a žádné jiné důkazy již nepředložil. Žalobce měl povinnost prokázat, zda skutečně vynaložil tvrzený výdaj, v jaké výši a za co

jej vynaložil, s tím, že mu bylo po celou dobu daňového řízení umožněno tyto skutečnosti prokázat. Žalobce však setrval pouze v rovině tvrzení. Žalovaný má za to, že ani úhrada peněžní částky není důkazním prostředkem. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech uvedeno.

6. Ke druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že tato je formulována zcela obecně a není z ní jednoznačně patrné, jaké cizoměnové závazky a cizoměnové pohledávky má žalobce na mysli. Dále uvedl, že žalobce tuto námitku nevznnesl v průběhu odvolacího řízení, ani v průběhu daňového řízení.
7. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v daném případě došlo k naplnění předpokladů uvedených v ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, jelikož jednání zástupce žalobce v souvislosti se snahou o projednání zprávy o daňové kontrole vykazovalo znaky soustavnosti a nemělo ojedinělý charakter. Zástupce žalobce na opakovaně prováděné úkony správce daně nereagoval, nebo reagoval formou podaných stížností dle ustanovení § 261 daňového řádu či formou žádostí o posunutí termínu. Ani v jednom případě nebyl učiněn ze strany zástupce žalobce návrh přijatelného termínu. Dále žalovaný uvedl, že opakované prodlužování lhůty v daňovém řízení je nutno vnímat jako zcela výjimečný postup, který musí být odůvodněn mimořádně naléhavými důvody. Správce daně proto musí důvodnost každé žádosti o prodloužení lhůty pečlivě posoudit a zkoumat, zda žadatel svou žádostí nesleduje pouze bezdůvodné pozdržení či účel prodlužování daňového řízení a tím zmaření pravomocného vyměření daně ve lhůtě dané ustanovením § 148 daňového řádu.
8. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., správního řádu soudního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.).
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla správcem daně provedena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, která byla zahájena dne 28. 1. 2013 (viz protokol č. j. 63530/13/3205-05401-800764). Na základě provedené daňové kontroly byl žalobci zvýšen základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 o částku 9 372 580 Kč, tím byla zrušena daňová ztráta daně z příjmu právnických osob ve výši 7 571 564 Kč a doměřena daň z příjmu právnických osob v celkové výši 342 190 Kč. Žalobce k uvedenému případu prvotně doložil fotokopii Rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007, fotokopii Dodatku číslo 1 k rámcové smlouvě o postupování pohledávek ze dne 5. 12. 2008, fotokopii Dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 20. 4. 2010 a fotokopii Dodatku číslo 1 dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 22. 4. 2010. Podle předložené rámcové smlouvy měla společnost TRIGACOM zájem nabývat pohledávky za společností VIHORLAT s. r. o., se sídlem Strojárská 20, Snina, 069 23, IČ mezerám 36475319 (dále jen „VIHORLAT“) jako dlužníkem a žalobce měl prohlásit, že je schopen a ochoten získat a nabývat pohledávky za dlužníkem a že se zavazuje do budoucna postupovat společností TRIGACOM jako postupníkovi tyto nabyté pohledávky. Dodatkem rámcové smlouvy o postupování pohledávek za data 5. 12. 2008, měla být žalobci jako postupiteli přiznána mimořádná odměna ve výši 5 % z nominální hodnoty postupovaných pohledávek převyšujících

nominální hodnotu všech postoupených pohledávek 30 000 000 Sk za podmínky, že v termínu do 31. 12. 2009 budou postupníkovi postoupeny pohledávky v nominální hodnotě nejméně 30 000 000 Sk. Odsouhlasení stavu postoupených pohledávek mělo být provedeno k datu 30. 1. 2010 s tím, že mělo být povinností postupníka vyplatit postupiteli mimořádnou odměnu do 15. 2. 2010. V případě porušení povinnosti vyplatit sjednanou mimořádnou odměnou mělo postupiteli náležet právo odstoupit od všech či některých (dle jeho volby) smluv o postoupení pohledávek a pohledávky měly přejít zpět na postupitele. Uvedeným dodatkem byla dále sjednána minimální celková výše nominální hodnoty postoupených pohledávek, kdy se postupitel zavázal postoupit na postupníka do 31. 12. 2009 pohledávky v nominální výši nejméně 40 000 000 Sk. K datu 20. 4. 2010 byla mezi společnostmi TRIGACOM a žalobcem uzavřena Dohoda o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007. Z obsahu předmětné dohody vyplývá, že na základě dané rámcové smlouvy měl žalobce postoupit TRIGACOM pohledávky za dlužníkem VIHORLAT dle přiloženého seznamu. Z důvodu, kdy postupník nesplnil povinnost uhradit mimořádnou odměnou ve výši 5 % a současně postupitel nedodržel minimální výši celkového objemu postoupených pohledávek, se obě strany dohodly na odstoupení od uvedené rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007. Postupitel (žalobce) se tak měl stát opětovným majitelem a vlastníkem v příloze specifikovaných pohledávek. Z tohoto titulu měl postupitel vrátit postupníkovi uhrazenou kupní cenu v celkové výši 676 618, 96 EUR. Dále bylo ujednáno, že jelikož měl postupník v době držení postoupených pohledávek náklady s jejich uplatňování, zejména s úhradou soudních poplatků za podané žaloby, podané exekuce, náklady právního zastoupení a podobně, postupník tyto náklady ve výši 367 362,61 EUR přeúčtuje postupiteli, který je povinen tyto uhradit postupníkovi do 30 dnů od podpisu dané dohody. Přílohou číslo 1 Dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek byl seznam vrácených pohledávek. Jednalo se o tabulkově zpracovaný seznam v podobě sloupců a řádků, jehož obsahem bylo datum prodeje na TRIGACOM, jmenné i číselné označení pohledávky, nominální výše pohledávky ve slovenských korunách i eurech, úrok z prodlení v eurech, soudní poplatky v eurech, pohledávky celkem v eurech, kupní cena od žalobce v eurech, kupní cena od žalobce v Kč. Seznam pohledávek byl dále členěn do tří bloků - pohledávky spadající pod platební rozkaz 15Rob/136/2000, pohledávky příslušející pod platební rozkaz 12 Rob/142/2007 a pohledávky odkoupené již s rozhodnutými žalobami anebo v exekuci. Každý z bloků byl v seznamu vyčíslen v součtu pohledávek v nominální hodnotě v eurech, v kupní ceně v eurech celkem a kupní ceně v Kč celkem. V závěru byl v seznamu uveden souhrn vrácených pohledávek, jež měly činit v nominální hodnotě celkem 1 228 107,54 EUR, kdy kupní cena byla tvořena částkami 646 759,37 EUR a 755 597 Kč.

10. Dne 28. 8. 2013 proběhlo jednání se statutárním orgánem žalobce jednatelkou Š. H. za přítomnosti zplnomocněného zástupce L. P. za účelem poskytnutí doplňujících informací (protokol č. j. 2050854/13/3205-05401-800764). Jednatelka na převážnou část dotazů správce daně nebyla schopna odpovědět (na dotazované skutečnosti si nevzpomínala či jí nebyly známy, odkazovala se na L. P.). Pan P. doplnil, že bylo doloženo vyúčtování vypočítané účetní firmou, která prováděla daným společnostem - žalobci a TRIGACOM - účetnictví (Ing. T.), v němž byly podchyceny soudní poplatky za exekuce, za podané žaloby, kdy například jedna žaloba stála na soudním poplatku 1 000 000 Sk. Všechny tyto náklady byly sečteny a předloženy k proplacení společně s vrácenými pohledávkami. Správce daně na toto reagoval výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2013, č. j.

1810550/13/3205 - 05401 - 800764, kterou požadoval doložit a prokázat jednak oprávněnost zahrnutí částky 9 296 110,85 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jednak náklady související s danými pohledávkami (367 362,61 EUR). Na výzvu k prokázání skutečností reagoval zástupce žalobce při ústním jednání (viz protokol ze dne 6. 11. 2013, č. j. 2756992/13/3205-05401-800764), kdy mimo jiné uvedl, že právní podklad a existenci pohledávek je možné prokázat smlouvami o postoupení pohledávek od původních věřitelů společnosti žalobce. Dále, že existenci těchto pohledávek lze také prokázat jen odsouhlasením svého závazku společností VIHORLAT a rovněž pravomocnými rozsudky různých okresních soudů, kterými byla dlužníku uložena povinnost tyto pohledávky uhradit. Jelikož většinu soudních sporů vedla společnost TRIGACOM v době vlastnictví pohledávek, většina dokladů se nachází u této společnosti, případně u exekučních úřadů a žalobce vlastní pouze jejich kopie. V případě vrácení pohledávek společnosti TRIGACOM žalobci se nejednalo o součást kupní ceny nebo její navýšení. Kupní cena byla upřesněna na korunu či EUR ve výši, za kterou společnost TRIGACOM od žalobce pohledávky postupně koupila. Daná nákladová částka byla podchycena jednak v Dohodě o vrácení postoupených pohledávek a také v Odsouhlasení nákladových položek.

11. Dne 6. 11. 2013 proběhlo místní šetření, kdy zplnomocněný zástupce žalobce předložil k nahlédnutí soupis pohledávek k platebnímu rozkazu sp. zn. 12Rob/142/2007, soupis pohledávek odkoupených již s rozhodnutými žalobami anebo v exekuci, dále soupis pohledávek k platebnímu rozkazu sp. zn. 15Rob/136/2009, žádost o odsouhlasení stavu pohledávek ze dne 6. 4. 2000 a konečně žádost o odsouhlasení stavu pohledávek ze dne 7. 5. 2007, pouze strany 18 až 28. Dne 25. 11. 2013 proběhlo místní šetření, jež bylo zaznamenáno v protokolu č. j. 2831276/13/3205- 05401-800764. Zástupce žalobce uvedl, že žalobce má v držení evidenci o úhradě pohledávek, které byly postoupeny na společnost TRIGACOM a následně převzaty zpět žalobcem. V době vlastnictví předmětných pohledávek společnostmi TRIGACOM a žalobcem nedošlo k jejich, byť jen částečné, úhradě. Správce daně předané podklady a informace posoudil a vyhodnotil s tím, že nedošlo k popření reálného vzniku a existence předmětných pohledávek, avšak žalobce řádně neprokázal jednak správnost výše uplatněných nákladů evidovaných jako ostatní služby z dohody o odstoupení a dále oprávněnost zahrnutí předmětné částky do nákladů k dosažení, zajištění udržení zdanitelných příjmů. Za třetí neprokázal dodržení věcné a časové souvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Jako podklad účtovaných nákladových položek žalobce doložil platební rozkazy sp. zn. 12Rob/142/2007 a sp. zn. 15Rob/136/2009, určovací žalobu k rozdělení exekučního výtěžku sp. zn. Ex528/2007, fakturu č. 3001/2008 za smluvní odměny exekutora a doklady o hotových výdajích exekutora v úhrnné výši 90 143,07 EUR a podklady a zřízení záložního práva v částce 7459,06 EUR. Sumy jednotlivých dokladů sice daly v součtu uvedené nákladové položky, tedy celkově 367 362,61 EUR, nicméně předložené podklady nebyly dle kontroly provedené správcem daně odpovídající a zejména nebyly přiřaditelné k pohledávkám figurujícím v deklarovaném seznamu.
12. Zástupce žalobce reagoval vyjádřením ze dne 31. 12. 2013, které správce daně posoudil v rámci seznámení s výsledkem kontrolních zjištění (úřední záznam č. j. 985401/14/3205-05401- 808764). Správce daně zde dospěl k závěru, že v dané věci je rozhodné, zda žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP splnil podmínky pro odečtení předmětného nákladu v jím uplatněné a deklarované výši. Výsledek kontrolního zjištění spočívá v

neprokázání celkové zúčtované částky požadované obchodním partnerem, v neprokázání jejího charakteru, a v neprokázání věcné a časové souvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. V důsledku nesplnění důkazní povinnosti žalobce došlo k neoprávněnému snížení základu daně o 9 296 111 Kč. Zástupce daňového subjektu ve svém vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 13. 1. 2014 nejprve citoval pasáže z judikatury NSS a závěrem navrhl, aby náklady ve výši 9 296 111 Kč a ve výši 76 469 Kč byly uznány za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP za rok 2010. Správce daně setrval na svém stanovisku s tím, že zástupce daňového subjektu opírá svůj nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění o rozhodnutí soudu, která nejsou aplikovatelná na daný případ. Vzhledem k tomu, že žalobce správci daně v podaném vyjádření nedoložil žádné nové skutečnosti či důkazní prostředky dopadající na výsledek kontrolních zjištění, nedošlo tak ke změně a správce daně přistoupil k projednání a podpisu Zprávy o daňové kontrole.

13. Správce daně navrhl provést úkon dne 5. 6. 2014 v sídle územního pracoviště Bruntál v souvislosti s předpokládanou osobní účastí zástupce žalobce v jiné záležitosti. Sdělení ze dne 29. 5. 2014, č. j. 2129124/14/3205-05401-800764 doručené uplynutím lhůty k datu 8. 6. 2014 bylo ponecháno ze strany zástupce žalobce bez jakékoliv odezvy. Následně dne 11. 6. 2014 zaslal správce daně zástupci žalobce předvolání k ústnímu jednání na den 26. 6. 2014. Předvolání bylo doručeno do datové schránky daňového poradce žalobce dne 15. 6. 2014. Ten reagoval dne 25. 6. 2014 podáním stížnosti ve formě dvou samostatných podání. Správce daně posoudil podání částečně jako podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí, částečně jako stížnost proti nevhodnému chování úředních osob a částečně jako žádost o prodloužení lhůty. O stížnosti na vyloučení úředních osob Ing. R. Ž. a Ing. I. P. bylo rozhodnuto dne 16. 7. 2014, č. j. 2391104/14/3205-05400-803433, č. j. 2391182/14/3205-05400-803433 tak, že označené úřední osoby nejsou vyloučeny. O výsledku šetření stížnosti byl zástupce žalobce vyrozuměn dne 20. 7. 2014 (doručeno do datové schránky). Ve věci žádosti o prodloužení lhůty k předvolání správce daně daňovému subjektu sdělil, že další postup bude stanoven až v návaznosti na závěry nadřízeného orgánu. Jelikož nadřízený orgán podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí odložil, správce daně předvolal zástupce žalobce projednání a podpisu Zprávy o daňové kontrole na 20. 8. 2014 (doručeno dne 7. 8. 2014). V reakci na toto předvolání byla správci daně dne 19. 8. 2014 doručena omluva zástupce daňového subjektu z ústního jednání, kterou odůvodnil poruchou na vozidle, která nastala a souvisela s avizovanou účastí na výslechu svědka na Finančním úřadě hlavního města Prahy, který se měl konat dne 19. 8. 2014, ale který se pro nepřítomnost svědka neuskutečnil. Správce daně přestože neposoudil omluvu zástupce daňového subjektu jako důvodnou, předvolal jej k projednání Zprávy o daňové kontrole rozhodnutím ze dne 5. 9. 2014, č. j. 2694105/14/3205-05401-800764 na den 22. 9. 2014 v 10 hodin v sídle územního pracoviště v Bruntále. Předvolání bylo doručeno dne 12. 9. 2014. Zástupce žalobce reagoval dne 16. 9. 2014 stížností proti postupu při kontrole ve smyslu ustanovení § 261 daňového řádu. Zástupce žalobce se domáhal vyloučení úředních osob, jejichž jednání považoval za nevhodné a současně požádal o prodloužení lhůty z důvodu kolize s jednáním na územním pracovišti v Táboře, jak dokládal v příloze podání. Správce daně vyrozuměl zástupce žalobce písemností ze dne 17. 10. 2014, č. j. 2851915/14/3200-05401-800764, že stížnost není důvodná. K podané žádosti o prodloužení lhůty správce daně uvedl, že se nejednalo o žádost o prodloužení lhůty ve smyslu ustanovení § 36 daňového řádu, protože termín předvolání k projednání Zprávy o daňové kontrole nepředstavuje časový limit k provedení určitého úkonu na rozdíl od dřívější právní úpravy,

dle níž byla termínem projednání zprávy ohraničená lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Proto žádost nepodléhala vydání rozhodnutí dle ustanovení § 36 daňového řádu, ani nezakládá zákonnou fikci prodloužení lhůty dle ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu. Stanovení nového termínu projednání zprávy neshledal správce daně důvodným, zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že se žalobce bezdůvodně nedostavil již dne 20. 8. 2014 a že jeho zástupce je oprávněn využívat substitučního zmocnění dle daňového řádu. Navíc bylo zjištěno, že se zástupce daňového subjektu dne 22. 9. 2014 nezúčastnil jednání na územním pracovišti v Táboře, ačkoliv jím odůvodňoval neúčast na jednání na území pracovišti v Bruntále. Zpráva o daňové kontrole byla zaslána do datové schránky zástupce žalobce dne 17. 10. 2014 pod č. j. 2851949/14/3205 -05401-800764.

14. Podle ust. § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
15. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
16. Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
17. Podle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
18. K prvnímu žalobnímu bodu a tedy otázce přenesení důkazního břemene v rozporu s ust. § 92 odstavce 5 daňového řádu krajský soud uvádí následující. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS. Lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS uvedl, že „daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“
19. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. kromě již shora citovaných např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83 nebo ze dne

8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124). Žalovanému lze přisvědčit, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví.

20. V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážené a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může správce daně unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti, jak NSS dovozuje v rozsudcích sp. zn. 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 2/2007, bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
21. V posuzované věci žalobce prokazoval nárok na výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souvislosti s držením a uplatňováním pohledávek. Správce daně zpochybnil žalobcem uplatněné výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, když zjistil, že uvedené podklady neodpovídaly po věcné stránce, jelikož nebyly přiřaditelné k pohledávkám dle předloženého seznamu vrácených pohledávek. Žalovaný přitom zdůraznil, že účetní doklady jsou při prokazování uskutečnění nákladů prvotními důkazními prostředky, nicméně je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Žalovaný připustil, že v rovině práva soukromého, v oblasti obchodních závazkových vztahů, tedy na základě široké smluvní volnosti, záleží výhradně na rozhodnutí žalobce, jak upraví své smluvní vztahy. Pokud však jako daňový subjekt zúčtuje danou částku do daňově účinných nákladů, čímž ovlivní výši základu daně a daň pak vstupuje do roviny práva veřejného a je povinen prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný vyhodnotil, že předložené dokumenty (odsouhlasení nákladových položek, včetně souvisejících listin) samy o sobě neprokazují tvrzení žalobce, navíc za situace, kdy je žalobce označil za neplatné, a žádné jiné důkazy nepředložil. Žalobce měl povinnost prokázat, zda skutečně vynaložil tvrzený výdaj, v jaké výši a za co jej vynaložil, což mu bylo po celou dobu daňového řízení umožněno prokazovat. Žalobce však setrval pouze v rovině tvrzení. Žalovaný nepovažuje převod peněžních prostředků za důvod k uznání nákladu jako daňově uznatelného. Krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného, že žalobce daňově uznatelné náklady neprokázal, a to přesto, že mu bylo správcem daně jednoznačně vymezeno (výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2013), co má doložit a prokázat. Podklady předložené na výzvu žalobcem sice sumárně odpovídaly nákladovým položkám, nebyly však přiřaditelné k pohledávkám uvedeným v seznamu pohledávek, což soud ověřil namátkově kontrolou pohledávek v nominální hodnotě, kdy některé z nich neodpovídaly žádné z nominálních hodnot uvedených v platebních rozkazech. Žalobce sám v tomto směru žádná tvrzení vysvětlující nesoulad zjištěný již správcem daně v žalobě

ani v daňovém řízení neuvedl. V daňovém řízení dokonce na nesrovnalosti zjištěné správcem daně reagoval popřením platnosti seznamu pohledávek a jiné důkazní prostředky či tvrzení již neuplatnil. Pochybnosti správce daně tak nebyly vyvráceny.

22. Ve druhém žalobním bodě žalobce uvedl, že žalovaný v souvislosti se závazkem ve výši 367 362,61 EUR a při zkoumání cizoměnových závazků a cizoměnových pohledávek nezohlednil, že nerealizované kursové rozdíly se nezahrnují do základu daně. Krajský soud má předně za to, že uvedené žalobní tvrzení je formulováno zcela obecně, takže není dostatečně zřejmé, jaké cizoměnové závazky a cizoměnové pohledávky má žalobce na mysli. Uvedený žalobní bod nenavazuje ani na žádnou odvolací námitku, když je v podané žalobě formulován poprvé. Pro naprostou neurčitost tvrzení není tento žalobní bod způsobilý k soudnímu přezkumu. Pro úplnost krajský soud uvádí, že s ohledem na argumentaci uvedenou k vypořádání prvního žalobního bodu, je otázka posouzení kursových rozdílů bez právního významu.
23. Ani třetí žalobní bod krajský soud důvodným neshledal, když se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že jednání žalobce, resp. jeho daňového poradce lze označit za vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole. Obsahem správních spisů (odst. 13 tohoto rozsudku) má krajský soud za prokázané, že správce daně učinil celou řadu úkonů směřujících k realizaci projednání a podpisu Zprávy o daňové kontrole, a to v časovém intervalu od května do října 2014. Zástupce žalobce nejprve nereagoval, poté se opakovaně omlouval a žádal o prodloužení lhůty, přičemž důvody omluv byly většinou nedůvěryhodné. Opakovaně také podával stížnosti na postup správce daně a podal také námitku podjatosti. Všemi těmito podáními byl správce daně povinen se zabývat. S ohledem na ust. 261 odst. 4 a 6 daňového řádu nelze daňovou kontrolu ukončit, pokud je v běhu vyřizování stížnosti daňového subjektu proti nevhodnému chování úředních osob nebo postupu správce daně, čehož si zástupce žalobce jako profesionální poskytovatel daňového poradenství musel být vědom. Jakkoliv se výslovně neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, jeho postup byl po celou dobu obstrukčního charakteru, neboť neustále oddaloval konečné projednání zprávy o daňové kontrole. Na základně obsahu správního spisu detailně dokumentujícího úkony správce i úkony zástupce žalobce v tomto rozhodném období, dospěl krajský soud k závěru, že postup správce daně podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu byl zcela adekvátní dosavadnímu průběhu projednání zprávy o daňové kontrole, jelikož jednání zástupce žalobce vykazovalo znaky soustavnosti a nemělo pouze ojedinělý charakter. Ani v jednom případě zástupce žalobce neučinil návrh jemu přijatelného termínu projednání. Celkově jednání zástupce žalobce vyznívalo obstrukčně a účelově.
24. Pro úplnost považuje soud za vhodné vyjádřit se k části žaloby na str. 3-8, kde žalobce cituje judikaturu NSS vztahující se k uznatelnosti výdajů, které přinesou příjem až ve zdaňovacím období pozdějším, než je to, v němž byly vynaloženy. Lze předpokládat, že žalobce tím směřuje proti závěrům žalovaného, že se žalobci nepodařilo prokázat dodržení věcné a časové souvislosti vynaložených nákladů s kontrolovaným zdaňovacím obdobím, o čemž svědčí zejména odst. 2 na str. 6 žaloby. Žalobce však tuto otázku nastiňuje pouze v náznaku. Sice obšírně cituje dostupnou judikaturu, ale neuvádí již její konkrétní dopad na posuzovaný případ, nezmiňuje ani, zda, jakým způsobem a ve kterém zdaňovacím období

se příjem ze sporných nákladů projevil či jiné konkrétní skutečnosti. Krajský soud proto dospěl k závěru, že takto vágně nastíněný rámec soudního přezkumu je zcela neuchopitelný, nepředstavuje kvalifikovaný žalobní bod ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. a nelze se jím proto zabývat.

25. Vzhledem k tomu, že žaloba není důvodná, krajský soud ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.
26. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; plně procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu soudního spisu žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 17. května 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu