



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **European Data Project s.r.o.**, IČ: 61063517, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 11. 2015, č. j. 39203/15/5200-11434-706462, ze dne 27. 11. 2015, č. j. 39557/15/5200-11434-706462 a ze dne 1. 12. 2015, č. j. 40945/15/5200-11434-706462,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 39203/15/5200-11434-706462 ze dne 27. 11. 2015, č. j. 39557/15/5200-11434-706462 ze dne 27. 11. 2015, a č. j. 40945/15/5200-11434-706462 ze dne 1. 12. 2015, jimž zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Domažlicích, č. j. 1261667/14/2305-05300-402851 ze dne 12. 6. 2014, č. j. 1257783/14/2305-05300-403434 ze dne 12. 6. 2014, a č. j. 1650301/14/2305-05300-403434 ze dne 2. 10. 2014, jimiž byla žalobci podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012, resp. doměřená daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období 2012. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce úvodem žaloby konstatoval, že žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí, že dle důvodové zprávy k daňovému řádu, ustanovení § 145 daňového řádu upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení: Odst. 1 vymezuje postup správce daně pro případ, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení včas. Obdobný postup se uplatní podle odst. 2 v případě, 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. Dle žalovaného správce daně dle shora citovaného ustanovení postupuje pouze v případě, ve kterém lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Tato situace však v daném případě nenastala. Dle žalovaného před zahájením daňové kontroly neexistovaly důvodné předpoklady, že daň bude doměřena, jednalo se pouze o pochybnost správce daně o daňové účinnosti žalobcem uplatněných nákladů. Daňovou účinnost bylo nezbytné ověřit dokazováním dle § 92 daňového řádu a pochybnosti správce daně tímto postupem vyvrátit nebo potvrdit. A právě z těchto důvodů bylo na místě zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu a nikoliv výzva k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. K tvrzení žalobce, že ze spisu není vidět, že by správce daně po 24. 4. 2014, tj. po datu zahájení daňové kontroly, prováděl kontrolu dokladů, protože doklady převzaté dne 24. 3. 2014 vrátil, žalovaný uvádí, že prvostupňový správce daně si pořídil kopie těchto dokladů včetně účetního deníku a hlavní knihy a všechny pořízené kopie jsou součástí spisu daňového subjektu. Nelze se tak dovolávat toho, že před zahájením daňové kontroly správce daně vrátil žalobci předložené účetní doklady a nelze akceptovat tvrzení žalobce, že po zahájení daňové kontroly nemohl provádět kontrolu těchto dokladů a že jediným kontrolním úkonem byla výzva. S žalovaným nelze souhlasit. Dle protokolu o ústním jednání č.j. 938752/14/2305-05400-402254 ze dne 24.4.2014 bylo správci daně předloženo dne 24.3.2014 paní P. účetnictví za výše uvedená období. Po jeho zhlédnutí a na základě zjištění dalších skutečností zahájil správce daně v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za výše uvedená období. Následovaly výzvy, kterými správce daně vyzývá na základě kontroly předložených dokladů a účetnictví. Žádný jiný fyzický kontrolní úkon předtím ani potom správce daně vůči daňovému subjektu neučinil. Ze spisu není vidět, že by správce daně po 24. 4. 2014 prováděl kontrolu dokladů, protože doklady převzaté dne 24. 3. 2014 správce daně hned po zahájení daňové kontroly vrátil, takže je ani kontrolovat nemohl. Tvrzení žalovaného, že správce daně

si pořídil kopie dokladů včetně účetního deníku a hlavní knihy a všechny pořízené kopie jsou součástí spisu daňového subjektu, není správné. Správce daně si neokopíroval všechny šanony dokladů, které paní P. dne 24. 3. 2014 přinesla, takže správce daně z pořízených kopií dokladů opravdu nemohl po 24. 4. 2014 provádět kontrolu dokladů, když doklady neměl, a po 24. 4. 2014 opravdu jediným kontrolním úkonem byly výzvy a jiné kontrolní úkony správce daně neučinil, takže správce daně žádnou kontrolu neprováděl. Výzvy jsou proto vydané na základě kontroly dokladů a účetnictví předložených dne 24. 3. 2014. Tomu odpovídá to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě dokladů převzatých dne 24. 3. 2014 a po 24. 4. 2014 již kontrolu dokladů provádět nemohl, protože doklady převzaté dne 24. 3. 2014 měl správce daně již vrácené. Jediným kontrolním úkonem správce daně ode dne 24. 4. 2014 tak opravdu byly jen výzvy. Na situaci, kdy před zahájením daňové kontroly správce daně důvodně předpokládá, že daň bude doměřena, pamatuje § 145 odst. 2 daňového řádu. Pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu je dostačující jen důvodný předpoklad doměření daně, a nikoliv důvodný předpoklad doměření daně v určité konkrétní výši. Jako žádoucí je objasnění obsahu slovního spojení "důvodně předpokládat", s nímž pracuje § 145 odst. 2 daňového řádu. Je totiž třeba si uvědomit, že se zde vychází z určitého předpokladu a z jisté míry nejistoty, kdy nemusí být postaveno najisto, že se uvedené předpoklady naplní, neboť to ukáže až samotný průběh daňové kontroly, přičemž je lhostejno, s jakým výsledkem daňová kontrola skončí. Zcela totiž postačí, je-li pravděpodobné a logickou úvahou podložené, že se uvedené předpoklady mohou naplnit. Jedná se tak o jistou paralelu s institutem zajištění daně, kdy jsou předpoklady s konečnou platností potvrzeny, či vyvráceny, až s odstupem času. Míra nejistoty je zde však do značné míry potlačena a prvotní úsudek o naplnění předpokladů pro doměření by tak měl být zvrácen vskutku toliko ve výjimečných, předem neodhadnutelných případech. Správce daně proto na základě dokladů převzatých dne 24. 3. 2014 neměl zahájit daňovou kontrolu, a přestože měl důvodné předpoklady pro doměření daně, měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. Skutečnost, že správce daně měl důvodné předpoklady pro doměření daně, dosvědčuje jednak text protokolu o ústním jednání č. j. 938752/14/2305-05400-402254 ze dne 24. 4. 2014 a jednak jeho samotné chování po zahájení kontroly, kdy správce daně bez dokladů, které vrátil, neprováděl kontrolu a jen vydal výzvy. Nic tedy správci daně nebránilo vydat výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu namísto zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že správce daně nevydal výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a místo ní zahájil daňovou kontrolu, je daňová kontrola jako nezákonná a nezákonné jsou i dodatečné platební výměry vydané na základě nezákonné kontroly. Obdobný názor je vidět z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 209/2014-23 ze dne 6.5.2015: Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši. ... Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového

tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu. Jestliže správce daně měl doklady od 24. 3. 2014, pak správce daně nemusel čekat s výzvami až na daňovou kontrolu, ale mohl zvolit postup dle § 145 daňového řádu. Naopak vyčkal-li správce daně bezdůvodně s výzvami až na daňovou kontrolu, vyhnul se tím postupu dle § 145 daňového řádu, a takové jednání správce daně, posvěcené žalovaným, nelze vnímat jinak, než zneužití práva. Od 24. 3. 2014 proto správce daně mohl aplikovat postup dle § 145 daňového řádu a nebyl žádný důvod, aby správce daně čekal až na daňovou kontrolu, a protože tak učinil, zneužil právo ve svůj prospěch neaplikováním postupu dle § 145 daňového řádu v neprospěch žalobce.

Žalobce dále konstatoval, že žalovaný v rozhodnutí č. j. 39203/15/5200-11434-706462 ze dne 27. 11. 2015, uvádí, že žalobce neprokázal skutečnosti tvrzené obsahem interního dokladu ID č. 7, na základě kterého byla proúčtována kurzová ztráta ve výši 660.000,- Kč v souvislosti s pohledávkou za společností EUROSECURITY, s.r.o. v hodnotě 25.800.000,- Kč evidovanou na účtu 315 42 - Pohledávka za EUROSECURITY a dále kurzová ztráta ve výši 61.981,35 Kč v souvislosti s pohledávkou za společností SUPER SLOTS, s.r.o. v hodnotě 63.629.320,18 Kč evidovanou na účtu 351 22 – Pohledávky SUPER SLOTS, když žalobce neprokázal, v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky vůči společnostem CLASSIC LEISURE s.r.o., COMPLEX LEISURE, s.r.o., EUROSECURITY, s.r.o., SUPER SLOTS, s.r.o. a Milenium Gaming & developments a.s. a to s odkazem na ust. § 24 odst. 1 ZDP, nikoli tak jak uvádí prvostupňový správce daně s odkazem na § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Dle provedeného hodnocení žalovaným, žalobce neprokázal, že provedené zápočty závazků a pohledávek vykazované v roce 2012 k uvedeným společnostem jsou opodstatněné, a z tohoto důvodu nebylo ani prokázáno, že byly kurzové náklady oprávněně zaúčtovány na účet 563 – Kurzové ztráty v souvislosti s vykázaním stavu pohledávek odvolatele k rozvahovému dni 31. 12. 2012 z důvodu převedených pohledávek vůči společnosti EUROSECURITY, s.r.o. a SUPER SLOTS, s.r.o. Žalobce měl v průběhu daňového řízení prokázat oprávněnost účetních zápisů na účtech pohledávek 315, 351 a na účtech závazků 325, které měly za následek vznik předmětných kurzových ztrát. Žalobce však nebyl schopen doložit žádný právní titul, který by prokazoval faktickou existenci účetního případu zaúčtovaného účetními zápisy s pohledávkami a závazky ve svém účetnictví roku 2012. Žalobce nedoložil, v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky vůči výše uvedeným společnostem. Žalobce nepředložil žádnou dokladovou inventuru pohledávek a závazků provedenou v souladu s § 29 odst. 1 a § 30 odst. 1 písm. b) a odst. 2 ZoÚ. Žalobce nepředložil provedení inventarizace majetku a závazků ve smyslu § 29 a § 30 odst. 1 písm. b) ZoÚ, která by prokázala skutečný stav pohledávek a závazků. Žalobce tak nebyl schopen v průběhu celého daňového řízení doložit vznik ani oprávněnost účtování kurzových rozdílů ve smyslu § 24 odst. 6 a 7 ZoÚ. Žalobce neprokázal oprávněnost účtování kurzových rozdílů dle § 60 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, ve znění pozdějších předpisů, nedoložil tak při jakém ocenění pohledávek a závazků kurzové rozdíly vznikly. Provedeným odvolacím řízením nebyla prokázána oprávněnost účtování kurzových nákladů v celkové výši 721.981,35 Kč a jejich následné

zahrnutí do základu daně předmětného zdaňovacího období. Na kurzové ztráty v celkové výši 721.981,35 Kč nedopadá aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, tak jak uvedl prvostupňový správce daně ve zprávě, ale přílehlavější § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce v průběhu celého daňového řízení neprokázal ani tvrzení, že částka nákladů zaúčtovaná na účtu 563 v celkové výši 721.981,35 Kč sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce dospěl k závěru, že s žalovaným nelze souhlasit. Doklady, u nichž žalovaný namítá, že je žalobce nepředložil, přinesla paní P. dne 24. 3. 2014 správci daně v šanonech. Tvrdí-li žalovaný, že je žalobce nepředložil, pak správce daně neokopíroval všechny šanony dokladů, které paní P. dne 24. 3. 2014 přinesla, takže žalovaný mohl nabýt dojmu, že je žalobce nepředložil. Nicméně ve výzvě k částce 721.981,35 Kč správce daně uvádí, že má vzhledem k ekonomické činnosti žalobce a kapitálovému spojení s jinou právnickou osobou pochybnost o daňové uznatelnosti těchto nákladů, neboť dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nelze daňově uznat náklady související s držbou podílů v dceřiné společnosti, žalobce má prokázat, že výše uvedené náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Ani náznakem tak ve výzvě není vyřčeno, že žalobce neprokázal skutečnosti tvrzené obsahem interního dokladu ID č. 7, že žalobce neprokázal, v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky, že provedené zápočty závazků a pohledávek vykazované v roce 2012 jsou opodstatněné, že kurzové náklady byly oprávněně zaúčtovány na účet 563 – Kurzové ztráty v souvislosti s vykazáním stavu pohledávek odvolatele k rozvahovému dni 31. 12. 2012, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal oprávněnost účetních zápisů na účtech pohledávek 315, 351 a na účtech závazků 325, že žalobce nedoložil žádný právní titul, který by prokazoval faktickou existenci účetního případu zaúčtovaného účetními zápisy s pohledávkami a závazky ve svém účetnictví roku 2012, že žalobce nedoložil v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky, že žalobce nepředložil žádnou dokladovou inventuru pohledávek a závazků provedenou v souladu s § 29 odst. 1 a § 30 odst. 1 písm. b) a odst. 2 ZoÚ, že žalobce nepředložil provedení inventarizace majetku a závazků ve smyslu § 29 a § 30 odst. 1 písm. b) ZoÚ, že žalobce nedoložil vznik ani oprávněnost účtování kurzových rozdílů ve smyslu § 24 odst. 6 a 7 ZoÚ, že žalobce neprokázal oprávněnost účtování kurzových rozdílů dle § 60 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., že žalobce nedoložil při jakém ocenění pohledávek a závazků kurzové rozdíly vznikly. Zkrátka a dobře, žalobce k ničemu takovému nebyl vyzván a uvádí-li žalovaný, že žalobce takové doklady nepředložil, pak je správce daně neokopíroval z šanonu dokladů, které paní P. dne 24. 3. 2014 přinesla, ač žalovaný uvádí, že prvostupňový správce daně si pořídil kopie těchto dokladů včetně účetního deníku a hlavní knihy a všechny pořízené kopie jsou součástí spisu daňového subjektu. Těžko tedy žalovaný může vytýkat žalobci, že nebyla prokázána oprávněnost účtování kurzových nákladů v celkové výši 721.981,35 Kč a jejich následné zahrnutí do základu daně předmětného zdaňovacího období. Skutečnosti žalovaným vytýkané žalobci neuvádí ani zpráva o daňové kontrole, kde se píše: U souhrnné částky 12.384,- Kč, která zahrnuje náklady na zpracování účetnictví, mezd, závěrky a zpracování přiznání, zaúčtované na účtu č. 518 a daňově uplatněné a u souhrnné částky 721.981,35 Kč, která zahrnuje náklady na kurzový rozdíl, zaúčtované na účtu č. 563 a daňově uplatněné, se jedná o nedaňové náklady. Daňový subjekt neprokázal oprávněnost zahrnutí těchto částek do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na kurzové ztráty v celkové výši 721.981,35 Kč dopadá pokyn D-300, jež uvádí: Kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu

roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují. Nemůže proto žalovaný vytýkat žalobci, že žalobce neprokázal, že částka nákladů zaúčtovaná na účtu 563 v celkové výši 721.981,35 Kč sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP a shodné tvrzení je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Naopak žalovaný může vytýkat žalobci, že kursové rozdíly nezaúčtoval v souladu s účetními předpisy. Nic takového ale nebylo zjištěno, výzva v tomto smyslu žalobce k ničemu takovému nevyzvala, a ani zpráva o daňové kontrole nevytýká žalobci nesprávné účtování. Po žalobci bylo výzvou požadováno, že náklady v celkové výši 721.981,35 byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů a toto neprokázání vytýká žalobci i zpráva o daňové kontrole, tedy skutečnosti rozporné s pokynem D-300. Při zkoumání kursových rozdílů vzniklých z cizoměnových závazků a z cizoměnových pohledávek žalovaný nezohlednil to, že nerealizované kursové rozdíly se nezahrnují do základu daně, s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011-94 ze dne 19. 4. 2012. Žalovaný tak do základu daně z příjmů právnických osob zahrnul jak realizované kursové rozdíly, tak i nerealizované kursové rozdíly a to není správně, protože o nerealizované kursové rozdíly měl žalovaný opravit základ daně z příjmů právnických osob, což neučinil.

III. Vyjádření žalovaného

Úvodem svého vyjádření žalovaný konstatoval, že námitka, jíž žalobce zpochybňuje postup správce daně, který měl dle jeho názoru namísto zahájení daňové kontroly vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, byla uplatněna již v odvolacím řízení. Žalovaný tuto námitku v rámci jednotlivých žalobou napadených rozhodnutí vypořádal, proto si nyní dovoluje především odkázat na jejich odůvodnění. Zdůrazňuje, že nadále trvá na tom, že v daném případě nebyla před zahájením daňové kontroly dána důvodná očekávání, že daň bude doměřena, ale pouze pochybnosti o daňové účinnosti žalobcem uplatněných nákladů. Podmínky pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak nebyly naplněny. Namíste bylo naopak právě zahájení daňové kontroly, žalobci tak totiž bylo umožněno realizovat příslušná procesní práva a doložit důkazy, jimiž by pochybnosti správce daně vyvrátil a oprávněnost uplatněných nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů prokázal. K námitce, že správce daně po zahájení daňové kontroly nekontroloval a kontrolovat nemohl žalobcem před zahájením daňové kontroly předložené doklady, neboť si nepořídil jejich kopie, žalovanému nezbyvá než konstatovat, že o předání dokladů byl pořízen úřední záznam a kopie dokladů relevantních ve vztahu k předmětu daňového řízení, a to včetně hlavních knih a účetních deníků jsou součástí předkládaného spisového materiálu. Vzhledem k tomu, že žalobce nijak nedokládá, že doklady předal správci daně v jiném rozsahu, a nespecifikuje, které konkrétní jím předložené dokumenty správce daně opomenul učinit součástí spisového materiálu a zhodnotit v rámci daňové kontroly, je tuto námitku nutno hodnotit jako zcela formální uplatnění práva. Co se týče žalobcem odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015 ve věci sp. zn. 2 Afs 209/2014, Nejvyšší správní soud zde navzdory dikci § 145 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že správce daně „může“ vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, dovozuje povinnost správce daně výzvu vydat. Je však nutno trvat na tom, že naplnění podmínky

„důvodného předpokladu“ musí být posuzováno vždy s ohledem na individuální okolnosti konkrétního případu. Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem přitom správce daně před zahájením daňové kontroly znal konkrétní nesprávnost tvrzenou daňovým subjektem v daňovém přiznání. V nyní projednávané věci se však jedná o ověřování správnosti vykázané daňové ztráty a prokazování, zda výdaje zahrnuté do daňově účinných nákladů byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, či zda souvisely s držbou podílu v dceřiných společnostech. Ve vztahu ke stěžejnímu závěru, který z odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, a to závěru o nezákonnosti daňové kontroly, která byla zahájena, aniž by byla vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přestože bylo možno důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, je pak třeba poukázat na to, že tento závěr je v rozporu s předchozími závěry Nejvyššího správního soudu dle rozhodnutí ze dne 15. 12. 2013 ve věci sp. zn. 9 Afs 98/2013. Otázka aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu je proto v současnosti předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, kterému byla postoupena usnesením ze dne 10. 6. 2015 ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2015.

Žalovaný konstatoval, že další žalobní námitka již směřuje pouze do rozhodnutí č. j. 39203/15/5200-11434-706462 ze dne 27. 11. 2015 a závěrů žalovaného o neprokázání skutečností tvrzených interním dokladem č. 7, na základě kterého byla proúčtována kursová ztráta ve výši 600 000,- Kč v souvislosti s pohledávkou za společností EUROSECURITY, s.r.o. v hodnotě 25 800 000,-Kč a dále kursová ztráta ve výši 61 981,35 Kč v souvislosti s pohledávkou za společností SUPER SLOTS, s.r.o. v hodnotě 63 629 320,18 Kč. Žalovaný konstatuje, že žalobce v rámci daňového řízení nedoložil, v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky vůči jednotlivým společnostem a zda existoval právní titul pro takové operace. Nyní namítá, že mu nemůže být vytýkáno, že nebyla prokázána oprávněnost účtování kursových rozdílů a jejich následné zahrnutí do základu daně předmětného zdaňovacího období, když k uvedenému nebyl správcem daně vyzván. Dále upozorňuje na pokyn D-300, ze kterého vyplývá, že kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují. K dané problematice se žalovaný podrobně vyjádřil na stranách 5 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí. S nyní vznesenými argumenty žalobce týkajícími se „nevyzvání“ daňového subjektu správcem daně ve věci kursových rozdílů žalovaný nesouhlasí, neboť žalobce byl správcem daně výzvou č. j. 1006385/14/2305-05400-402554 ze dne 29. 4. 2014 vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí předmětných nákladů kursových rozdílů do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a současně byl upozorněn na skutečnost, že s ohledem na jeho ekonomickou činnost a kapitálové spojení s jinou právnickou osobou má správce daně pochybnosti o daňové uznatelnosti těchto nákladů, neboť dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nelze daňově uznat náklady související s držbou podílů v dceřiné společnosti. Současně správce daně vyhověl požadavku daňového subjektu a v odvolacím řízení předvolal v souvislosti s řešeným sporem Ing. J.P., žalobcova účetního k podání svědecké výpovědi. Svědek jednoznačně uvedl, že žádné smlouvy ani nabývací tituly závazků a pohledávek, ke kterým měly být účtovány šetřené kursové rozdíly, nemá a nikdy neměl, a že účtoval pouze dle pokynů pana P. Ve vztahu k uvedenému žalovaný zdůrazňuje, že v daňovém řízení platí

zásada, že daňový subjekt nese nejen břemeno tvrzení, na něž navazuje povinnost tvrzení, ale má i povinnost důkazní, tedy má povinnost svá tvrzení doložit a vázne na něm břemeno důkazní. Důkazní břemeno daňového subjektu v rámci daňové kontroly je jasně definováno v ust. § 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 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. Danou problematikou se rovněž zabýval Nejvyšší správní soud, viz např. jeho rozhodnutí ze dne 8. 11. 2007 ve věci sp. zn. 5 Afs 172/2006, dle něhož „*důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP stihá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. V daném rozsudku bylo rovněž v souladu s judikaturou ÚS akcentováno, že důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt sám netvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 - 65, všechny rozsudky NSS zde uvedené jsou dostupné na www.nssoud.cz). Uvedené závěry jsou plně použitelné i pro právní úpravu danou daňového řádu.*“ Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). V daném případě výzvou č. j. 1006385/14/2305-05400-402554 ze dne 29. 4. 2014, jíž byly specifikovány pochybnosti správce daně, přešlo na žalobce v souladu s odkazovaným ustanovením daňového řádu důkazní břemeno. V daňovém řízení však nebyla prokázána faktická existence důvodnosti k účtování kursových rozdílů. Odkaz žalobce na pokyn D-300 je proto pro danou věc zcela irelevantní. Žalobce neprokázal, v souvislosti s jakou činností probíhaly jeho operace s pohledávkami a závazky a současně neprokázal faktické provedení zápočtů, a tedy neprokázal důvod vzniku a účtování kursových rozdílů. Jak žalovaný uvádí v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, a na uvedeném nadále trvá, nelze souhlasit se závěry správce daně, že na kursové ztráty nedopadá aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že částka nákladů zaúčtovaná na účtu 563 sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a rovněž nedoložil vznik a důvodnost účtování prověřovaných kursových rozdílů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s. ř. s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Žaloba není důvodná.

A.

Mezi účastníky byla předně sporná otázka, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že *„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.“* K této otázce se v obecné rovině vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. listopadu 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55 (dostupné na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí výrokem II. Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že *„v případě, kdy správce daně se 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“*. Argumentace odůvodňující tento závěr je obsažena v bodech 54 – 62 usnesení, přičemž zdejší soud na ni v plném rozsahu odkazuje, neboť tvoří východisko pro vedení úvah týkajících se zákonnosti postupu správce daně v projednávané věci.

„[54] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

[55] V souladu s touto základní zásadou správy daní jsou nastavena i konkrétní pravidla daňového řádu pro případy, kdy vyjde najevo, že skutečná daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

[56] Zásadně má „napravit“ nesprávnou výši daně samotný daňový subjekt: Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost

trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, 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. Podle § 145 odst. 2 věty první 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.

[57] Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, resp. pokud nebyla zahájena kvůli jednání samotného daňového subjektu, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení. Podle § 141 odst. 6 věty první daňového řádu dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu (...). Lze dodat, že v § 87 odst. 2 daňového řádu se praví, že neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

[58] Z citovaných ustanovení daňového řádu je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, 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 nejkompaktnějšího 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 (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.

[59] Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví 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 k podání dodatečného daňového tvrzení.

[60] 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.

[61] Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, pokračování anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“

Výše prezentované závěry rozšířeného senátu NSS formulují obecnou zásadu, že **nesprávnou výši daně má napravit samotný daňový subjekt a tato možnost nápravy vlastním právním jednáním má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, pokud zjistí skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně (a to jakýmkoliv způsobem, s výjimkou daňové kontroly).**

Na zdejším soudu je, aby posoudil, zda skutečnosti, které v projednávané věci správce daně zjistil před zahájením daňové kontroly, byly způsobilé založit důvodný předpoklad doměření daně (pak by správce postupoval nezákonně s ohledem na citované závěry rozšířeného senátu, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by formuloval výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu) nebo naopak takové skutečnosti dány nebyly, správce daně nemohl předpokládat, že bude daň doměřena (tedy závěry rozšířeného senátu by se na projednávanou věc neaplikovaly, přičemž správce daně by postupoval zákonným způsobem). Platí totiž, že správce daně nemůže výzvu s ohledem na její význam (jedná se o úkon prodlužující běh lhůty pro stanovení daně za podmínek § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu) vydávat libovolně bez řádného důvodu. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně, neboť jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 21. prosince 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 65 (jedná se o rozsudek navazující na již citované usnesení rozšířeného senátu) dospěl k závěru, že „opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu

vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.“

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro posouzení shora uvedených otázek.

Úřední záznam vyhotovený Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 16. 4. 2014, č. j. 892817/14/2305-05400-404792 doložil, že dne 24. 3. 2014 donesla paní I.P. správci daně účetní doklady a uzávěrky právního předchůdce žalobce (společnosti Millenium Holding, s. r. o.) za roky 2008 až 2013.

Úřední záznam ze dne 18. 4. 2014, č. j. 896919/14/2305-05400-402554 obsahuje závěr správce daně, že *„daňový subjekt vykazuje ve všech výše uvedených zdaňovacích obdobích daňovou ztrátu. Tato ztráta vznikla zaúčtováním nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti do daňových nákladů. Dle § 25 odst. 1 písm. zk) nelze uznat za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti.“*

Dne 24. 4. 2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj sepsal protokol o ústním jednání č. j. 938808/14/2305-05400-402254, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly u žalobce u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2012. Správce daně současně konstatoval, že zahajuje u žalobce podle § 91 odst. 1 daňového řádu doměřovací řízení ve věci daní z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období a uváděl, že správci daně bylo předloženo dne 24. 3. 2014 paní P. účetnictví, za výše uvedená období a po jeho zhlédnutí a na základě zjištění dalších skutečností zahajuje v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu na dani z příjmu právnických osob za tato zdaňovací období.

Dalším úkonem správce daně byla výzva ze dne 29. 4. 2014, č. j. 1006385/14/2305-05400-402554, kterou Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 92 odst. 3 a 4 vyzval žalobce, aby ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2008 – 2012 prokázal, že náklady ve výzvě specifikované byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Žalobce v odpovědi ze dne 1. 5. 2014 na předmětnou výzvu uvedl, že *„kromě přijatých úroků z účtů u peněžních ústavů a výnosů z podílů na zisku dceřiných společností se nevykazovaly vůbec žádné příjmy ze živnostenských činností, (...) za daňové výdaje by proto měly být uznány alespoň náklady vynaložené za získání těchto úroků, to znamená, měly by být uznány náklady ve výši bankovních úroků.“*

Dne 15. 5. 2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci sdělil v písemnosti č. j. 1117664/14/2305-05400-402554 výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období za rok 2008 – 2011, v němž dospěl k závěru, že žalobce porušil v jednotlivých zdaňovacích obdobích ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů – za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Z výsledků kontrolního zjištění rovněž vyplývá, že správce daně akceptoval žalobcovu argumentaci ohledně bankovních poplatků a tyto uznal jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce s výsledky kontrolního zjištění, na jejichž základě následně došlo ke snížení ztráty na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2012, souhlasil.

Obdobná skutková situace byla dána i ve vztahu dalšímu právnímu předchůdci žalobce, společnosti COMPLEX LEISURE, s. r. o.

Z výše uvedených skutkových zjištění je zřejmé, že správce daně dne 24. 3. 2014 získal účetnictví žalobce a měl možnost konfrontovat účetní dokumentaci žalobce s jeho tvrzeními, která se promítla do jednotlivých daňových přiznání k dani z příjmu právnických osob za předmětná zdaňovací období. Již z úředního záznamu ze dne 18. 4. 2014, č. j. 896919/14/2305-05400-402554, vypracovaného před zahájením daňové kontroly, je přitom jednoznačně patrná jasná pochybnost správce daně o daňové uznatelnosti vykázaných nákladů žalobce s odkazem na § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů s ohledem na neexistenci ekonomické činnosti žalobce, a zároveň na jeho kapitálové spojení s jinou obchodní korporací. Podle názoru soudu měl správce daně v projednávaném případě s ohledem na účetní dokumentaci žalobce, která již byla v jeho dispozici, dostatečný rozsah vědomostí, aby mohl před zahájením daňové kontroly zformulovat natolik konkrétní výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, která by srozumitelně vyjevila důvody jeho podezření takovým způsobem, aby na ní mohl žalobce náležitě reagovat. Tento závěr soudu ostatně bezpečně potvrzuje samotný obsah správního spisu, neboť bezprostředně po zahájení daňové kontroly (aniž by v jejím rámci byly činy jakékoliv další úkony) byl správce daně schopen vypracovat výzvu č. j. 1006385/14/2305-05400-402554 ze dne 29. 4. 2014, v níž značně přesně specifikoval náklady, o nichž žalobce nesprávně uvedl, že vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů, včetně uvedení určité výše těchto nákladů. Takto vymezená výzva umožnila žalobci na ni řádně reagovat (což učinil v odpovědi ze dne 1. 5. 2014) a následně došlo na základě dodatečných platebních výměrů ke snížení ztráty na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 - 2012. Soudu na podkladě výše uvedených zjištění není zřejmé, co správci daně bránilo přesně takovým způsobem formulovat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, aniž by bylo nutné za tímto účelem zahajovat daňovou kontrolu. Soud uzavírá, že za situace, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení obsahuje přiznání konkrétní nesprávné daňově relevantní skutečnosti a správce daně má k dispozici podklady, z nichž daný závěr jasně vyplývá (v daném případě účetní dokumentaci) lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena (lhostejno přitom v jaké výši), neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V této souvislosti soud toliko doplňuje, že důvodnost předpokladu zde nelze zaměňovat s objektivní jistotou či exaktní výší doměření daně. Ostatně pokud by se nenaplnil předpoklad doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání, měl by správce daně dostatek prostoru k případnému následnému zahájení daňové kontroly.

I za situace, že zdejší soud shledal postup správce daně v projednávané věci ve světle citované judikatury Nejvyššího správního soudu vadným, je toho názoru, že předmětná vada řízení nezaložila s ohledem na okolnosti konkrétního případu nezákonnost napadených

rozhodnutí. Soud předesílá, že smyslem výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu je zajistit ochranu daňového subjektu před bezdůvodným nadužíváním daňové kontroly, jakožto nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, který má k dispozici, za situace, kdy mu daňový řád nabízí méně invazivní postupy (výzvu podle § 145 odst. 2) umožňující za určitých podmínek dosažení téhož cíle. S tímto obecným postulátem se zdejší soud bez dalšího ztotožňuje. V projednávané věci byla daňová kontrola zahájena dne 19. 4. 2014, jak již soud uvedl výše, v jejím rámci byl učiněn toliko jediný úkon správce daně, a to výzva ze dne 29. 4. 2014, ke sdělení výsledku kontrolního zjištění došlo dne 15. 5. 2014 a zpráva o daňové kontrole byla vypracována dne 6. 6. 2014. V případě takového průběhu daňové kontroly nelze mluvit o skutečném zásahu do práv žalobce, a to jednak v důsledku jejího velmi krátkého trvání, jednak samotný postup správce daně při provedení daňové kontroly se v konkrétním případě materiálně příliš neliší od postupu spočívajícím ve vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu (žalobce by v obou případech musel reagovat na výzvu). Soud je proto toho názoru, že předmětné pochybení správce daně je v projednávané věci zcela formálního charakteru, nejedná se o vadu, která nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Nad rámec výše uvedeného soud pouze doplňuje, že závěr o formální povaze pochybení správce daně pak posiluje samotný postup žalobce, který v rámci odvolacího řízení zpochybnil námitkami hmotněprávního charakteru výsledky daňové kontroly – při tomto postoji žalobce by i v případě, že by správce daně postupoval v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu a učinil výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, by zřejmě následně stejně došlo k zahájení daňové kontroly, neboť výše daňové povinnosti by byla mezi účastníky nadále sporná. Jediným důsledkem pochybení správce daně tak podle názoru soudu je to, že nebude možné po žalobci vymáhat placení penále z částek doměřené daně, resp. doměřené daňové ztráty, a to právě z důvodu, že mu nebyla „dána šance“, aby výše daňové povinnosti byla určena na základě dodatečného daňového tvrzení (s tímto postupem není povinnost placení penále spojena).

B.

Závěr žalovaného, že žalobce v průběhu celého daňového řízení neprokázal tvrzení, že částka nákladů zaúčtovaná na účtu 563 v celkové výši 721.981,35 Kč sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, shledal soud důvodným. Již samotný obsah žalobcem předložené účetní dokumentace jednoznačně zpochybňuje oprávněnost zahrnutí kursových rozdílů do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když součástí účetnictví není žádná listina (například smlouva), jejímž obsahem by bylo právní jednání, s nímž právní řád spojuje vznik závazků, k nimž by se vztahovaly kursové rozdíly, které jsou předmětem sporu. V této souvislosti se soudu jako účelové jeví zpochybnění výše uvedeného závěru správce daně za použití argumentace, že správce daně si nekopíroval veškerou žalobcem předloženou účetní dokumentaci, a proto dospěl k závěru, že žalobce shora uvedenou skutečnost neprokázal. Pokud by tomu tak vskutku bylo, soudu není zřejmé, proč žalobce údajně nekopírovanou část listin, z nichž by oprávněnost zaúčtování předmětné částky vyplývala, nepředložil

v průběhu daňového řízení, když k tomu měl řadu příležitostí. Jestliže žalobce navrhoval k odstranění těchto pochybností správce daně v průběhu odvolacího řízení provedení výsledku svědka J.P., osoby, která pro žalobce zpracovávala účetnictví, pak soud konstatuje, že ani tato svědecká výpověď v žádném případě pochybnosti správce daně nebyla s to vyvrátit, když svědek neuvedl žádné konkrétní okolnosti, z nichž by bylo možné dovozovat, že sporné účetní případy vskutku nastaly. Žalobce nerozptýlil důvodné pochybnosti správce daně, neunesl tak důkazní břemeno, které jej ohledně daného tvrzení tížilo. V tomto směru nebylo třeba žalovanému cokoliv vytknout, a soud tak v tomto směru plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí [k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 (k dispozici na www.nssoud.cz), podle kterého „(...) je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“].

Důvodná rovněž není námitka žalobce, že „ani náznakem není ve výzvě vyřčeno, že žalobce neprokázal skutečnosti tvrzené obsahem interního dokladu ID č. 7 (...)“. V bodu 5 výzvy ze dne 29. 4. 2014, č. j. 1006385/14/2305-05400-402554, je jasné uvedeno, že správce daně má pochybnost týkající se kurzových ztrát vedených na účtu 563 v souhrnné částce 721.981,35 Kč, přičemž obsahem interního dokladu ID č. 7 jsou právě předmětné kursovní ztráty ve výši 660.000 Kč a 61.981,35 Kč na účtu 563.

Námitka žalobce, že „kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují.“, podle mínění soudu na jádro sporu v dané věci (tj. zda došlo k důvodnému zaúčtování kurzových rozdílů) nedopadá a míjí jej, neboť daný argument vychází z premisy, že „kursové rozdíly byly zaúčtované v souladu s účetními předpisy“, což v projednávané věci prokázáno nebylo.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 27. června 2017

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu