



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha, v právní věci žalobce: **EVOL, a.s.**, se sídlem v Rousínově u Vyškova, Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013, č.j. 9679/13/5000-14201-711305, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9679/13/5000-14201-711305, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **13.200 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou ze dne 12. 6. 2013 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo de facto potvrzeno (změněno jen v části týkající se bankovního spojení) rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 6. 2012, č. j. 98131/12/341910706958, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7.561.440 Kč a současně stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 1.512.288 Kč.

Vydání platebního výměru předcházelo opakované předvolání žalobce k ústnímu jednání za účelem zahájení daňové kontroly (na dny 30. 11. 2010 a 13. 12. 2010) a následná výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 12. 2010, kterou správce daně zahájil doměřovací řízení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, neboť správce daně měl obavu, že řádné daňové přiznání nebylo sestaveno správně a daňová povinnost žalobce by měla být vyšší, protože do daňově uznatelných nákladů byly zařazeny i takové náklady, které přímo souvisely s příjmy od daně osvobozenými (v rozporu s § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“)). Na základě této výzvy bylo dne 16. 5. 2011 podáno dodatečné daňové přiznání. Následovalo zaslání výzvy k odstranění pochybností. Na základě tohoto postupu však k odstranění pochybností nedošlo a správce daně zahájil za výše uvedené zdaňovací období daňovou kontrolu v rozsahu pochybností, které nebyly odstraněny, tedy že žalobce nevyloučil z daňově uznatelných nákladů ty náklady, které se vztahují k osvobozeným příjmům. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 22. 6. 2012 výše identifikovaný dodatečný platební výměr. Během daňové kontroly došlo k vyloučení přímých nákladů (opravy, odpisy a nájem hracích zařízení, náklady na správní poplatky a státní dozor, vyplacené výhry a odvod na veřejně prospěšné účely) na příjmy osvobozené od daně, a tudíž ke zvýšení daňově neúčinných nákladů z částky 270.949.547 Kč na částku 302.578.276 Kč a tím ke zvýšení základu daně a daně samotné.

II. Podstatný obsah žaloby

Žalobce se závěry správních orgánů nesouhlasil a podal ke zdejšímu soudu žalobu, ve které v první řadě namítal překvapivost rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítal změnu právního názoru žalovaného oproti správci daně. Žalovaný dle žalobce nepřijal názor o aplikaci § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, ale naopak našel nový názor v aplikaci § 25 odst. 1 písm. zl) téhož zákona, přestože toto ustanovení platilo až od 1. 1. 2008. Se změnou svého názoru však žalovaný žalobce nijak neseznámil. Tím žalobci odňal právo na odvolací instanci a porušil tím zásadu dvojinstančnosti daňového řízení a napadené rozhodnutí se tak pro žalobce stalo překvapivým. V této souvislosti rovněž žalobce namítal existenci stanoviska Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170, podle kterého bylo možné poměrně snížit základ daně o část poplatků, nákladů na státní dozor, odvod částí výtěžku na veřejně prospěšné účely a vyplacených výher, které se vztahují ke zdanitelným příjmům. Napadené rozhodnutí proto znamenalo i zásah do jeho legitimního očekávání.

Žalobce dále namítal nezákonnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobce prostředkem, kterým lze dosáhnout nového stanovení daně není výzva k podání dodatečného daňového přiznání - aby se žalobce sám přiznal k vyššímu odvodu daně. Zpochybněna byla totiž celá konstrukce základu daně a v takovém případě měla rovnou proběhnout daňová kontrola. Dle žalobce nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou a zkoušet ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Existovaly-li důvody pro zahájení daňové kontroly, měla být zahájena.

Dalším žalobním bodem byl nesouhlas žalobce s výzvou k odstranění pochybností, neboť správce daně žalobce vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených. V dodatečném daňovém přiznání byla upravena jen kurzová ztráta na účtu 563 a pouze v takovém rozsahu mohl správce daně vyzývat žalobce k vysvětlení a doložení údajů. Správce daně však nepožadoval údaje pouze ke kurzovým ztrátám a jeho postup a následný průběh řízení je tak nezákonný.

Dále následovala námitka nezohlednění toho, že nerealizované kurzové rozdíly se dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94) nezahrnují do základu daně, což dle žalobce zapříčiňuje nezákonnost vydaného platebního výměru a následně i napadeného rozhodnutí.

Posledním bodem žaloby pak byl nesouhlas žalobce s vyměřeným penále. Žalobce nechápal, proč by výše penále neměla být eliminována díky tomu, že má u správce daně přeplatek a daň nedluží. Podle žalobce měl správce daně zohlednit přeplatek na daních z příjmů právnických osob a vyměřené penále snížit. Zákonem č. 230/2006 Sb. sice došlo k rozdělení dřívějšího penále na penále a úrok z prodlení, nicméně vztahovat na žalobce nepříznivé důsledky této změny by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona č. 230/2006 Sb.

Svou argumentaci v žalobě podpořil žalobce citacemi celé řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, které soud do tohoto stručného shrnutí žaloby nezahrnul.

S ohledem na vše uvedené žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítl důvodnost uplatněné žalobní argumentace. Žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu je možnost uplatnění žalobcem definovaných nákladů ke snížení základu daně. Dle žalovaného žádný z v napadeném rozhodnutí jmenovaných nákladů s sebou nepřináší ani zčásti zdanitelné výnosy. Jedná se o náklady, které přímo podmiňují provozování loterií a podobných her nebo které jsou přímým důsledkem osvobozených příjmů. Žalovaný nepochybní, že provozováním loterií a podobných her mu vznikají jak osvobozené, tak i zdanitelné příjmy. To však neznamená, že nelze objektivně rozlišit přímé a nepřímé náklady spojené s realizací osvobozených příjmů z loterií a jiných podobných her.

Vymezení přímých nákladů spojených s realizací osvobozených příjmů z loterií a jiných podobných her lze v případě žalobce v podmínkách roku 2007 dovodit z § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o loteriích“), z nichž vyplývá, že výtěžkem se rozumí příjem tvořený všemi vsazenými částkami snížený o výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady přímo související s provozováním her. Pokud tyto náklady lze využít ke snížení odvodů na veřejně prospěšné účely, nelze je již využít ke snížení základu daně z příjmů právnických osob vzniklý dosažením zcela jiných příjmů.

K námitce legitimního očekávání žalobce žalovaný uvedl, že žalobce vychází z toho, že legitimní očekávání může založit ojedinělý nerozhodovací závěr správního orgánu (písemné stanovisko Finančního ředitelství v Brně) a ne toliko rozhodovací praxe správního orgánu. Řešení právní otázky dle žalovaného navíc nespočívá na absolutní neměnnosti praxe, od této se lze s odůvodněním odchýlit.

Dostí obsáhle se žalovaný vyjádřil k námitce týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů. V první řadě uvedl, že se jedná o zcela novou námitku, která nebyla předmětem předchozího řízení. Současně uvedl, že závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 je v rozporu se zákonem a odhlíží od platného znění ZDP, dle něž vstupují výnosy a náklady z veškerých kurzových rozdílů do základu daně. Žalovaný odkázal na ust. § 23 odst. 10 a také na § 18 odst. 1 ZDP. Podle § 18 odst. 1 ZDP jsou u právnických osob předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Z dikce ustanovení dle žalovaného vyplývá, že uvedené ustanovení podrobuje dani univerzálně všechny účetní výnosy. Současně žalovaný upozornil na jednu ze základních zásad účetních předpisů i ZDP, a to princip časového rozlišení definovaný v § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“). Při aplikaci tohoto principu není možné postupovat jinak v účetnictví a jinak pro daňové účely. Jednorázové zahrnutí kurzových rozdílů (zisků i ztrát) do základu daně až v roce skutečného finančního nebo nefinančního vypořádání by narušovalo princip věcné a časové souvislosti deklarovaný v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví i § 23 odst. 1 ZDP.

V dalším žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Doplnění žaloby

Podáním ze dne 8. 3. 2015 žalobce doplnil závěrečný bod žaloby vztahující se k výši vyměřeného penále. Žalobce doplnil další důvod, proč nemělo být penále předepsáno. Podle žalobce nelze předepsat penále za situace, kdy byla daň stanovena podle dodatečného daňového přiznání, k čemuž dle žalobce v projednávané věci došlo. Za tímto účelem také žalobce ocitoval část napadeného rozhodnutí, která měla podporovat jeho argumentaci.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s.ř.s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

V.a) Legitimní očekávání a předvídatelnost rozhodnutí

S účinností od 1. 1. 2008 novela zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, změnila znění ZDP, a to zejména ustanovení § 19 odst. 1 písm. g), § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl). Uvedená novela výslovně zpřesnila, jaká částka se považuje za částku od daně osvobozenou. Dříve zákon hovořil o příjmech z loterií a jiných podobných her. Nově bylo stanoveno, že se jedná pouze o příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, nikoli o všechny příjmy z provozování loterií. V § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP pak bylo nově uvedeno, že nelze za daňově uznatelné výdaje (náklady) považovat výdaje (náklady) související s příjmy nad rámec všech vsazených částek, ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her.

K námitce překvapivosti rozhodnutí soud uvádí, že žalovaný vůbec nepřišel s názorem o aplikaci výše citovaného § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP. Toto ustanovení žalobce použil jako podporu jeho argumentace (a argumentace správce daně) v souvislosti se změnou § 19 odst. 1 písm. g) ZDP zákonem č. 261/2007 Sb. Na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí je několikrát uvedeno, že žalovaný neuznal náklady související s osvobozenými příjmy v souladu s § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Není zde uvedeno, že tak učinil, či měl učinit v souladu s § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP. Žalovaný žalobci v žádném případě neodňal právo na odvolací instanci a neporušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení.

Žalobce dále argumentoval porušením zásady legitimního očekávání a zejména pak stanoviskem Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7962/07-1200-702170. K této námitce je třeba říci, že uvedené stanovisko Finančního ředitelství jako takové může těžko založit ustálenou rozhodovací praxi a už vůbec neznamená, že takto sdělený názor je absolutně neměnný a že jej budou automaticky zastávat i jiné daňové orgány. Pokud tyto orgány (v projednávané věci správce daně a žalovaný) své závěry řádně odůvodní, nebrání zásada legitimního očekávání těmto orgánům rozhodnout odlišně od uvedeného stanoviska.

Žalovaný uvedl, že vymezení přímých nákladů bylo možné dovodit ze znění § 4 odst. 2 a 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Pokud výše uvedené náklady přímo snižují příjmy (výtěžek) ze vsazených částek (což bylo výslovně v § 4 odst. 3 zákona o loteriích uvedeno), nemohou současně ani zčásti snižovat základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob. Žalovaný dále ke vztahu k jednotlivým sporným nákladům uvedl, že vyloučené náklady jsou náklady, které přímo podmiňují provoz loterií a podobných her, anebo které jsou přímým důsledkem realizace osvobozených příjmů. Tyto náklady jsou vynakládány výlučně k dosažení příjmů osvobozených od daně podle ust. § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, neboť bez vynaložení těchto

nákladů by nebylo možné dosahovat osvobozených příjmů. Dále žalovaný upozornil na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 3. 2012, č. j. 31 Af 123/2010-121, který tyto závěry potvrzoval s tím, že ani body 3 a 18 tohoto rozsudku namítané žalobcem nijak nezpochybnují jeho vyznění. Na str. 13 napadeného rozhodnutí pak žalovaný odkázal i na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Afs 39/2012-39 a č.j. 9 Afs 47/2012-32, které potvrzují závěry správce daně i žalovaného.

K novele č. 261/2007 Sb. pak lze uvést, že došlo ke změně (zpřesnění) právní úpravy, která již výslovně neumožňovala za osvobozené příjmy z loterií považovat i jiné příjmy než vsazené částky. Žalovaný tuto skutečnost v rozhodnutí také uvedl, když právě i touto změnou odůvodnil svou argumentaci ohledně zdaňovacího období roku 2007. Žalovaný, resp. správce daně však z uvedené novely a z důvodové zprávy k ní vycházel toliko podpůrně, když dovodil účel předchozí právní úpravy důvodovou zprávou k této novele. To vedlo pouze k ujištění, že správce daně a žalovaný postupují správně. Z uvedené argumentace žalovaného však nelze dovodit, že by nová právní úprava vedla ke změně dosavadního názoru žalovaného.

Závěry žalovaného tedy vychází z tehdy účinné právní úpravy, judikatury správních soudů a jsou zcela logicky odůvodněny. Odůvodnění správce daně a žalovaného lze dle názoru zdejšího soudu považovat z pohledu zásady legitimního očekávání za zcela postačující.

Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ať už ve vztahu k překvapivosti rozhodnutí, nebo ve vztahu k výkladu v neprospěch daňového subjektu, soud posoudil jako nepřiléhavá, neboť žalovaný neaplikoval ust. § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP a souvislosti s tímto ustanovením tak v žádném případě nedošlo ani k překvapivému rozhodnutí ani k výkladu v neprospěch žalobce.

V.b) Námitka nezákonného vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

Žalobce namítal, že v projednávané věci měla rovnou proběhnout daňová kontrola a že správce daně nemůže zcela libovolně volit mezi prostředky, které v průběhu daňového řízení zvolí. Tato námitka je nedůvodná. Soud zcela souhlasí se žalobcem v tom, že nelze libovolně volit mezi daňovou kontrolou a výzvou a zvolit ten úkon, který se správci daně zrovna nejlépe hodí. Pro každý z uvedených postupů totiž musí být splněny zákonné podmínky. Pokud však tyto zákonné podmínky splněny jsou, je na správci daně, aby zvolil takový postup, aby byly při zachování všech základních zásad správy daní naplněny její cíle, tedy správné stanovení daně a zajištění její úhrady.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“) nikde nestanovil (tento zákon byl účinný v době vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání), že má správce daně povinnost za určité situace provést právě daňovou kontrolu. § 16 ZSDP toliko vymezoval, o jaký institut se jedná a stanovoval práva a povinnosti daňových subjektů a správce daně. Konkrétní postup při správě daní a volbu prostředků však stanovuje správce daně z hlediska splnění zákonných podmínek, účelu konkrétního úkonu či postupu, přičemž nepochybně musí současně přihlížet k základním zásadám správy daní, včetně zásady přiměřenosti (§ 2 odst. 2 ZSDP). Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je obecně nepochybně menším zásahem a zátěží pro

daňový subjekt, než provádění daňové kontroly. Z tohoto pohledu nelze správci daně vytknout, že oproti původnímu záměru daňovou kontrolu v první fázi nezačal a rozhodl se, že postačí jen výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Soud zde neposuzuje, jaký postup lze zpětně považovat za vhodnější, ale toliko otázku, zda postupem správce daně a následně žalovaného nedošlo k porušení zákona.

Podle § 40 odst. 1 ZSDP (a s ohledem na § 44 odst. 1 téhož zákona, který s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání výslovně počítá) byl daňový subjekt povinen na výzvu správce daně podat daňové přiznání a správce daně byl oprávněn jej k tomuto vyzvat. Podle § 41 odst. 1 ZSDP to byl přitom sám daňový subjekt, který má primárně povinnost dodatečně daňové přiznání podat, pokud zjistí, že jeho daňová povinnost by měla být vyšší. Zákon tedy výslovně počítal s tím, že se daňový subjekt sám přizná k vyššímu odvodu daně, než jaký uvedl v řádném daňovém přiznání. Výzva žalobci, že by daň mohla být vyšší, než tvrzená, tudíž nebyla nijak excesivní ani nezákonná. Ve výzvě bylo jasně uvedeno, z jakých konkrétních důvodů vyvstaly obavy o správném tvrzení daně v původním přiznání - v této výzvě bylo uvedeno, které náklady a z jakých důvodů má správce daně na rozdíl od žalobce za daňově neúčinné, a tedy proč by mohla být jeho daňová povinnost vyšší. Výzva splňovala všechny podmínky na ni kladené a žalobce byl schopen pochybnosti správce daně z této výzvy řádně identifikovat tak, aby mohl podat dodatečné daňové přiznání.

Žalobce sice vyzval správce daně ke stanovení nového termínu ústního jednání za účelem zahájení daňové kontroly, nicméně neměl na toto stanovení a následné zahájení daňové kontroly žádný právní nárok. Bylo na správci daně, jak bude dále postupovat. Zásadou součinnosti nelze za této situace argumentovat, zvláště pokud správce daně zjistil, že se zástupce žalobce k jednání u Finančního úřadu pro Prahu 9, kvůli čemuž se tento zástupce správci daně omluvil, nedostavil. Zásadu součinnosti tedy primárně porušil zástupce žalobce, nikoli správce daně. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. 59 Ca 114/2008-42, je zcela nepřipadný, neboť v něm se toliko uvádí, že neexistuje zákonná povinnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání namísto daňové kontroly. V projednávané věci však došlo k opačnému postupu správce daně. Uvedený závěr Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci navíc podle zdejšího soudu platí i v opačném směru, tedy, že není povinností správce daně provést daňovou kontrolu místo výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

V.c) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností

Žalobce dále namítal, že správce daně jej vyzval k vysvětlení a doložení údajů v dodatečném daňovém přiznání neuvedených, což činí výzvu k odstranění pochybností nezákonnou. Tato námitka je nedůvodná. Žalobce sice oproti řádnému daňovému přiznání neupravil výši daňově neuznatelných nákladů, nicméně tyto náklady jsou v dodatečném daňovém přiznání obsaženy (řádek 40) a správci daně zůstaly pochybnosti o jejich výši. Tyto pochybnosti také ve výzvě konkrétně vymezil.

Je zřejmé a vyplývá to i z logiky věci, že postup k odstranění pochybností (dříve vytýkáci řízení) se vztahuje k údajům uvedeným v daňovém tvrzení (jak taky uvádí žalobcem uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs

92/2008-147) - nelze zpochybňovat něco, co nebylo předloženo. V projednávané věci však taková situace nenastala, neboť daňově neúčinné náklady jsou skutečně uvedeny na řádku 40 dodatečného daňového přiznání a přímo vůči nim výzva směřovala. K odkazům na další žalobcem předložená soudní rozhodnutí soud toliko stručně uvádí, že tyto rozhodnutí na projednávanou věc vůbec nedopadají, resp. z nich nelze dovodit pochybení správce daně či žalovaného.

V.d) Námitka vztahující se k nerealizovaným kurzovým rozdílům

Ve vztahu k této žalobní námitce soud konstatuje, že tuto již shledal důvodnou. Uvedená námitka je sice dosti obecná a dle soudu i nepřípadná pokud jde o tvrzení, že to byl správce daně, kdo zahrnul nerealizované kurzové rozdíly do základu daně, přesto k ní soud musel přihlédnout. Ze spisu totiž vyplývá, že správce daně a následně žalovaný vycházeli z daňového přiznání žalobce, v jehož podkladech se objevují kurzové zisky a kurzové ztráty (č.l. 5 správního spisu). Tyto kurzové rozdíly jsou dále nespecifikované, tudíž z nich nelze poznat, zda se jedná o rozdíly realizované, či nikoli. Přestože je to daňový subjekt, kterého tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, z ust. § 1 odst. 2 daňového řádu lze dovodit, že cílem správy daní, a tedy i cílem činnosti daňových orgánů, je jejich správné zjištění a stanovení. V projednávané věci ovšem nelze vyloučit, že daň byla stanovena z daňového základu, jehož součástí byly i nerealizované kurzové rozdíly.

Otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů a možností jejich podrobení dani z příjmů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94. Zde zcela jasně uvedl, že pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec. Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Podle Nejvyššího správního soudu „(s)amotnou změnu kurzu pod vymezení tohoto zákonného ustanovení nelze podřadit, zákon ani za pomoci legislativní techniky nestanoví, že za příjem, který má být předmětem daně, se považuje také např. rozdíl, který vznikne pouze v důsledku změny kurzu k rozvahovému dni.“ Podle Nejvyššího správního soudu je tak třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval i vztahem účetních a daňových předpisů a uvedl, že při posouzení věci je třeba vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Žalovaný v nyní projednávané věci argumentoval principem věcné a časové souvislosti definovaným v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, nicméně Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí zcela jasně uvedl, že určité položky lze sice zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Tedy to, že určitá položka je zanesena do účetnictví ještě samo o sobě neznamená, že rovněž podléhá zdanění. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem podle

Nejvyššího správního soudu může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace.

Krajský soud neshledal důvod, proč by se měl od těchto závěrů odchýlit, neboť tyto závěry jsou podrobně a logicky odůvodněny a současně dopadají i na právní úpravu rozhodnou pro zdaňovací období roku 2007, které je rozhodné v této věci, neboť od právní úpravy platné pro zdaňovací období projednávaná v uvedeném rozsudku nedošlo ve vztahu k nerealizovaným kurzovým rozdílům k žádné změně. Na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu pak reagoval zákonodárce novelizací ZDP zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, tak, že do § 23 odst. 1 ZDP vložil slova: „*s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona*“ (nyní upraveno v § 21h ZDP). Sám zákonodárce tedy považoval za nutné stanovit najisto vazbu mezi účetnictvím a daní z příjmů. V důvodové zprávě se uvádí, že změna byla vyvolána diskuzí mezi odbornou veřejností ohledně problematiky kurzových rozdílů. Tento postup zákonodárce podle krajského soudu podporuje výše uvedenou argumentaci, neboť *de facto* připouští, že úprava byla právě v této oblasti nejasná.

Soud má za to, že s ohledem na tehdy platnou právní úpravu a zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu mohl a měl správce daně, potažmo žalovaný dovést nesprávnost zahrnutí veškerých kurzových rozdílů do základu daně žalobcem, aniž by bylo postaveno najisto, zda se jedná o kurzové rozdíly realizované nebo nerealizované. Žalovaný bezpochyby měl povědomost (rozhodoval dne 2. 4. 2013) o výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, a tedy o tom, že zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů bylo za tehdy platné právní úpravy v rozporu s ústavní maximou „žádné daně bez zákona“ vyjádřenou v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Přestože tato otázka nebyla v daňovém řízení sporná, správce daně a následně žalovaný jsou povinni postupovat tak, aby daň byla stanovena ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Bylo na žalovaném, aby za součinnosti žalobce (např. výzvou ke specifikaci uvedených kurzových rozdílů) prověřil, zda část těchto rozdílů zahrnutých žalobcem do základu daně, tvoří právě kurzové rozdíly nerealizované, jak nyní žalobce namítá v žalobě. Pokud tak neučinil, řízení je zatížené vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť daň mohla být stanovena v nesprávné, a tedy nezákonné výši. To samozřejmě v případě, že část kurzových rozdílů skutečně tvořily i nerealizované kurzové rozdíly.

V.e) Námitka nezákonného předepsání penále

Soud úvodem konstatuje, že tato námitka je nedůvodná. Jak totiž správně uvedl žalovaný, je nutné odlišovat penále a úrok z prodlení. Sám žalobce uvedl, že zákonem č. 230/2006 Sb. došlo s účinností od 1. 1. 2007 k rozdělení dřívějšího institutu penále na penále a úrok z prodlení. ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 upravoval penále v § 63 v souvislosti s prodlením s placením daně. Od 1. 1. 2007 však byl s prodlením spojen právě úrok z prodlení. Penále se novelou č. 230/2006 Sb. stalo sankcí za neunesení břemene tvrzení daně ve správné výši. Naopak úrok z prodlení je institutem směřujícím vůči případům neplacení daní. Argumentace žalobce včetně jím předložených rozsudků Nejvyššího správního soudu

však směřuje k úpravě před touto změnou, resp. k institutu penále v jeho podobě do 31. 12. 2006. Otázka existence přeplatku na daňovém účtu žalobce nijak nesouvisí s předepsáním penále dle § 37b odst. 1 ZSDP za tvrzení daně v nesprávné výši. Otázka existence přeplatku by byla relevantní až v souvislosti s nezaplacením dodatečně vyměřené daně, případně předepsaného penále.

K doplnění žaloby, které lze považovat za rozšíření tohoto žalobního bodu, soud shodně uvádí, že ani toto doplnění důvodu nezákonnosti předepsání penále není důvodné. § 37b ZSDP skutečně stanovil, že pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. V projednávané věci sice došlo k podání dodatečného daňového přiznání, nicméně daň byla stanovena až na základě daňové kontroly. O předloženém daňovém přiznání totiž vznikly správci daně pochybnosti, proto zahájil postup k odstranění těchto pochybností a vzhledem k tomu, že jeho pochybnosti nebyly vyvráceny, zahájil daňovou kontrolu, na základě které pak byla daňová povinnost stanovena.

VI. Shrnutí a náklady řízení

Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, soud posoudil podstatnou část námitek jako nedůvodnou. Současně však shledal, že žalobní námitka, týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů je důvodná, neboť správce daně, potažmo žalovaný neprověřil povahu žalobcem do základu daně zahrnutých kurzových rozdílů, přestože si musel být vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94 o nezákonnosti zahrnování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně. V dalším řízení bude na žalovaném, aby vyzval žalobce ke specifikaci tvrzených kurzových rozdílů a podle prokázání skutečných nerealizovaných kurzových rozdílů pak případně upravil základ daně a výši stanovené daně.

Za tohoto stavu věci byl soud povinen v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí pro shora uvedenou podstatnou vadu řízení zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení, včetně náhrady nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem (srov. § 35 odst. 2 s.ř.s.).

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a náklad za tyto důvodné úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) a sepis žaloby a její doplnění (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky. Za úkony právní služby to činí 9.300 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 3 x 300 Kč, což činí dohromady 10.200 Kč. Tato částka se dále

nezvyšuje o DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 13.200 Kč.

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 u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 28. 4. 2015

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Jaroslava Předešlá