



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Elektrárna Opatovice, a.s.**
se sídlem Opatovice nad Labem - Pardubice 2, PSČ 532 13

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. března 2019, č. j. 10708/19/5200-11433-706599

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce uvedl, že podal dne 30. 6. 2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 342 791 650 Kč. Následně žalobce podal dne 30. 1. 2014 dodatečné daňové přiznání k

dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, ve kterém vykázal nově zjištěnou daň ve výši 326 047 330 Kč, tedy o 16 744 320 Kč nižší, než činila poslední známá daň vyměřená správcem daně na základě řádného daňového přiznání. V souladu s ustanovením § 141 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobce k podanému dodatečnému daňovému přiznání přiložil písemnost „Vyjádření daňového subjektu k důvodům pro podání dodatečného daňového přiznání“ včetně příloh - Opravného daňového dokladu č. 8580000024 ze dne 12. 12. 2011 za cenové vyrovnaní roku 2010 v celkové výši 105 753 644 Kč vystavený dodavatelem Czech Coal, a.s., a Dohody o narovnání ze dne 23. 12. 2013.

3. Správce daně o podaném dodatečném daňovém přiznání rozhodnutím ze dne 24. 2. 2014, č. j. 40644/14/4027-07000-601351 rozhodl podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu o zastavení řízení z důvodu nepřipustnosti podání, jelikož dle jeho názoru bylo dodatečné daňové přiznání podáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal žalobce odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 18. 8. 2014, č. j. 15876/14/5000-14203-711217. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, jejímž předmětem bylo posouzení běhu prekluzivní lhůty. Spor byl veden u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 31 Af 79/2014, návazně postupně u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 267/2015 a 9 Afs 121/2017. Rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 3. 2017, č. j. 31 Af 79/2014-68, bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 8. 2014, č. j. 15876/14/5000-14203-711217 a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému se závazným právním názorem, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno ve lhůtě pro stanovení daně.
4. Návazně na výše uvedený závazný právní názor krajského soudu došlo správcem daně ke zrušení rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 24. 2. 2014, č. j. 40644/14/4027-07000-601351, a to rozhodnutím o odvolání ze dne 23. 10. 2017 č. j. 161049/17/4100-10722-2001.
5. Dále žalobce uvedl, že s ohledem na to, že do té doby správce daně posuzoval pouze procesní práva daňového subjektu (konkrétně otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně) a nezabýval se skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně, zahájil prvoinstanční správce daně u žalobce Výzvou k odstranění pochybností č. j. 204226/17/4227-21794-601351 ze dne 21. 12. 2017, postup k odstranění pochybností. Na tuto výzvu reagoval žalobce svým podáním dne 7. 2. 2018. I přes reakci žalobce dospěl správce daně k závěru, že nedošlo k odstranění pochybností vymezených správcem daně a nedošlo tedy ke změně poslední známé daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za rok 2010. V návaznosti na závěry prvoinstančního správce daně došlo k ukončení postupu k odstranění pochybností a dne 9. 4. 2018 byl žalobci doručen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 č. j. 59842/18/4227-24791-601351 ze dne 4. 4. 2018, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období ve výši 0 Kč (slovy nula korun). Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce včas odvolání k žalovanému, který o odvolání rozhodl rozhodnutím č. j. 10708/19/5200-11433-706599 ze dne 18. 3. 2019, a to tak, že odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje. Rozhodnutí o odvolání bylo doručeno žalobci dne 21. 3. 2019. Žalobce vyslovil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné a to z důvodu porušení zákonných předpisů v průběhu řízení.

Vymezení případu

6. Žalobce k věci uvedl, že jeho právní předchůdce, uzavřel dne 5. 6. 2002 Smlouvu „Rámcová kupní smlouva č. ÚOŘ/U/3/2002/125 1108 000 o prodeji a koupi hnědého uhlí v letech 2002 až 2015“ se společností Czech Coal, a.s., se sídlem Most, V. Řezáče 315, PSČ 434 67 (dále jen Czech Coal, a.s.). Tato smlouva, ve znění dodatku č. 1 datovaného dne 5. 6. 2002, dodatku č. 2 datovaného dne 15. 4. 2005, dodatku č. 3 datovaného dne 15. 12. 2005, dodatku č. 4 datovaného dne 28. 12. 2006, dodatku č. 5 datovaného dne 17. 12. 2008, dodatku č. 6 datovaného dne 31. 12. 2009 a dodatku č. 7 datovaného dne 14. 12. 2011 zajišťovala dodávky hnědého uhlí pro obchodní činnost daňového subjektu. Dne 12. 12. 2011 vystavila společnost Czech Coal, a.s. opravný daňový doklad č. 8580000024 na částku 105 753 644 Kč jako doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010. Dne 24. 1. 2012 vystavila společnost Czech Coal, a.s. opravný daňový doklad č. 8580000026 na částku 11 161 177,37 Kč jako doúčtování cenového vyrovnání za rok 2009. Žalobce neuznal nárok společnosti Czech Coal, a.s. na zaplacení obou uvedených daňových dokladů a tyto neuhradil. Současně daňový subjekt o těchto dokladech neúčtoval, nezahrnul je do daňově účinných výdajů, ani z nich neuplatnil nárok na odpočet DPH.
7. Dne 7. 6. 2012, jak žalobce dále uvedl, společnost Czech Coal, a.s. doručila žalobci dopis označený jako Odstoupení od smlouvy, kterým společnost Czech Coal, a.s. odstoupila od výše uvedené smlouvy z důvodu nezaplacení peněžité pohledávky vyplývající z cenového vyrovnání dle smlouvy za rok 2009 a peněžité pohledávky vyplývající z cenového vyrovnání dle Sporné smlouvy za rok 2010. Žalobce platnost a právní účinky odstoupení od smlouvy neuznal a v návaznosti na to podal žalobu na plnění dodávek hnědého energetického uhlí a na náhradu škody proti Czech Coal, a.s. Žalobou sp. zn. 61 Cm 82/2012 se žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal dodání hnědého energetického uhlí s celkovou energetickou hodnotou 91 730 377,06 GJ a zaplacení sporné náhrady škody původně ve výši 20 000 000 Kč s příslušenstvím a následně (na základě podání daňového subjektu ze dne 22. 11. 2013) ve výši 16 336 268 Kč s příslušenstvím. Společnost Czech Coal, a.s. nároky uplatněné žalobcem v uvedeném soudním sporu neuznala. Žalobce z důvodu nezbytnosti realizace dalších dodávek potřebných pro ekonomickou činnost uhradil společnosti Czech Coal, a.s. částku 116 914 821 Kč. Tato částka pro daňový subjekt představovala pohledávku vůči společnosti Czech Coal, a.s. Na základě jednání mezi žalobcem a společností Czech Coal, a.s. došlo dne 23. 12. 2013 k uzavření Dohody o narovnání, která ruší veškerá vzájemná práva a povinnosti vyplývající z výše uvedené smlouvy, jejich dodatků, uvedeného soudního sporu a další uvedená sporná práva. Současně byla sjednána nová práva a povinnosti mezi smluvními stranami. V návaznosti na uzavření Dohody o narovnání žalobce podal dne 30. 1. 2014 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a dále dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. V těchto dodatečných přiznáních daňový subjekt uplatnil jako daňově účinný výdaj u daně z příjmů právnických osob částku 88 128 036,81 Kč na základě opravného daňového dokladu č. 8580000024 z titulu doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010. Jinými slovy, žalobce při respektování věcné a časové souvislosti zohlednil v dodatečných daňových přiznáních jako daňově účinný náklad závazek vůči společnosti Czech Coal a.s. z titulu cenového vyrovnání, o němž do té doby neúčtoval a tento tak do té doby jakkoliv neovlivnil základ daně z příjmů právnických osob.

8. Pro úplnost žalobce uvedl, že v případě podaného dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 byla zcela totožná argumentace ve vztahu k uplatněnému nároku na snížení daňové povinnosti z týchž důvodů vyhodnocena jako důvodná a došlo k částečnému snížení daně (viz rozhodnutí o odvolání č. j. 185782/14/4027-07000-601351 ze dne 5. 11. 2014).

Vady rozhodnutí

9. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání podle názoru žalobce nesprávným způsobem vyhodnotil skutkový stav, čímž došlo k nesprávné aplikaci právního rámce a v konečném důsledku k vydání rozhodnutí v rozporu se zákonnými požadavky. Předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně (resp. návazně žalovaným) je z věcného hlediska posouzení práva žalobce v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za minulá zdaňovací období (v projednávaném případě za rok 2010) uplatnit jako daňově účinný výdaj cenové vyrovnání za dodávky uhlí vyúčtovaného opravným daňovým dokladem dodavatele č. 8580000024 v situaci, kdy do té doby nebylo o takovém nákladu účtováno, ten tak jakkoliv neovlivnil základ daně žalobce v žádném zdaňovacím období a současně v situaci, kdy byl předmětný závazek zrušen uzavřením Dohody o narovnání.
10. Žalobce uvedl, že podle ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt (zde žalobce) oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně. Lhůta pro podání dodatečného přiznání na daň nižší je v ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu stanovena do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil nesprávnou výši daně. Žalobce nesprávnou výši daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 zjistil dne 23. 12. 2013 v okamžiku uzavření dohody o narovnání, lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání tedy plynula až do 31. 1. 2014. Jelikož dodatečné daňové přiznání podal žalobce dne 30. 1. 2014, zcela nesporně tak učinil ve stanovené lhůtě. Lze tedy konstatovat, že podání dodatečného daňového přiznání bylo učiněno včas ve stanovené zákonné lhůtě.
11. Současně považoval žalobce zcela nesporné, že byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než byla jeho poslední známá výše daně. V projednávaném případě daňový subjekt uplatnil v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 jako daňově účinný náklad v částce 88 128 037 Kč na základě opravného daňového dokladu č. 8580000024 na částku 105 753 644 Kč včetně DPH z titulu doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010, čímž došlo ke snížení daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období. Jednalo se o závazek vůči společnosti Czech Coal, a.s. o kterém žalobce do té doby neúčtoval a neuznával jej. Uzavřením Dohody o narovnání však došlo ke zrušení tohoto závazku (s právními účinky k účinnosti Dohody o narovnání, tj. ke dni 23. 12. 2013) a zcela logicky pro zrušení závazku musel tento v minulosti vzniknout (jinak by jej nebylo možné zrušit). Žalovaný však v rámci odůvodnění rozhodnutí o odvolání nesprávně slučuje uplatněný nárok žalobcem na snížení daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2010 a dopady na základ daně ve zdaňovacím období roku 2013 (tedy na výši daňové povinnosti ve zdaňovacím období, v němž nabyla Dohoda o narovnání účinnosti). Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že „pro posouzení věcné správnosti a oprávněnosti tohoto

podaného dodatečného daňového přiznání je stěžejní dohoda o narovnání, jejíž účinnost dle článku XI odst. 1 a 2 této dohody nastala dnem podpisu, tj. dnem 23. 12. 2013. Předložená dohoda o narovnání obsahuje vymezení sporných či pochybných práv a povinností mezi účastníky dohody. Sporné závazky jsou v dohodě o narovnání definovány v jejím článku II. – mezi těmito závazky jsou i závazky vyčíslené opravným daňovým dokladem č. 8580000024. Sporným je nejen to, zda na základě tohoto opravného dokladu vzniklo dodavateli právo na zaplacení cenového vyrovnání, ale mimo jiné také to, zda má odvolatel právo na vrácení plnění poskytnutého dodavateli na základě tohoto opravného dokladu. S ohledem na zájem smluvních stran ukončit soudní spor o žalobě odvolatele (článek II., bod 3.) se v článku III. strany dohody, že se sporná práva, mezi nimi tedy i práva plynoucí z dokladu č. 8580000024, ruší a nabrazují právní stav novým, který je definován v článku IV. a V. dohody o narovnání. V DODAP 2010 odvolatel uplatňuje jako daňově účinný náklad s odkazem na dohodu o narovnání opravný daňový doklad č. 8580000024, k čemuž, jak vyplývá z výše uvedeného, dle odvolacího orgánu neexistuje zákonný důvod“ (bod 37 rozhodnutí o odvolání). Ná vazně pak žalovaný uvádí, že „práva vyplývající z předloženého opravného daňového dokladu č. 8580000024 nezaložila právní účinky, které daňový subjekt požaduje uplatnit v DODAP 2010 ve vztahu k dohodě o narovnání. Jak je uvedeno výše, v dohodě o narovnání se ruší závazky vzniklé do podpisu dohody, tj. i závazek plynoucí z tohoto dokladu, viz článek III. dohody o narovnání“ (bod 38 rozhodnutí o odvolání).

12. Tento závěr žalobce označil za chybný, když žalovaný zcela nesprávně vyhodnotil dohodu o narovnání ve vztahu k podanému dodatečnému daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Je pravdou, že předmětný závazek byl Dohodou o narovnání zrušen, to však neznamená, že do té doby neexistoval a nebylo jej možné uplatnit jako daňově účinný výdaj v minulých zdaňovacích obdobích. Současně není právními předpisy jakkoliv omezeno právo daňového subjektu (zde žalobce) uplatnit zrušený závazek jako daňově účinný výdaj v minulých zdaňovacích obdobích v rámci dodatečných přiznání, byť tento byl následně zrušen. Zrušení závazku v rámci narovnání totiž naznamená, že by závazek nikdy neexistoval, ale ruší se s účinky ex nunc. To bylo dle žalobce ostatně potvrzeno i žalovaným uvedenou argumentací ohledně aplikovatelnosti podzákonných norem, konkrétně pokynu GFŘ č. D-6, který stanoví, že „pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání...“ (viz bod 39 Rozhodnutí o odvolání). Jak k tomu uvedl i správce daně, „hodnota pohledávek z titulu dohody o narovnání je daňově účinným nákladem v období, kdy nabyla účinnosti dohoda o narovnání, v daném případě v roce 2013. Tuto tezi potvrdily také dva koordinační výbory (Koordinační výbor č. 05/26.01.05 - Daňové aspekty dohody o narovnání a Koordinační výbor č. 267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky)“ (strana 5 dodatečného platebního výměru). Toto žalobce nezpochybňuje, ale dodává (současně i k argumentaci žalovaného v bodě 40 a 47 Rozhodnutí o odvolání), že uvedené řeší až otázku následků dohody o narovnání na dosavadní (sporné) závazky (a případně i pohledávky), jež jsou narovnáním rušeny a jsou nahrazeny pohledávkami (a/nebo závazky) novými, nikoliv práva na podání dodatečného daňového přiznání na předcházející zdaňovací období.
13. Dále žalobce uvedl, že žalovaný argumentuje (viz bod 40 rozhodnutí o odvolání) povinností žalobce účtovat o nově vzniklém závazku vzniklém z titulu dohody o narovnání k rozhodnému dni, kterým je datum podpisu dohody o narovnání. S tím žalobce souhlasí, avšak znovu zdůrazňuje, že v dodatečném daňovém přiznání neuplatnil

závazek vzniklý na základě uzavřené Dohody o narovnání (tedy nový závazek vyplývající z Dohody o narovnání). Důvodem pro podání bylo uplatnění daňově účinného výdaje u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 v částce 88 128 037 Kč na základě opravného daňového dokladu č. 8580000024 na částku 105 753 644 Kč včetně DPH z titulu doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010, a to ve zdaňovacím období roku 2010, který do té doby nebyl uplatněn jako daňově účinný výdaj a neovlivnil tedy základ daně v žádném zdaňovacím období.

14. K argumentaci ohledně povinnosti zrušit závazek (pokud o něm bylo před narovnáním účtováno) k rozhodnému dni účinnosti dohody o narovnání účtováním do výnosů žalobce uvedl, že to nezpochybňuje; uvedené se ale jakkoliv netýká otázky práva na podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, jelikož to představuje účetní (a návazně daňové) vypořádání narovnání v roce účinnosti dohody o narovnání, tedy v roce 2013. Žalovaný tedy opakovaně zcela nesprávně slučuje či zaměňuje důvod pro podání dodatečného daňového přiznání a vypořádání narovnání, byť se každé vztahuje ke zcela odlišným zdaňovacím obdobím.
15. Dále uvedl, že narovnáním dochází ke zrušení dosavadních práv a nahrazením právy novými (viz § 585 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, obdobně § 1903 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Právě účetní a daňové vypořádání narovnání k datu účinnosti dohody o narovnání má za následek, že daňové subjekty nemusí podávat dodatečná daňová přiznání k minulým obdobím (kde by např. z daňově účinných nákladů rušily sporné závazky zrušené narovnáním a zvyšovaly minulou výši daně), ale vše se vypořádá v rámci aktuálního zdaňovacího období. Pokud tedy daňový subjekt o sporném závazku účtuje a uplatňuje jej jako daňově účinný náklad, tak i po narovnání je nutné jej považovat v minulých zdaňovacích obdobích jako daňově účinný náklad; jeho zrušení se promítne pouze ve zdaňovacím období, v němž nabyla účinnosti dohoda o narovnání. V projednávaném případě však žalobce o sporném závazku na cenové vyrovnání neúčtoval a nezahrnul jej do daňově účinných nákladů v předchozích obdobích. V návaznosti na právní skutečnost (uzavření Dohody o narovnání) tedy uplatnil v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 výše uvedenou částku jako daňově účinný náklad a to při respektování věcné a časové souvislosti ve smyslu zákona o daních z příjmů. Dohoda o narovnání tak představuje pouze právní skutečnost, na základě které došlo k uznání důvodnosti závazku a od níž se odvíjí lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu. Otázka následného vypořádání narovnání ve zdaňovacím období roku 2013 (tj. dle účinnosti Dohody o narovnání) nemá jakoukoliv vazbu na možnost podání dodatečného přiznání, když jde o dvě zcela samostatná daňová řízení.
16. Žalobce absolutně nesouhlasil se závěrem žalovaného, že „*správce daně nepochybil, když neakceptoval snahu odvolatele ovlivnit základ daně zdaňovacího období roku 2010 částkou, o níž v minulosti neúčtoval a jejíž spornost byla odstraněna až dohodou o narovnání podepsanou v roce 2013. Podání DODAP 2010 tedy bylo nedůvodné a správce daně oprávněně konstatoval, že ke změně daňové povinnosti nedošlo a stanovil daňovou povinnost ve výši 0 Kč*“ (bod 41 Rozhodnutí o odvolání). Jak bylo uvedeno podrobně výše, žalobce pouze uplatnil do té doby neuplatněný daňově účinný náklad, k jehož uplatnění byl oprávněn, a to při respektování věcné a časové souvislosti.

17. Žalobce byl toho názoru, že podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 byly veškeré právní předpisy bezezbytku dodrženy a základ daně byl stanoven při respektování věcné a časové souvislosti předmětného daňového nákladu - doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010 vyúčtovaného opravným daňovým dokladem č. 8580000024 na částku 105.753.644,00 Kč vč. DPH. Věcná a časová souvislost byla v minulosti potvrzena i prvoinstančním správcem daně, a to pravomocným rozhodnutím správce daně č. j. 185782/14/4027-07000-601351 ze dne 5. 11. 2014. K tomu žalobce dodal, že současně s dodatečným daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 podal i dodatečné přiznání na zdaňovací období roku 2011, a to ze zcela identických důvodů. Posuzována tak byla tatáž Dohoda o narovnání, tentýž opravný daňový doklad a tytéž skutkové okolnosti případu a správce daně dospěl k závěru, že podané dodatečné daňové přiznání je důvodné a snížil uvedeným rozhodnutím základ daně i daň. V projednáváním případě však zcela identickou situaci – jen v jiném zdaňovacím období – posoudil zcela odlišně, čímž ale došlo k porušení zásady legitimního očekávání ve smyslu ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle níž „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*“. S ohledem na výše uvedené je daňový subjekt toho právního názoru, že do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období roku 2010 oprávněně zahrnul v dodatečném daňovém přiznání částku 72 292 613 Kč (částka vyúčtovaná opravným daňovým dokladem ve výši 88 128 036,81 Kč ponížená o částku 15 835 423 Kč přiznanou v rámci rozhodnutí o odvolání č. j. 185782/14/4027-07000-601351 ze dne 5. 11. 2014) a bylo povinností správce daně (resp. žalovaného) toto snížení základu daně přiznat a návazně stanovit nižší daň.

II. Vyjádření žalovaného

18. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dne 30. 6. 2011 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a vykázal daňovou povinnost ve výši 342 791 650 Kč. Dne 30. 1. 2014 podal žalobce k této dani dodatečné daňové přiznání, kde vykázal nově zjištěnou daň o 16 744 320 Kč nižší, než činila poslední známá daňová povinnost. Důvodem podání tohoto dodatečného daňového přiznání bylo dle žalobce dodatečné uplatnění nákladů za cenové vyrovnání za dodávky uhlí, o kterých v roce 2010 neúčtoval, ani je daňově neuplatnil a tyto náklady byly předmětem dohody o narovnání uzavřené dne 23. 12. 2013. Tento postup žalobce založil pochybnosti správce daně, které vyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností č. j. 204226/17/4227-21794-601351, neboť k podanému dodatečnému daňovému přiznání přiložil žalobce opravný daňový doklad č. 8580000024 a dohodu o narovnání ze dne 23. 12. 2013, kdy obsah těchto listin je ve vzájemném rozporu (dle správce daně žalobce na jednu stranu tvrdil a dokládal, že práva a povinnosti vztahující se k uvedenému opravnému daňovému dokladu uzavřením dohody o narovnání zanikla, a na druhou stranu na základě tohoto dokladu podal dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost). Žalobce pochybnosti správce daně neodstranil. Výsledkem postupu k odstranění pochybností je doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2010 ve výši 0 Kč dodatečným platebním výměrem, tzn. že nedošlo ke změně poslední známé povinnosti na této dani. Žalovaný jako odvolací orgán následně rozhodoval o odvoláním napadeném dodatečným platebním výměru, přičemž především přezkoumal žalobcem uplatněné skutečnosti a shledal, že správce daně nepochybil, když neakceptoval snahu

žalobce ovlivnit základ daně zdaňovacího období roku 2010 částkou, o níž v minulosti neúčtoval, a jejíž spornost byla odstraněna až dohodou o narovnání uzavřenou dne 23. 12. 2013, a rozhodl tak, že odvolání zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil, a to nyní žalobou napadeným rozhodnutím o odvolání.

19. Jádrem sporu v dané věci je dle názoru žalovaného otázka, zda je možné ovlivnit základ daně zdaňovacího období roku 2010 částkou, o níž v minulosti žalobce neúčtoval, a jejíž spornost byla odstraněna až dohodou o narovnání uzavřenou dne 23. 12. 2013.
20. Žalovaný nesouhlasil s právním názorem žalobce a veškerou žalobní argumentaci považuje za nedůvodnou.

Vypořádání se s námitkou ve vztahu k věcné a časové souvislosti cenového vyrovnání

21. K této námitce žalovaný uvedl, že byla uplatněna již v rámci odvolacího řízení a žalovaný se s ní podrobně vypořádal v bodě [44] rozhodnutí o odvolání, na který v podrobnostech odkazuje. Podstatné pro nyní řešenou věc je dle žalovaného skutečnost, že daňově uznatelné náklady dle dohody o narovnání jsou uznatelné v roce uzavření takové dohody, i když původní závazek, jenž dohoda o narovnání nahrazuje, nebyl evidován v účetnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 4 Afs 24/2004-95). Ve smyslu zmíněného rozsudku žalovaný uvedl, že žalobci nic nebránilo v tom, aby poté, co uhradil předmětnou částku podle dohody o narovnání uzavřené dne 23. 12. 2013, takové plnění případně zahrnul do svých daňových nákladů, a to ve zdaňovacím období, kdy k narovnání došlo. Po uzavření dohody o narovnání se již obecně věřitel nemůže domáhat plnění z původního závazku, nýbrž jen plnění z nového závazku z dohody o narovnání a dlužník již neplní původní závazek, ale závazek nový, plynoucí z dohody o narovnání. Dlužník (ani věřitel) nepodávají v souvislosti se změnou právního důvodu závazku (pohledávky) dodatečná daňová přiznání a nevrací se tak do zdaňovacího období relevantního pro původní pohledávku. V souvislosti s výše uvedeným se tedy žalobce uskutečněním výdaje na základě předmětné dohody o narovnání nemůže vlomit do zdaňovacího období roku 2010. Žalobcova domněnka, že plněním závazku z dohody o narovnání uzavřené dne 23. 12. 2013 realizoval daňově účinný výdaj za zdaňovací období roku 2010 na základě opravného daňového dokladu č. 8580000024, je mylná. Námitka správnosti uplatnění výdaje realizovaného na základě dohody o narovnání uzavřené dne 23. 12. 2013 do daňových nákladů roku 2010 tak není důvodná.

Vypořádání se s námitkou ve vztahu k zásadě legitimního očekávání

22. Žalovaný uvedl, že předmětná námitka byla vznesena rovněž již v rámci odvolacího řízení a žalovaný se s ní podrobně vypořádal v bodech [45] až [46] rozhodnutí o odvolání, na který v podrobnostech odkazuje. Žalovaný zde mimo jiné uvedl, že žalobce se nemůže domáhat obdobného postupu dle rozhodnutí správce daně č. j. 185782/14/4027-07000-601351 ze dne 5. 11. 2014, neboť by tím žalovaný porušil zákon a snížil daň tam, kde pro to není zákonný důvod. Žalobce se tedy nemůže domáhat, aby žalovaný dodržoval předchozí nezákonnou správní praxi (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2005-55). Námitka porušení zásady legitimního očekávání tak není důvodná.

III. Posouzení věci krajským soudem

23. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu pak usoudil následovně.
24. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
25. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že napadeným rozhodnutím byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 č. j. 59842/18/4227-24791-601351 ze dne 4. 4. 2018 vydaný Specializovaným finančním úřadem, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 0 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 89 a § 90 daňového řádu) o dodatečném daňovém přiznání č. j. 24250/14 ze dne 30. 1. 2014, zahájeného výzvou podle § 89 daňového řádu, č. j. 204226/17/4027-07000-601351 ze dne 21. 12. 2017.
26. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že dne 30. 6. 2011 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 a vykázal daňovou povinnost ve výši 342 791 650 Kč. Dne 30. 1. 2014 podal žalobce k této dani dodatečné daňové přiznání, kde vykázal nově zjištěnou daň o 16 744 320 Kč nižší, než činila poslední známá daňová povinnost. Důvodem podání tohoto dodatečného daňového přiznání bylo dle žalobce dodatečné uplatnění nákladů za cenové vyrovnání za dodávky uhlí, o kterých v roce 2010 neúčtoval, ani je daňově neuplatnil a tyto náklady byly předmětem dohody o narovnání uzavřené dne 23. 12. 2013. Tento postup žalobce založil pochybnosti správce daně, které vyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností č. j. 204226/17/4227-21794-601351, neboť k podanému dodatečnému daňovému přiznání přiložil žalobce opravný daňový doklad č. 8580000024 a dohodu o narovnání ze dne 23. 12. 2013, kdy obsah těchto listin byl dle názoru správce daně ve vzájemném rozporu. Dle správce daně žalobce na jednu stranu tvrdil a dokládal, že práva a povinnosti vztahující se k uvedenému opravnému daňovému dokladu uzavřením dohody o narovnání zanikla, a na druhou stranu na základě tohoto dokladu podal dodatečné daňové přiznání na nižší

daňovou povinnost. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce jeho pochybnosti neodstranil, což mělo za následek doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2010 ve výši 0 Kč dodatečným platebním výměrem, ke změně poslední známé povinnosti na této dani tedy nedošlo. Předmětem sporu mezi účastníky řízení v dané věci je tedy posouzení otázky, zda je možné ovlivnit základ daně zdaňovacího období roku 2010 částkou, o níž v minulosti žalobce neúčtoval, a jejíž spornost byla odstraněna až dohodou o narovnání uzavřenou dne 23. 12. 2013.

27. Prvně je třeba konstatovat, že správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když v průběhu daňového řízení přistoupil k aplikaci ust. § 89 odst. 1 daňového řádu a žalobce vyzval dne 21. 12. 2017 k odstranění pochybností, které vyvstaly na základě podaného dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Správce daně totiž po posouzení dokladů, které žalobce přiložil k dodatečnému daňovému přiznání, tedy opravný daňový doklad č. 8580000024 a dohodu o narovnání ze dne 23. 12. 2013, dospěl k závěru, že dané důkazy si navzájem odporují. Žalobce na výzvu reagoval dne 7. 2. 2018 svým vyjádřením, které však dle správce daně jeho pochybnosti neodstranilo. Správce daně tedy v souladu s ust. § 90 odst. 1 daňového řádu zaslal žalobci sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 3. 2018 a vzhledem k tomu, že žalobce v reakci na toto sdělení nenavrhnul další důkazní prostředky a požádal správce daně o ukončení postupu k odstranění pochybností, přistoupil správce daně k vydání rozhodnutí o stanovení daně. Tento procesní postup nesporně odpovídá požadavkům stanoveným daňovým řádem.
28. Krajský soud se dále zabýval žalobní námitkou, dle níž správce daně i žalovaný provedli nesprávné hodnocení skutkového stavu a následně předložených důkazů.
29. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že dne 12. 12. 2011 vystavil dodavatel Czech Coal, a.s. žalobci opravný daňový doklad č. 8580000024 jako doúčtování cenového vyrovnání za rok 2010. Žalobce tento nárok neuznal a předmětnou částku neuhradil, o dokladu neúčtoval a nezahrnul jej do daňově účinných výdajů a z těchto zdanitelných plnění ani neuplatnil nárok na odpočet DPH. Žalobce, jak vyplynulo z daňového řízení, následně dodavateli Czech Coal, a.s. z důvodu nezbytnosti realizace dalších dodávek potřebných pro jeho ekonomickou činnost uhradil celkovou částku, která odpovídala sporným fakturám za cenové vyrovnání za rok 2009 a 2010. V návaznosti na tyto úkony pak žalobce uzavřel se společností Czech Coal, a.s. k datu 23. 12. 2013 dohodu o narovnání, k níž žalobce ve svém vyjádření správci daně uvedl, že tato dohoda ruší veškerá vzájemná práva a povinnosti vyplývající ze smlouvy, jejich dodatků, soudního sporu a další sporná práva.
30. Shora uvedené důkazy předložené žalobcem k dodatečnému daňovému přiznání žalovaný hodnotil se závěrem, že předložená dohoda o narovnání ze dne 23. 12. 2013 obsahuje vymezení sporných či pochybných práv a povinností mezi účastníky dohody. Měl za to, že sporné závazky jsou v dohodě o narovnání definovány v článku II. a mezi nimi jsou i závazky vyčíslené opravným daňovým dokladem číslo 8580000024. Za sporné tedy považoval nejenom to, zda na základě tohoto opravného dokladu vzniklo dodavateli právo na zaplacení cenového vyrovnání, ale mimo jiné také to, zda má žalobce právo na vrácení plnění poskytnutého dodavateli na základě tohoto opravného dokladu. Žalovaný zdůraznil, že z článku III. dohody o narovnání vyplývá, že se strany dohodly, že se sporná práva, mezi nimi, a tedy i práva plynoucí ze zmiňovaného dokladu, ruší a nahrazují právní stav novým, který je definován v článku IV. a V. dohody o narovnání.

Žalovaný uzavřel, že práva vyplývající z předloženého opravného daňového dokladu nezaložila právní účinky, které žalobce požaduje uplatnit v dodatečném daňovém přiznání roku 2010 ve vztahu k dohodě o narovnání. Tato dohoda totiž ruší závazky vzniklé do jejího podpisu, a tedy i závazky plynoucí z tohoto dokladu. Je přitom zřejmé, že *„Institut narovnání slouží především k tomu, aby se předešlo dalším sporům, jeho účelem není zjištění, jak se věci mají, ale odstranění pochybností tím, že se původní závazek, ve kterém se sporné právo vyskytlo, ruší a nahrazuje se závazkem novým“* (usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 6. 2000, sp. zn. IV. ÚS 13/2000). Žalovaný uvedl, že *„odvolatel měl o nově vzniklém nesporném závazku na zaplacení cenového vyrovnání za rok 2010 z titulu dohody o narovnání účtovat na vrub příslušného nákladového účtu k rozhodnému dni, kterým je datum podpisu dohody o narovnání, a to bez ohledu na to, zda o závazku minulosti účtoval či nikoliv. Na druhé straně, pokud by byl odvolatel ve svém účetnictví o tomto závazku v minulosti účtoval, byl by k témuž datu povinen původní závazek zrušit účtováním do výnosů (v souladu s bodem 4.1.3. českého účetního standardu pro podnikatele číslo 019), což by v konečném důsledku vedlo k tomu, že základ daně by v roce podpisu dohody o narovnání nebyl nijak ovlivněn. Tímto zaúčtováním by byl dodržen akruální princip, tedy zásada věcné a časové souvislosti bez povinnosti podávat dodatečná daňová přiznání předchozím zdaňovacím obdobím, kterých se cenové vyrovnání týká.“*

31. Shora vyslovené závěry žalovaného hodnotí krajský soud jako zákonné, odpovídající požadavkům § 23 odst. 1 a 2 a následujících zákona o daních z příjmů. S hodnocením žalovaného se tedy v plném rozsahu ztotožňuje.
32. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že v daném případě nebyly naplněny podmínky zdůvodňující povinnost žalobce podávat v projednávané věci dodatečné daňové přiznání. Žalovaný příležitostně odkázal na aplikaci Pokynu č. D-6, v němž je řešena otázka stanovení okamžiku zdanění některých položek, přičemž k ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů je uvedeno, že *„pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je, například v návaznosti na dohodu o narovnání, datum účinnosti dohody o narovnání“*.
33. Krajský soud konstatuje, že hodnocení skutkového stavu správcem daně a potažmo žalovaným bylo v projednávané věci skutečně v souladu se zákonnými požadavky. Žalobce vycházel z důkazů předložených žalobcem, které hodnotil v souladu s požadavky stanovenými jak zákonem o daních z příjmů, tak i daňovým řádem. S výsledným závěrem poukazujícím na zásadní význam a právní následky dohody o narovnání, kterou žalobce uzavřel se svým dodavatelem společností Czech Coal, a.s., se krajský soud ztotožňuje a plně na závěry vyslovené žalovaným k této otázce odkazuje.
34. Pokud jde o námitku porušení zásady legitimního očekávání, ani tu neshledal krajský soud důvodnou. Žalobce poukazoval v této souvislosti na skutečnost, že správce daně zcela identickou situaci (tentýž opravný doklad a tutéž dohodu o narovnání, tedy tytéž skutkové okolnosti případu) posoudil v nyní projednávané věci zcela odlišně, než ve zdaňovacím období roku 2011. Při hodnocení této námítky odkazuje krajský soud ve shodě s názorem na žalovaného, na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č.j. 2 Afs 14/2005-55, která uvádí, že navzdory tomu, že *„v českém veřejném právu platí princip zásadní vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, je nutno poznamenat, že účastník řízení před správním orgánem se může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem“*. Tento názor však nelze

vykládat tak, že by se účastník řízení mohl domáhat aplikace postupu, který byl později hodnocen jako nezákonný. Žalovaný přílehavě uvedl, že správce daně je ostatně vázán jen tou svou předchozí praxí, která je v souladu se zákonem. Z předchozího postupu správce daně v daňovém řízení lze usuzovat, že správce daně ve zdaňovacím období roku 2011 zachyceném v rozhodnutí č.j. 185782/14/42027-07000-601351 ze dne 5. 11. 2014, snížil daň za uvedené zdaňovací období v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Žalobce se tedy nemohl domáhat, aby tato předchozí nezákonná praxe byla přenesena i do dalšího zdaňovacího období, které je předmětem současného přezkumu.

35. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
36. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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). Připadne-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 27. ledna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu