



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **QATROSYSTEM, spol. s r.o.**, se sídlem Kyjovská 3578, Havlíčkův Brod, zastoupený Moore Stephens s.r.o., se sídlem Nádražní 23, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478,

### t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478, a rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, územního pracoviště v Havlíčkově Brodě, ze dne 10.11.2014, č.j. 1602535/14/2903-50522-708979, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám Moore Stephens s.r.o., se sídlem Nádražní 23, Praha, ve výši 23 570 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

### O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2015, č.j. 36514/15/5200-11435-706478, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro kraj

Vysočina, územního pracoviště v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“), ze dne 10.11.2014, č.j. 1602535/14/2903-50522-708979, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 vyšší o částku 1 052 030 Kč; současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 210 406 Kč.

### I. Podstata věci

Důvodem pro doměření daně bylo neuznání daňového výdaje ve formě rezervy ve výši 5 537 210 Kč, neboť na jednom z bankovních účtů žalobce (účet č. 107-11743330267/0100) určeného dle tvrzení žalobce pro tvorbu rezervy ve výši 5 537 210 Kč na opravu hmotného majetku dle inventární karty č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod žalobce prováděl v období od 1.1.2014 do 31.8.2014 i bankovní operace sloužící k běžné provozní činnosti (zpráva o daňové kontrole ze dne 10.11.2014, č.j. 1593031/14/2903-05402-603332).

V průběhu odvolacího řízení žalovaný dále závěry prvostupňového správce daně doplnil na základě poznatků z místního šetření ze dne 13.1.2015 provedeného v rámci odvolacího řízení tak, že v případě hmotného majetku dle inventární karty č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod se jednalo o soubor nemovitých věcí, čemuž odpovídal i žalobcem předložený položkový rozpočet k inventárnímu číslu majetku č. 43. Za soubor majetku pro účely daně z příjmů a tvorby rezerv lze podle žalovaného považovat pouze soubor movitých věcí, což žalovaný opřel o § 26 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalovaný proto dospěl závěru, že výdaj ve výši 5 537 210 Kč nebyl uplatněn v souladu s podmínkami vymezenými zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu (dále jen „zákon o rezervách“), a zákonem o daních z příjmů.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

### II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že správce daně nezákonně zahájil daňovou kontrolu, když žalobce nejprve nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobce poukazuje na to, že před zahájením daňové kontroly správce daně provedl na základě telefonického oznámení ze dne 14.8.2014 místní šetření, při kterém žalobce správci daně předal požadované podklady. Podle žalobce správce daně telefonicky žalobci sdělil, aby na místní šetření připravil veškeré dokumenty vztahující se k tvorbě rezerv za zdaňovací období roku 2013. Z tohoto místního šetření správce daně nese-psal úřední záznam. Žalobce tak namítá, že závěr žalovaného o tom, že správce daně nedisponoval dostatečnými informacemi pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemá oporu v důkazních prostředcích.

Žalobce má za to, že naplnil veškeré podmínky tvorby rezerv, včetně toho, že bankovní účty (ve formě spořicíh účtů) byly určeny výhradně pro ukládání prostředků rezerv a že stanovené peněžní prostředky byly na samostatný účet složeny nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Po celou dobu byly na předmětných účtech uloženy finanční prostředky ve výši odpovídající tvořené rezervě. Pohyby finančních prostředků, které byly na jednom z bankovních účtů pro tvorbu rezerv provedeny, nemají podle žalobce vliv na daňově uznatelnou tvorbu rezerv.

Žalobce dále namítá, že závěr žalovaného, že tvorba rezervy nebyla daňově uznatelná též z toho důvodu, že ji žalobce vytvořil k souboru nemovitého majetku, což zákon o daních z příjmů neumožňuje, je nepřezkoumatelný z důvodu absence odkazu žalovaného na konkrétní ustanovení a je též nesprávný.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný setrval na svých závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný s uplatněnými žalobními námitkami nesouhlasí, podle žalovaného nejsou námitky žalobce důvodné. Žalovaný zdůraznil, že již v napadeném rozhodnutí uvedl, že se správce daně dopustil pochybení, když o místním šetření provedeném před zahájením daňové kontroly nebyl sepsán protokol či úřední záznam. Podle žalovaného však tato skutečnost nemá vliv na zákonnost doměřené daňové povinnosti.

Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

### IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o skutkové otázky týkající se pohybu finančních prostředků na účtu č. 107-11743330267/0100 (převádění částek z tohoto spořicího účtu na jiný účet žalobce, vedený u správce daně jako hlavní bankovní účet). Není dále sporu o to, že v účetnictví žalobce byla ve prospěch účtu 45100P – zákonné rezervy k 31.12.2013 dokladem REZ001 proúčtována částka 6 550 000 Kč se souvztažným zápisem na vrub příslušného nákladového účtu č. 553 – rezervy. Žalobce přitom evidoval tři inventární karty zákonných rezerv – na tvorbu rezervy ve výši 5 537 210 Kč (karta č. 43), na tvorbu rezervy ve výši 280 000 Kč (karta č. 22) a

na tvorbu rezervy ve výši 732 815 Kč (karta č. 40), a to včetně položkových rozpočtů oprav.

Není dále sporu o to, že v průběhu odvolacího řízení bylo v rámci místního šetření zjištěno, že na adrese Žižkova 1058, Havlíčkův Brod, se nachází více nemovitostí. Pod inventární kartou č. 43 – Provozní budova SOUBOR QAT II – TOZ Havlíčkův Brod vztahující se podle žalobce mimo jiné k rezervě na účtu č. 107-11743330267/0100 (doplnění vyjádření žalobce ze dne 30.10.2014) byl tedy evidován hmotný majetek v podobě souboru nemovitých věcí (objekty na adrese Žižkova 1058, Havlíčkův Brod), což odpovídá položkovému rozpočtu k inventární kartě tohoto majetku žalobce.

Není sporu ani o to, že před zahájením daňové kontroly se u žalobce uskutečnilo místní šetření správce daně, v rámci něhož žalobce předal správci daně důkazní prostředky týkající se tvorby rezerv ve zdaňovacím období roku 2013, jehož obsah a průběh není ve správním spisu zachycen.

Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou nezákonnosti daňové kontroly, kterou žalobce dovozuje z toho, že měl správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Tato námitka je přitom přípustná i v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s.ř.s.; i v tomto typu řízení lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, a to i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55).

Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku.

Podle § 143 odst. 3 daňového řádu 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 daňového řádu.

Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud 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.

Zdejší soud již v rozsudku ze dne 5.11.2014, č.j. 62 A 55/2014-52, zdůraznil, že daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Ze systematického výkladu jednotlivých ustanovení upravujících jednotlivé instituty ve smyslu daňového řádu, jejichž cílem je správné zjištění daně (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, výzva k podání dodatečného daňového přiznání), je nepochybné, že zákonodárce v souladu se zásadou proporcionality a zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce navázal použití jednotlivých institutů na různý okruh okolností

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61). Tento závěr ostatně koresponduje i s úmyslem historického zákonodárce, který byl vtělen do důvodové zprávy k daňovému řádu (důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15.12.2008, sněmovní tisk č. 685, digitální repositář [www.psp.cz](http://www.psp.cz))

*„Z důvodové zprávy k daňovému řádu ve vztahu k § 143 daňového řádu vyplývá, že daň může být doměřena na základě podání daňového subjektu, formou dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo i z moci úřední. Doměřením se má na mysli následné vyměření, tzn. jakékoliv další než první vyměření téže daně. Jedná se o postup při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. Toto zjištění může být učiněno jak správcem daně, tak i daňovým subjektem. Věta druhá upravuje vztah k zásadě res iudicata a vyjadřuje zásadní odchylku daňového řízení od jiných správních řízení. Ne vždy daňový subjekt tvrzení své daně provede perfektně, stejně tak jako kapacita státních orgánů neumožňuje komplexní audit, tedy jednoznačné prokázání tvrzené daňové povinnosti před jejím primárním stanovením, a tak po zákonem stanovenou dobu existují další možnosti dodatečného vyměření, tj. doměření daně. Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Tato fáze daňového řízení, tedy doměřovací řízení, může být zahájena jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole. K doměření může dojít také tehdy, pokud správce daně při uplatnění dalších procesních postupů, např. při vyhledávací činnosti, spolupráci s jinými správci daně, včetně zahraničních berních správ, získá nové důkazy či indicie, na jejichž základě lze předpokládat, že původně stanovená daň není správná. V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, správce daně doměří daň z moci úřední. Odstavec 3 upravuje postup v případě, že je to správce daně, kdo zjistí důvody pro doměření daně. V ustanovení se předpokládá dvojí možná situace. Buď správce daně důvody zjistí v rámci daňové kontroly a doměří daň podle jejího výsledku, nebo pokud tomu tak není a správce daně získá důkazy či jiné indicie, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně jiným způsobem, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 145 odst. 2/ daňového řádu). Tento způsob respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. Z důvodové zprávy ve vztahu k § 145 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně důvodně předpokládá doměření daně s tím rozdílem, že pro podání dodatečného tvrzení není stanovena objektivní lhůta, ale pouze lhůta subjektivní, jejíž počátek je pro daňový subjekt určen okamžikem zjištění důvodů pro podání dodatečného tvrzení. Správce daně je povinen postupovat při zjištění důvodů k podání takových tvrzení v souladu se zásadou rychlosti. Tento způsob opět respektuje*

*primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností, a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. Správce daně proto ve výzvě daňovému subjektu sdělí důvody, pro které ho k podání tvrzení vyzývá.“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 5.11.2014, č.j. 62 A 55/2014-52).*

Ve vztahu ke správnímu uvážení správce daně to pak znamená, že správce daně je povinen využít odpovídající instituty daňového řízení, pakliže nastanou zákonem předvídané okolnosti, a nemůže tyto instituty zaměňovat. Stěžejní pro uvážení správce daně při volbě postupu směřujícího k doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu je existence takových skutečností (respektive znalost takových indicií), kdy není *prima facie* zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k daňovému subjektu a k jeho postoji k plnění daňových povinností, nevyjímaje z toho ani časový faktor (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.5.2015, č.j. 2 Afs 209/2014-23).

Také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, dospěl závěru, že pokud se správce daně dozví jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. „...daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále... Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit

*správné stanovení daně.* “ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55).

Poukazoval-li žalovaný u jednání na nejednoznačnost judikatury správních soudů k této problematice, která se ustálila až vydáním citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, tak v daném případě nedošlo k žádnému zcela zásadnímu obratu v judikatuře, kdy bylo namísto se dovolávat nepřipustnosti retrospektivního působení judikatury správních soudů za situace, kdy by dlouhodobě existovalo legitimní očekávání daňových subjektů ve vztahu k výkladu a aplikaci právní normy. „...*jakkoli na prvni pohled rozpor v právnických názorech vyslovených v již vydaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu není tak výrazný ... Rozdíl v náhledu mezi shora zmíněnými rozsudky druhého a devátého senátu spočívá v tom, v jaké míře je volba mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, anebo k bezprostřednímu zahájení daňové kontroly věci zásadně nelimitované úvahy správce daně, a v jaké míře naopak je svázána jednou ze základních zásad správy daní...*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

Navíc platí, že „*Soudy rozhodující ve správním soudnictví ...mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21.10.2008, č.j. 8 As 47/2005-86, č. Sb. NSS 1764/2009).

Pokud by tedy v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohl by správce daně přistoupit k postupu nejvíce zatěžujícímu daňový subjekt, a to k daňové kontrole.

Podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 tohoto zákona také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon a odstavec 9 tohoto zákona pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10 tohoto zákona.

Podle § 7 zákona o rezervách rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické.

Podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách je ve zdaňovacím období tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení zákona (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 tohoto ustanovení zákona na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet

nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

Podle § 64 odst. 1 daňového řádu se písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně. Podle § 64 odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.

Z napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný přisvědčil žalobci, že před zahájením daňové kontroly dne 1.9.2014 proběhlo u žalobce místní šetření, v rámci něhož byla správci daně předána část dokladů týkající se tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku (strana 13 napadeného rozhodnutí žalovaného). Žalovaný připustil, že správce daně pochybil, když o tomto místním šetření nese-psal úřední záznam či protokol, nicméně podle žalovaného správce daně dne 14.8.2014 nedisponoval konkrétními pochybnostmi o správnosti tvorby rezerv na opravy hmotného majetku dle § 7 zákona o rezervách, resp. konkrétními prokazatelnými důkazními prostředky prokazujícími porušení citovaného ustanovení zákona a nemohl tedy důvodně předpokládat doměření daně.

Součástí správního spisu je mimo jiné i protokol ze dne 1.9.2014, č.j. 1383914/14/2903-05402-603332, o zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob podle 87 odst. 1 daňového řádu a zahájení doměřovacího řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu. V protokolu je uvedeno, že správce daně zahajuje daňovou kontrolu, jejímž předmětem jsou rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. V průběhu jednání správce daně položil žalobci otázku, na jaký konkrétní hmotný majetek byly tvořeny v roce 2013 rezervy na opravy hmotného majetku v souladu s § 7 zákona o rezervách. Žalobce uvedl, že rezervy byly tvořeny na opravy hmotného majetku vedeného v evidenci majetku – šlo o objekty Kyjovská 3578 – inventární číslo 40, Žižkova 1058 – inventární číslo 43 a Golčův Jeníkov – inventární číslo 22. K dotazu správce daně, na jakém konkrétním účtu byly uloženy finanční prostředky na tvorbu rezervy, žalobce uvedl tři účty, mezi nimi i účet č. 107-11743330267/0100. K dotazu správce daně, za jakým účelem byly čerpány z tohoto účtu v období od termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, tj. od 2.4.2014 peněžní prostředky, žalobce uvedl, že prostředky byly čerpány na provozní činnost daňového subjektu a že na uvedených účtech nikdy neklesne zůstatek pod hodnotu vytvořených rezerv. Dále je v protokolu uvedeno, že při zahájení daňové kontroly byly správci daně předloženy následující doklady – hlavní kniha 2013 – účet 45100P rezervy zákonné, rozvaha 2013, soupis hmotného majetku k 31.1.2013, bankovní výpisy příslušných účtů u Komerční banky, a.s., GE Money Bank, a.s., a SBER Bank a.s., inventární karta zákonné rezervy – včetně položkového rozpočtu rezervy.

V žalobě žalobce tvrdí, že tyto podklady si vyžádal správce daně již k místnímu šetření dne 14.8.2014 a veškeré podklady, včetně výpisu z předmětných účtů a

inventární karty zákonných rezerv č. 22, 40 a 43 byly správci daně dne 15.8.2014 předány. Také žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že při místním šetření byly správci daně požadované listiny předány.

Již před zahájením daňové kontroly správce daně mohl na základě listin předložených žalobcem vědět o existenci všech účtů žalobce vyhrazených pro tvorbu rezerv a znal i hlavní účet žalobce. Správci daně byl též známy účetní doklady týkající se majetku, k němuž žalobce své rezervy pro opravy vytvářel, včetně inventárních karet č. 22, 40 a 43.

Správci daně dále musel být znám pohyb na účtu č. 107-11743330267/0100, neboť při zahájení daňové kontroly položil žalobci konkrétní dotaz týkající se čerpání prostředků z tohoto účtu. Nelze přitom předpokládat, že by správce daně byl schopen v rámci jednoho dne (okamžitě) prostudovat doklady týkající se tvorby rezerv a položit žalobci tak konkrétní otázky na danou problematiku.

Ani obsah správního spisu přitom nedokládá opak. Nacházejí se v něm sice zmiňované doklady, nicméně je u nich zpochybněno, jakým způsobem se staly součástí správního spisu a zda se do dispozice správce daně dostaly až při zahájení daňové kontroly dne 1.9.2014 či dříve. Také číslování jednotlivých listin ve správním spisu neodpovídá zásadě spisového pořádku, neboť např. dodatečný platební výměr je do správního spisu zažurnalizován pod číslem 13 před protokolem o zahájení daňové kontroly, který je číslován pořadovým číslem 16. Proto samotná skutečnost, že jsou tyto listiny založeny za zprávou o daňové kontrole pod čísly 27 až 31 správního spisu a poté následuje přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 28.3.2014 (č. 32 správního spisu), nedokládá, kdy se poprvé dostaly do dispozice správce daně.

Za situace, kdy žalovaný nepopřel, že v rámci místního šetření před zahájením daňové kontroly, jehož průběh není ve správním spisu zachycen, byly správci daně předány požadované doklady, a za existence rozporuplných údajů poznamenaných správcem daně na některých dokladech (zejména přílohy č. 31 správního spisu prvostupňového správce daně, na nichž se u jednoho z listů nachází poznámka „14.8.2014 kopie souhlasí s originálem“), přičemž ani u jednání se nepodařilo postavit otázku pořizování těchto listin správcem daně najisto, nelze vyloučit, že se jedná právě o listiny, které se do dispozice správce daně dostaly při místním šetření k telefonické výzvě správce daně ze dne 14.8.2014.

Zdejší soud proto dospěl k závěru, že již před zahájením daňové kontroly měl správce daně k dispozici důkazní prostředky pro skutkové závěry, o něž opřel posléze své závěry právní, učiněné ve zprávě o daňové kontrole, a o které mohl opřít odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Také je nutné poznamenat, že již z položkového rozpočtu předloženého k inventární kartě zákonné rezervy č. 43 mohl správce daně seznat, že se jedná o rozpočet oprav na více nemovitostí, a mohl tedy i touto pochybností odůvodnit výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. To, že si této skutečnosti „povšiml“ až žalovaný v průběhu odvolacího řízení, nemění nic na tom, že relevantními podklady pro důvodný předpoklad doměření daně disponoval správce daně již před zahájením daňové

kontroly. Za situace, kdy ve správním spisu neexistuje trvalá procesní stopa ohledně postupu správce daně a pořizování jednotlivých důkazních prostředků a kdy spisový pořádek neodpovídá časové souslednosti vyhotovování jednotlivých listin (§ 64 odst. 5 daňového řádu), což podle zdejšího soudu významně porušuje základní principy korektně vedené administrativy, nelze s ohledem na zásadu *in dubio pro reo* dospět k jinému závěru, než že správce daně měl dostatečné podklady pro závěr, že v případě výdaje uplatněného v souvislosti s tvorbou rezerv bude daň pravděpodobně doměřena, a měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

Předmětem posouzení správce daně a žalovaného v průběhu daňové kontroly již byly pouze otázky právní, tedy zda je možné žalobcem realizovaným způsobem využívat finanční prostředky na účtu č. 107-11743330267/0100, který žalobce určil pro vytvoření rezervy k opravě majetku dle inventární karty č. 43, a zda, pokud se pod inventarizační položkou rezervy č. 43 nachází soubor nemovitých věcí, i v tomto ohledu došlo k porušení zákonných podmínek pro tvorbu rezervy.

Soud proto dospěl k závěru, že v daném případě byly správci daně před zahájením daňové kontroly známy natolik konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, a tím bylo vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a výzvu na základě skutečností plynoucích ze žalobcem předložených listin odůvodnit. S ohledem na skutečnost, že žalobce příslušné důkazní prostředky týkající se bankovních účtů pro tvorbu rezerv a inventární karty hmotného majetku správci daně již před zahájením daňové kontroly předal, nemohla být důvodem zahájení daňové kontroly ani obava před případnou snahou žalobce příslušné doklady jakýmkoli způsobem pozměnit (bod 60 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55).

Poté, co by žalobce případně svoji daňovou povinnost dotvrdil či nijak nereagoval, by byl správce daně oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu (či postup k odstranění pochybností) a prověřovat další okolnosti.

Proto soud nemohl dospět k jinému závěru, než že daňová kontrola u žalobce byla nezákonná a tato vada zásadním způsobem zasáhla jak rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečný platební výměr na daň, kterým bylo žalobci nezákonně stanoveno penále (bod 58 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55). Soud proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Z téhož důvodu neobstojí ani předchozí prvostupňové rozhodnutí, aniž by jeho nezákonnost mohla být napravena v řízení před žalovaným jiným způsobem než jeho zrušením; proto zdejší soud podle § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušil i dodatečný platební výměr prvostupňového správce daně.

#### V. Náklady řízení

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

Náklady související se soudním řízením spočívají v zaplaceném soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem; v tomto případě se v souladu s § 35 odst. 2 s.ř.s. pro určení výše odměny za zastupování užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, tedy vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalobci vznikly náklady zastoupení daňovým poradcem za pět úkonů právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, repliky, doplnění žaloby ze dne 24.1.2017 a účasti u jednání (§ 11 odst. 1 písm. a/, d/ a g/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně s pěti režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 3 570 Kč jako částky odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 23 570 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

### **P o u č e n í :**

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Brně dne 1. února 2018

Za správnost vyhotovení:  
R. L.

David Raus, v.r.  
předseda senátu