



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **J. R.**
sídlem L. 177, B.
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/20, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 23178/23/5200-10422-711621,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 5. 2020, č. j. 2789175/20/3019-50523-712340, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 2 253 209 Kč a stanovil mu penále ve výši 450 641 Kč. Správce daně zjistil, že žalobci vznikla pohledávka z titulu prodeje

39/2023

podniku obchodní společnosti VELKOOBCHOD NÁSTROJŮ ŠITINA, s.r.o., ve výši 13 857 500 Kč, kterou měl žalobce v souladu s § 23 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví zahrnout do základu daně, avšak v plném rozsahu tak neučinil. Žalovaný napadeným rozhodnutím snížil výši doměřené daně na 2 217 299 Kč a výši penále na 443 460 Kč, s nosnými důvody rozhodnutí správce daně se ovšem ztotožnil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Žalovaný se dle žalobce nevypořádal dostatečně s námitkou, že pohledávka neexistuje, neboť dle smlouvy bylo prodávajícím sdružení, které nemá právní subjektivitu. Argumenty žalovaného se dle žalobce míjejí s podstatou námitky a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
3. Žalobce dále namítá uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nesouhlasí se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, podle něhož zahájením daňové kontroly počne běžet nová lhůta dle § 38r zákona o daních z příjmů. V důsledku tohoto výkladu se žalovaný dopouští průtahů, které způsobily, že daňový dluh žalobce nespadá mezi nedoplatky, které lze odpustit na základě zákona č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů. Žalobce se stal obětí svévole žalovaného, který neodůvodněně po 3 roky prodléval s vyřízením jeho odvolání.
4. Správci daně bylo, nebo minimálně mělo být, v době zahájení daňové kontroly na základě předchozí vyhledávací činnosti jasné, že dojde k doměření daně. Navzdory tomu ale nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ve světle judikatury (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55) proto z důvodu tohoto pochybení nemělo být žalobci stanoveno penále. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný uvádí, že se námitkou neexistence pohledávky zabýval v bodě 52 napadeného rozhodnutí, ale vzhledem k tomu, že meritem sporu je jiná otázka, a s přihlédnutím k tomu, že tuto námitku žalobce uplatnil až v druhém doplnění svého odvolání, ji žalovaný vyhodnotil jako účelovou. Sám žalobce od počátku řízení tvrdil, že o této pohledávce řádně účtoval, vedl ji v podrozvahové evidenci, dokonce uvedl, že tuto pohledávku zahrnul do základu daně jednorázově ve zdaňovacím období roku 2006. Ačkoliv sdružení nemělo právní subjektivitu, jeho jednotliví členové disponovali vlastnickým právem ke svým procentuálně určeným podílům a s nimi naložili podle své svobodné vůle tak, že prodali „podnik“.
6. Zahájení daňové kontroly za zdaňovací období, v němž mohla být uplatněna daňová ztráta, vede k tomu, že se prekluzivní lhůta, jejíž počátek určuje § 148 odst. 1 daňového řádu a konec § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, přeruší a začne běžet znovu, což plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu.
7. Z údajů z podaných daňových přiznání si správce daně nemohl učinit jednoznačný úsudek o tom, zda žalobce zahrnul předmětnou pohledávku do základu daně zdaňovacích období roku 2006 až 2014. Úpravu základu daně žalobce neprovedl prostřednictvím tabulky E. přílohy č. 1 daňového přiznání, nebylo ale bez dalšího možné zjistit, zda předmětná pohledávka byla zahrnuta ve výsledku hospodaření let 2006 až 2014. Správce daně tedy měl

39/2023

k dispozici pouze obecné indicie, které mu neposkytovaly dostatek informací. Nemohl důvodně předpokládat, že bude žalobci doměřena daň, neboť mu nebylo známo, jakým způsobem žalobce o předmětné pohledávce účtoval. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
9. Žaloba není důvodná.
10. Podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů *při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.* Z citovaného ustanovení a souvisejícího § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů plyne, že se jedná toliko o daňovou operaci a je nerozhodné, zda v daném zdaňovacím období daňový subjekt má nějaký „reálný“ příjem spočívající v uhrazení pohledávky.
11. Žalobce úvodem namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání námítky neexistence pohledávky. V doplnění odvolání žalobce poprvé namítl, že pohledávka nikdy nevznikla. Správce daně dle žalobce její existenci neprokázal a v doložené smlouvě je na straně prodávající sdružení, které nemá právní subjektivitu, což ústí v absolutní neplatnost smlouvy.
12. Žalovaný k dané otázce v napadeném rozhodnutí uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že dne 31. 12. 2003 byla uzavřena smlouva o prodeji podniku mezi účastníky sdružení, ve kterém měl žalobce jako účastník sdružení podíl ve výši 25 %, a obchodní korporací VELKOOBCHOD NÁSTROJŮ ŠITINA, s.r.o. Žalobci tedy vznikla pohledávka za touto společností ve výši 13 857 500 Kč, tj. ve výši 25 % z částky 55 430 000 Kč, což byla hodnota veškerého majetku vyčíslená v rámci vypořádání jednotlivých členů sdružení při jeho zániku (bod 27 napadeného rozhodnutí).
13. V rámci ústního jednání v roce 2020 jednatel uvedené společnosti Pavel Šitina uvedl, že v roce 2003 došlo k zániku sdružení a příjmy a výdaje byly rozděleny mezi společníky sdružení (P. Š., V. R. a žalobce) podle jejich podílu. Cena, která byla stanovena ve smlouvě, je finančním vypořádáním mezi jednotlivými společníky, přičemž závazek z tohoto vypořádání je veden v účetnictví společnosti. Při výsledku v roce 2023 P. Š. potvrdil, že předmětná smlouva o prodeji podniku byla naplněna, v souvislosti s prodejem „podniku“ vznikl společnosti finanční závazek ve výši 55 430 000 Kč a jednotlivým společníkům vznikla dle výše stanovených podílů pohledávka v celkové výši 55 430 000 Kč (bod 37 a 40 napadeného rozhodnutí). Dle svědka V. R. probíhalo vypořádání společného majetku a dluhu podle předmětné smlouvy, kterou připravovala daňová poradkyně. Dle písemností z daňového řízení s tímto svědkem se „podnik“ prodal jednomu z účastníků sdružení, který založil obchodní korporaci, a svědkovi vznikla pohledávka za nově vzniklou společností, kterou vykazuje ve své daňové evidenci. Dále uvedl, že uvedenou pohledávku společnost splácí postupně, asi ještě 20 let, pohledávka činí kolem 11 000 000 Kč a od pana Š. dostává v hotovosti svoji část ve výši 25% podílu. Žalovaný v bodě 46 napadeného rozhodnutí uzavřel,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

39/2023

že svědeckými výpověďmi byla potvrzena existence a výše pohledávky, která vznikla jednotlivým členům sdružení.

14. V bodě 52 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že námitky stran zpochybnění existence pohledávky a neplatnosti smlouvy o prodeji podniku považuje s ohledem na zjištěné skutečnosti za nedůvodné. Sám žalobce tvrdil, že pohledávka byla jednorázově zdaněna v roce 2006 a následně byla vedena v podrozvahové evidenci. Proto se námitka stran samotné existence pohledávky jeví žalovanému jako účelová.
15. Dle zdejšího soudu je uvedené vypořádání dostatečné. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že prodávajícím dle dané smlouvy nebylo sdružení bez právní subjektivity, nýbrž jednotliví jeho členové. Předmětná smlouva prochází správním spisem a zdejší soud ověřil, že v hlavičce smlouvy jsou na straně prodávající kromě sdružení uvedeni také všichni jeho členové. V textu smlouvy se pak hovoří o prodávajících v množném čísle (úvodní ustanovení, čl. 1 smlouvy). Uvedenou smlouvu proto nelze hodnotit z namítaných důvodů jako absolutně neplatnou. Uzavření smlouvy a její plnění přitom potvrdili i zbývající bývalí členové sdružení, což má taktéž odpovídající oporu ve správním spisu. Ostatně i žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že o dané pohledávce účtoval a v několika splátkách mu také byla částečně uhrazena. Námitku neplatnosti smlouvy poprvé vznesl až v doplnění odvolání. V tomto ohledu proto nelze nic vytknout ani závěru žalovaného, že námitka je nejen nedůvodná, ale jeví se též jako účelová. Žalovaný proto nemusel posuzovat ani toliko hypotetickou otázku, jak by se mělo postupovat v případě absolutní neplatnosti smlouvy.
16. Ke druhé žalobní námitce je třeba předeslat, že žalovaný vychází z toho, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2013 vyměřena daňová ztráta, což žalobce nijak nezpochybňuje. Plyne to i ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2013, která je součástí správního spisu.
17. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
18. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
19. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*
20. Podle § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměňuje.*
21. Žalobci je známa judikatura, podle níž lhůta pro stanovení daně za období, ve kterém mohla být uplatněna daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 daňového řádu a skončí podle

39/2023

§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 – 40, shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021 – 47, ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 361/2021 – 30, ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021 – 35, ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 – 48, nebo ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020 – 38). Jedná se o jednotnou a ustálenou judikaturu. Její závěry žalobce zpochybňuje pouze odkazem na obecná východiska Ústavního soudu stran účelu lhůty pro stanovení daně (stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a zajistit právní jistotu daňových subjektů), což není argumentace, která by zdejší soud přesvědčila o nutnosti posoudit danou právní otázku odlišně.

22. Pokud v daňovém řízení dochází k průtahům, které mají přímý dopad do práv daňového subjektu (žalobce uvádí, že žalovaný neodůvodněně po 3 roky prodléval s vyřízením odvolání), lze se obrany v takové situaci domoci prostředky na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Samo o sobě to ovšem nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně.
23. Daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období roku 2013 mohl žalobce uplatnit v letech 2014 – 2018, základní lhůta pro stanovení daně za všechna tato zdaňovací období proto končí dne 1. 4. 2022. Jelikož dne 23. 4. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, začala tohoto dne běžet nová lhůta pro stanovení daně ve stejné délce. Napadené rozhodnutí proto nepochybně nabylo právní moci ve lhůtě pro stanovení daně.
24. Žalobce dále namítá, že správce daně pochybil tím, že nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*
25. Obecně platí, že pokud se 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 (žalobcem odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55).
26. *„Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří“* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33). Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení není univerzálním postupem při zjištění jakýchkoliv informací o věci, ale správce daně musí disponovat informacemi v dostatečné kvalitě i kvantitě, aby na jejich základě bylo možné založit důvodný předpoklad pro stanovení daně. Neznamená to, že správce daně musí mít jistotu, že k doměření daně dojde. Postačí důvodný předpoklad jejího budoucího doměření. Tento předpoklad mohou založit i skutečnosti, které přestože by samostatně byly kvalifikovatelné jako pouhé indicie, ve svém souhrnu již tvoří ucelený soubor, na základě

39/2023

kterého je možné se domnívat, že dojde k doměření daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 Afs 238/2022 – 37).

27. Žalobce nekonkretizuje, které konkrétní poznatky správce daně měly před zahájením daňové kontroly založit důvodný předpoklad doměření daně. V žalobě uvádí pouze to, že „*správce daně před zahájením kontroly prováděl vyhledávací činnost, z které seznal jasné kontury pochybení žalobce*“, a upozorňuje na skutkovou jednoduchost případu. Takové konkrétní poznatky správce daně zdejšímu soudu neplynou ani z obsahu správního spisu.
28. Z něj plyne, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly informace z daňového přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2005, v němž žalobce v příloze č. 1 uvedl stav pohledávek ke konci roku 2005 ve výši 14 593 412 Kč, pohledávky vznikly z titulu „prodeje podniku“ a z vlastní podnikatelské činnosti žalobce. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 4. 2018 plyne, že správce daně zjistil také to, že ve zdaňovacích obdobích 2012, 2013 a 2014 žalobce uvádí společníky V. R. a P. Š., a dále, že se správce daně zajímá o to, jaká výše příjmů žalobce souvisí se sdružením a za jakých podmínek se platby uskutečňují. Ostatní skutečnosti, tj. jaká část ze zjištěných pohledávek připadá na pohledávky z titulu prodeje podniku, zda, jakým způsobem a v jakém rozsahu o nich žalobce účtoval, zda a v jakém rozsahu byly pohledávky uhrazeny nebo zahrnuty do základu daně ve zdaňovacích obdobích let 2006 – 2014, to vše zjišťoval správce daně až v průběhu daňové kontroly. Ani obecná námitka žalobce, že správce daně již před zahájením daňové kontroly seznal jasné kontury pochybení žalobce, a měl jej tudíž dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, proto dle zdejšího soudu není důvodná.
29. Další žalobní body žalobce v žalobě neuplatnil, z jiných hledisek proto zdejší soud napadené rozhodnutí nepřezkoumával, přičemž nezjistil ani jiné skutečnosti, ke kterým by byl povinen přihlídnout z úřední činnosti.

V. Závěr a náklady řízení

30. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

39/2023

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.

Brno 25. března 2024

David Raus v.r.
předseda senátu