



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **HORPEX s.r.o., v likvidaci**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupený Mgr. Monikou Hlaváčovou, advokátkou se sídlem Konviktská 291/24, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44322/15/5200-11431-706871 a č. j. 44336/15/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 16/2016 - 50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 16/2016 - 50, a rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44322/15/5200-11431-706871 a č. j. 44336/15/5200-11431-706871, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 14 228 Kč a na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 15 200 Kč, obě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce, Mgr. Moniky Hlaváčové, advokátky.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

Postup správců daně

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Bruntále (dále jen „správce daně“) vydal dodatečné platební výměry č. j. 2878954/14/3205-05302-808409 a č. j. 2879068/14/3205-05302-809409 ze dne 17. 10. 2014, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 a 2011 a penále. Proti platebním výměrům

podal žalobce odvolání. Odvolání proti výměru č. j. 2878954/14/3205-05302-808409 žalovaný rozhodnutím č. j. 44322/15/5200-11431-706871 ze dne 18. 12. 2015 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Výměr č. j. 2879068/14/3205-05302-809409 žalovaný rozhodnutím č. j. 44336/15/5200-11431-706871 ze dne 18. 12. 2015 změnil tak, že snížil výši penále.

Řízení před krajským soudem a závěry soudu

[2] Žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

[3] Podstatu žaloby představoval nesouhlas žalobce s posouzením daňové účinnosti nákladů, které měl vynaložit v souvislosti s držením a uplatňováním pohledávek. Podle žalobce by zrušení prvního napadeného rozhodnutí žalovaného znamenalo automatické zrušení i druhého napadeného rozhodnutí žalovaného.

[4] Podle žalobce neměl žalovaný z daňových dokladů roku 2010 vyloučit částky ve výši 9 296 111 Kč a 76 469 Kč, protože se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Žalovaný neopřel své pochybnosti o žádné důkazy, které by žalobce mohl svými důkazy vyvrátit.

[5] Dále žalobce namítal, že žalovaný věděl o závazku ve výši 367 362,61 EUR a při zkoumání cizoměnových závazků a cizoměnových pohledávek nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně.

[6] Konečně žalobce napadl neprojednání zprávy o daňové kontrole a její zaslání do datové schránky svého zástupce, k čemuž dle jeho názoru správce daně neměl důvod.

[7] Krajský soud žalobu zamítl.

[8] K prvnímu žalobnímu bodu krajský soud s odkazem na četnou judikaturu zdejšího soudu a relevantní právní úpravu uvedl detailní popis principů a předpokladů, za nichž v průběhu daňového řízení přechází důkazní břemeno ze správce daně zpět na daňový subjekt. Na základě toho rozhodl, že žalobce daňově uznatelné náklady neprokázal, když jím předložené podklady sice sumárně odpovídaly nákladovým položkám, avšak nebyly přiřaditelné k pohledávkám uvedeným v seznamu pohledávek. Žalobce v tomto směru žádná tvrzení vysvětlující nesoulad v žalobě ani v daňovém řízení neuvedl. V daňovém řízení dokonce na nesrovnalosti zjištěné správcem daně reagoval popřením platnosti seznamu pohledávek a jiné důkazní prostředky či tvrzení již neuplatnil. Pochybnosti správce daně tak nebyly vyvráceny.

[9] Druhý žalobní bod neshledal krajský soud způsobitelným k soudnímu přezkumu, neboť byl formulován naprosto neurčitě a nenavazoval na žádnou odvolací námitku.

[10] Ani třetí žalobní bod neshledal krajský soud důvodným a jednání zástupce žalobce označil za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Postup správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu byl zcela adekvátní, přičemž jednání zástupce žalobce vyznívalo obstrukčně a účelově, vykazovalo znaky soustavnosti a nemělo pouze ojedinělý charakter.

[11] Krajský soud se pro úplnost vyjádřil i k části žaloby, kde žalobce citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k uznatelnosti výdajů, které přinesou příjem až ve zdaňovacím období pozdějším, než je to, v němž byly vynaloženy. Vzhledem k tomu, že žalobce tuto otázku nastínil pouze v náznaku a obsírně citoval judikaturu, krajský soud došel

pokračování

k závěru, že takto vágně nastíněný rámec soudního přezkumu nepředstavuje kvalifikovaný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a nelze se jím proto zabývat.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[12] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Stěžovatelem uplatněné kasační námitky jsou obdobné námitkám žalobním.

[14] Stěžovatel namítá v první řadě nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[15] Dále má stěžovatel za to, že důkazní břemeno unesl, když předložil smluvní ujednání a zdůvodnil vynaložení předmětných výdajů. Správce daně své pochybnosti neopřel o žádné důkazy a důkazní břemeno ohledně oprávněnosti snížení základu daně o předmětnou částku tedy tížilo správce daně, nikoliv stěžovatele. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, a ze dne 4. 8. 2008, č. j. 2 Afs 13/2015 - 60) stěžovatel namítá, že výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu, ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Stěžovatel připustil, že předmětné náklady neodpovídají dodržení věcné a časové souvislosti vynaložených nákladů s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 146/2006 – 76, se však domnívá, že uznatelnost výdajů, které přinesou příjem ve zdaňovacím období pozdějším než v tom, v němž byly vynaloženy, nemůže být nijak zpochybněna. Podle stěžovatele z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tedy že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Musí se jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů ve zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.

[16] Smluvní strany se v rámcové smlouvě o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007 dohodly, že postupitel (stěžovatel) bude získávat a nabývat pohledávky za společností VIHORLAT jakožto dlužníkem a tyto pohledávky bude postupovat společnosti TRIGACOM jakožto postupníkovi. Ke 20. 4. 2010 strany uzavřely dohodu o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007 pro nesplnění povinnosti postupníka uhradit mimořádnou odměnu a současně proto, že postupitel nedodržel minimální výši celkového objemu postoupených pohledávek. Postupitel se tak stal opětovným majitelem a vlastníkem pohledávek, přičemž měl vrátit postupníkovi uhrazenou kupní cenu v celkové výši 676 618,96 EUR. Dále bylo ujednáno, že postupník přeúčtuje postupiteli náklady, které vynaložil v době držení postoupených pohledávek na jejich uplatňování, ve výši 367 362,61 EUR. Tomu odpovídá zaúčtování částky ve výši 9 296 110,85 Kč zaúčtované na stranu MD účtu 518041 (účetní zápis - doklad číslo 220000009 z 30. 4. 2010) a uplatněné jako daňově účinný náklad. Částka 9 296 110,85 Kč je přepočtem nároku společnosti TRIGACOM ve výši 367 362,61 EUR dle aktuálního kurzu ČNB k 20. 4. 2010.

[17] Podle stěžovatele pro uznatelnost nákladu ve výši 9 296 110,85 Kč hovoří i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, podle něhož pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost

s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Stěžovatel míní, že prokázal smluvní ujednání ohledně vynaložení nákladu ve výši 9 296 110,85 Kč i souvislost se stěžovatelovým podnikáním, jímž je postupování pohledávek. Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou primárně spojeny s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Stěžovatel podle svého názoru předestřel plausibilní a ekonomicky racionální zdůvodnění vynaložení nákladu ve výši 9 296 110,85 Kč a toto podpořil relevantními smluvními ujednáními, dle nichž postupník přeúčtoval postupiteli náklady, které měl v době držení postoupených pohledávek s jejich uplatňováním (367 362,61 EUR). Při zkoumání uvedeného nákladu jde o to, zda byl vskutku vynaložen, dále zda byl vynaložen na stěžovatelem deklarovaný účel a konečně to, zda povaha nákladu v souvislosti s účelem, na nějž byl vynaložen, byla taková, že stěžovatel se v době vynaložení výdajů mohl rozumně domnívat, že za normálního běhu věcí pravděpodobně povedou k dosažení příjmů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60). Stěžovatel míní, že správce daně po ověření, že náklad nebyl fiktivní (tj. že ve skutečnosti vynaložen nebyl a že jím odpovídající prostředky byly pod roušku takto deklarovaného nákladu vyvedeny mimo dosah správce daně) a že byl vskutku vynaložen na deklarovaný účel (tj. že vynaložený náklad např. ve skutečnosti neslouží v podstatné míře uspokojování osobní spotřeby stěžovatele nebo jiných osob), byl povinen zkoumat, zda jde o náklad v širším ohledu racionálně vynaložený, tedy takový, jaký se v situaci, v níž se nacházel v rozhodné době stěžovatel, nejevilo nerozumným vynaložit.

[18] Uznáním nákladu by následně nedošlo ke snížení daňové ztráty odečtené za rok 2011 od základu daně z příjmů právnických osob.

[19] Dále stěžovatel uvedl, že námitka ve věci cizoměnových závazků a pohledávek nebyla formulována obecně. V žalobě stěžovatel poukázal na cizoměnový závazek ve výši 367 362,61 EUR, tedy 9 296 110,85 Kč při přepočtu uplatněného nároku společnosti TRIGACOM dle aktuálního kurzu ČNB k datu 20. 4. 2010. Tento nárok se opíral o ujednání, že postupník přeúčtuje náklady, které vynaložil v době držení postoupených pohledávek v souvislosti s jejich uplatňováním, postupiteli, a ten je povinen tyto uhradit postupníkovi do 30 dnů od podpisu dohody. Ze žaloby tak bylo dostatečně zřejmé, jaké cizoměnové závazky a cizoměnové pohledávky má stěžovatel na mysli. Tento žalobní bod sice nenavazuje na odvolací námitku a byl v žalobě formulován poprvé, to však dle judikatury Nejvyššího správního soudu je přípustné (viz jeho rozsudek ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 - 13).

[20] Dále stěžovatel vytýkal žalovanému postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Nepovažoval jednání svého zástupce za účelové, neboť se k projednání zprávy daňové kontroly nedostavil z relevantních důvodů. K podání stížnosti i žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení měl stěžovatel právo. S ohledem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 - 34, může správce daně vyřídit stížnost i po skončení daňové kontroly. Podle rozsudků ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, a č. j. 1 Afs 11/2005 - 81, žádost o prodloužení termínu projednání zprávy o daňové kontrole představuje v materiálním smyslu žádost o prodloužení lhůty.

Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný za meritum sporu označil, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno a prokázal oprávněnost uplatnění zpochybněných nákladů jakožto daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1

pokračování

zákona o daních z příjmů. Unesení důkazního břemene správcem daně je vázáno toliko na vznik vážných a důvodných pochyb ohledně správnosti předložených dokladů. K přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele došlo v okamžiku, kdy s danými pochybnostmi správce daně stěžovatele seznámil výzvou k prokázání skutečností č. j. 1810550/13/3205-05401-800764 ze dne 26. 9. 2013. Stěžovatel však následně u předmětných částek neprokázal, zda byly skutečně vynaloženy, za co a v jaké výši, a své důkazní břemeno tak neunesl. Tvrzení stěžovatele, že předložené doklady jsou přiřaditelné k pohledávkám v seznamu pohledávek, neodpovídá podle žalovaného skutečnosti. Jak je uvedeno v bodě 21 rozsudku krajského soudu, toto ověřil namátkovou kontrolou i soud. Zjistil, že některé pohledávky v nominální hodnotě neodpovídaly žádné z nominálních hodnot uvedených v platebních rozkazech. Deklarované náklady tedy nemohly být správcem daně akceptovány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zabývat se účelností předmětných nákladů nebylo potřebné ani důvodné, neboť stěžovatel u předmětných nákladů neprokázal soulad se skutečností. Správná není podle žalovaného ani domněnka stěžovatele, že uznatelnost výdajů, které přinesou příjem ve zdaňovacím období pozdějším, než ve kterém byly vynaloženy, nemůže být nijak zpochybněna. Stěžovatel ani konkrétně netvrdil, kdy a v jaké míře mu uvedená transakce následně generovala příjem.

[22] V otázce cizoměnových závazků a pohledávek se žalovaný ztotožnil s argumentací krajského soudu. Vzhledem k tomu, že neurčitou námitku stěžovatel konkretizoval až v kasační stížnosti, nelze ji s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. přezkoumat.

[23] Postup správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu byl podle žalovaného zákonný. Tvrzení stěžovatele o obecné akceptaci vyřízení stížnosti, případně žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti po ukončení daňové kontroly je nepravdivé. V této souvislosti nabídl konkurující interpretaci stěžovatelem zmiňovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu.

[24] Stížní námitka ohledně povahy žádosti o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole je podle žalovaného zcela obecná a není způsobilá k soudnímu přezkumu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, kde je řešena daná problematika, vyplývá i nepřiléhavost rozsudku ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, jímž argumentoval stěžovatel, na právní úpravu obsaženou v daňovém řádu.

Replika stěžovatele

[25] V replice stěžovatel konkrétně a detailně reagoval na vyjádření žalovaného.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.; vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Je z něj zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

Obsah a rozsah důkazního břemene stěžovatele

[29] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[30] 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.*

[31] Břemeno tvrzení a důkazní břemeno ke svým tvrzením k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění nákladů při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za skutečně provedenou úhradu. Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné nebo neúplné [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, přijatý ještě k § 31 odst. 5 písm. c) dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž je však s ohledem na textaci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu plně použitelný i na nynější právní úpravu].

[32] Nejvyšší správní soud již opakovaně zdůraznil, (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 - 31, či ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 - 46), že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Není však povinen prokázat, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

[33] Rozhodné skutkové okolnosti popsal ve svém rozsudku (viz jeho body 9 až 11) již krajský soud, postačí je tedy stručně zreprodukovat:

[34] Žalobce prvotně doložil fotokopii Rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007, fotokopii Dodatku číslo 1 k rámcové smlouvě o postupování pohledávek ze dne 5. 12. 2008, fotokopii Dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 20. 4. 2010 a fotokopii Dodatku číslo 1 dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 22. 4. 2010. Podle předložené rámcové smlouvy měla společnost TRIGACOM zájem nabývat pohledávky za společností VIHORLAT s. r. o., se sídlem Strojářská 20, Snina, 069 23, IČ 36475319, jako dlužníkem a žalobce měl prohlásit, že je schopen a ochoten získat a nabývat pohledávky za dlužníkem a že se zavazuje do budoucna postupovat společností TRIGACOM jako postupníkovi tyto nabyté pohledávky. Dodatkem rámcové smlouvy o postupování pohledávek z 5. 12. 2008, měla být žalobci jako postupiteli přiznána

pokračování

mimořádná odměna ve výši 5 % z nominální hodnoty postupovaných pohledávek převyšujících nominální hodnotu všech postoupených pohledávek 30 000 000 Sk za podmínky, že v termínu do 31. 12. 2009 budou postupníkovi postoupeny pohledávky v nominální hodnotě nejméně 30 000 000 Sk. Odsouhlasení stavu postoupených pohledávek mělo být provedeno k datu 30. 1. 2010 s tím, že mělo být povinností postupníka vyplatit postupiteli mimořádnou odměnu do 15. 2. 2010. V případě porušení povinnosti vyplatit sjednanou mimořádnou odměnu mělo postupiteli náležet právo odstoupit od všech či některých (dle jeho volby) smluv o postoupení pohledávek a pohledávky měly přejít zpět na postupitele. Uvedeným dodatkem byla dále sjednána minimální celková výše nominální hodnoty postoupených pohledávek, kdy se postupitel zavázal postoupit na postupníka do 31. 12. 2009 pohledávky v nominální výši nejméně 40 000 000 Sk. K datu 20. 4. 2010 byla mezi TRIGACOMem a žalobcem uzavřena Dohoda o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007. Z obsahu předmětné dohody vyplývá, že na základě dané rámcové smlouvy měl žalobce postoupit TRIGACOMu pohledávky za dlužníkem VIHORLAT dle přiloženého seznamu. Z důvodu, že postupník nesplnil povinnost uhradit mimořádnou odměnu ve výši 5 % a současně postupitel nedodržel minimální výši celkového objemu postoupených pohledávek, se obě strany dohodly na odstoupení od uvedené rámcové smlouvy o postupování pohledávek ze dne 4. 4. 2007. Postupitel (žalobce) se tak měl stát opětovným majitelem a vlastníkem v příloze specifikovaných pohledávek. Z tohoto titulu měl postupitel vrátit postupníkovi uhrazenou kupní cenu v celkové výši 676 618,96 EUR. Dále bylo ujednáno, že jelikož měl postupník v době držení postoupených pohledávek náklady s jejich uplatňováním, zejména s úhradou soudních poplatků za podané žaloby, podané exekuce, náklady právního zastoupení a podobně, postupník tyto náklady ve výši 367 362,61 EUR přeúčtuje postupiteli, který je povinen tyto uhradit postupníkovi do 30 dnů od podpisu dané dohody. Přílohou číslo 1 Dohody o odstoupení od rámcové smlouvy o postupování pohledávek byl seznam vrácených pohledávek. Jednalo se o tabulkově zpracovaný seznam v podobě sloupců a řádků, jehož obsahem bylo datum prodeje pohledávky TRIGACOMu, její jmenné i číselné označení, nominální výše pohledávky ve slovenských korunách i eurech, úrok z prodlení v eurech, soudní poplatky v eurech, pohledávky celkem v eurech, kupní cena od žalobce v eurech, kupní cena od žalobce v Kč. Seznam pohledávek byl dále členěn do tří bloků - pohledávky spadající pod platební rozkaz 15Rob/136/2000, pohledávky příslušející pod platební rozkaz 12 Rob/142/2007 a pohledávky odkoupené již s rozhodnutými žalobami anebo v exekuci. Každý z bloků byl v seznamu vyčíslen v součtu pohledávek v nominální hodnotě v eurech, v kupní ceně v eurech celkem a kupní ceně v Kč celkem. V závěru byl v seznamu uveden souhrn vrácených pohledávek, které měly činit v nominální hodnotě celkem 1 228 107,54 EUR, přičemž kupní cena byla tvořena částkami 646 759,37 EUR a 755 597 Kč.

[35] Dne 28. 8. 2013 proběhlo jednání se statutárním orgánem žalobce jednatelkou Šárkou Horčičiakovou za přítomnosti zplnomocněného zástupce L. P. za účelem poskytnutí doplňujících informací (protokol č. j. 2050854/13/3205-05401-800764). Jednatelka na převážnou část dotazů správce daně nebyla schopna odpovědět (na dotazované skutečnosti si nevzpomínala či jí nebyly známy, odkazovala se na L. P.). Pan P. doplnil, že bylo doloženo vyúčtování vypočítané účetní firmou, jež stěžovateli a TRIGACOMu vedla účetnictví (Ing. T.), v němž byly podchyceny soudní poplatky za exekuce a za podané žaloby (za jednu žalobu byl zaplacen soudní poplatek 1 000 000 Sk). Všechny tyto náklady byly sečteny a předloženy k proplacení společně s vrácenými pohledávkami. Správce daně na toto reagoval výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2013, č. j. 1810550/13/3205 - 05401 - 800764, kterou požadoval doložit a prokázat jednak oprávněnost zahrnutí částky 9 296 110,85 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a jednak náklady související s danými pohledávkami (367 362,61 EUR). Na výzvu k prokázání skutečností reagoval zástupce žalobce při ústním jednání (viz protokol ze dne 6. 11. 2013, č. j. 2756992/13/3205-05401-800764), na němž mimo jiné uvedl, že právní podklad a existenci pohledávek je možné prokázat smlouvami o postoupení pohledávek od původních věřitelů stěžovatele. Existenci těchto pohledávek lze také prokázat jen odsouhlasením svého

závazku společností VIHORLAT a rovněž pravomocnými rozsudky různých okresních soudů, kterými byla dlužníku uložena povinnost tyto pohledávky uhradit. Jelikož většinu soudních sporů vedl TRIGACOM v době vlastnictví pohledávek, většina dokladů se nachází u této společnosti, případně u exekučních úřadů a žalobce vlastní pouze jejich kopie. V případě vrácení pohledávek TRIGACOMem žalobci se nejednalo o součást kupní ceny nebo její navýšení. Kupní cena byla upřesněna na koruny či eura ve výši, za kterou TRIGACOM od stěžovatele pohledávky postupně koupila. Daná nákladová částka byla podchycena jednak v Dohodě o vrácení postoupených pohledávek a také v Odsouhlasení nákladových položek.

[36] Dne 6. 11. 2013 proběhlo místní šetření, při němž zástupce stěžovatele předložil k nahlédnutí soupis pohledávek k platebnímu rozkazu sp. zn. 12Rob/142/2007, soupis pohledávek odkoupených již s rozhodnutými žalobami anebo v exekuci, dále soupis pohledávek k platebnímu rozkazu sp. zn. 15Rob/136/2009, žádost o odsouhlasení stavu pohledávek ze dne 6. 4. 2000 a konečně žádost o odsouhlasení stavu pohledávek ze dne 7. 5. 2007, pouze strany 18 až 28. Dne 25. 11. 2013 proběhlo místní šetření, jež bylo zaznamenáno v protokolu č. j. 2831276/13/3205- 05401-800764. Zástupce stěžovatele uvedl, že stěžovatel má v držení evidenci o úhradě pohledávek, které byly postoupeny na TRIGACOM a následně převzaty zpět žalobcem. V době vlastnictví předmětných pohledávek TRIGACOMem a stěžovatelem nedošlo k jejich, byť jen částečné, úhradě. Správce daně předané podklady a informace posoudil a vyhodnotil s tím, že nedošlo k popření reálného vzniku a existence předmětných pohledávek, avšak stěžovatel řádně neprokázal správnost výše uplatněných nákladů evidovaných jako ostatní služby z dohody o odstoupení a oprávněnost zahrnutí předmětné částky do nákladů k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Za třetí neprokázal dodržení věcné a časové souvislosti s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Jako podklad účtovaných nákladových položek žalobce doložil platební rozkazy sp. zn. 12Rob/142/2007 a sp. zn. 15Rob/136/2009, určovací žalobu k rozdělení exekučního výtěžku sp. zn. Ex528/2007, fakturu č. 3001/2008 za smluvní odměny exekutora a doklady o hotových výdajích exekutora v úhrnné výši 90 143,07 EUR a podklady a zřízení záložního práva v částce 7459,06 EUR. Sumy jednotlivých dokladů sice daly v součtu uvedené nákladové položky, tedy celkově 367 362,61 EUR, nicméně předložené podklady nebyly dle kontroly provedené správcem daně odpovídající a zejména nebyly přiřaditelné k pohledávkám figurujícím v deklarovaném seznamu.

[37] Správci daně neuznali daňovou účinnost stěžovatelem vynaloženého výdaje na zpětnou koupi souboru pohledávek a na kompenzaci výdajů prodejce v podstatě proto, že nepovažovali za dostatečně věrohodné jednak to, že stěžovatel nabývá vskutku všechny pohledávky ve smlouvě označené a do ní podle vůle stran zahrnuté, jednak proto, že nebylo jasné, zda stěžovatelem prodejci kompenzované výdaje údajně zaplacené v souvislosti se správou pohledávek byly prodejcem vskutku deklarovaným způsobem vynaloženy.

[38] Úvahy správců daně jsou v řadě dílčích ohledů rozumné a vycházejí obecně vzato ze správných pravidel ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Pomíjejí však celkový kontext obchodních vztahů mezi stěžovatelem a TRIGACOMem a povahu činnosti stěžovatele. Stěžovatel se věnuje obchodu s pohledávkami. Kupuje a prodává je za různými účely (např. za účelem získání silné věřitelské pozice pro svého zákazníka v insolvenčním řízení či jiných situacích, kdy může být výhodné takovouto pozici vůči určitému podnikateli mít) a jde o pohledávky různé míry bonity a různého stadia „zralosti“ (z pohledu toho, do jaké míry pokročilý je proces jejich vymáhání v řízeních před soudy či jinými orgány). Z povahy tohoto typu obchodní činnosti je patrné, že v ní je přítomna vysoká míra nejistoty a rizika a že obchodní úvahy toho, kdo s pohledávkami takto obchoduje, jsou často pravděpodobnostního charakteru a jsou vedeny v kategoriích tzv. „velkých čísel“. Jinak řečeno, právní status či osud jedné konkrétní pohledávky v rámci většího souboru pohledávek může být sám o sobě pro obchodní úspěch v podstatě nedůležitý; důležitý bude naopak spíše celkový

pokračování

výnos uplatnění daného souboru pohledávek a to, v jakém časovém horizontu se realizuje. Rovněž je zcela logické, že samotná dispozice dostatečně velkým souborem pohledávek může být v situaci snah o „nepřátelské převzetí“ určité obchodní korporace či jiné agresivní obchodní strategie hodnotou sama o sobě, která může být „zpeněžena“ odměnou od třetího subjektu, aniž by tyto pohledávky musely být nutně v daném období i vymáhány.

[39] Povaha obchodní činnosti daňového subjektu a její specifika musí najít odraz i v tom, jaké rozhodné skutečnosti je tento subjekt povinen tvrdit a prokazovat. Je velmi dobře představitelné, že obchodník s pohledávkami kupuje jejich soubor s vědomím, že část z nich nejsou pohledávky reálné či vymožitelné, a spoléhá na „velká čísla“, tedy na to, že rozhodující část reálná a vymožitelná (byť třeba jen zčásti) je. Je dokonce dobře představitelné i to, že obchodník koupí vědomě i pohledávky převážně nereálné či značně pochybné, neboť kalkuluje s tím, že ten, kdo je má údajně zaplatit, nebude schopen učinit si s dostatečnou mírou jistoty úsudek o jejich relevanci a raději zaplatí kompenzaci, jež jej rizika případných sporů paušálně zbaví (viz z jiného úhlu pohledu, a sice z hlediska uznatelnosti částky zaplacené z titulu dohody o narovnání, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, č. 3183/2015 Sb. NSS). Tyto úvahy obchodníka s pohledávkami se za běžných okolností ve vztazích mezi osobami na sobě ekonomicky a fakticky nezávislými projeví ve výši kupní ceny, kterou je dotčený obchodník za jejich soubor ochoten zaplatit. Stejně tak tomu, jaký význam přikládá obchodník s pohledávkami jednotlivým pohledávkám v souboru, bude zpravidla odpovídat míra pečlivosti dokumentace pohledávek a její spolehlivosti. Jinak řečeno, za běžných okolností nebude nic neobvyklého, pokud v určité míře bude dokumentace kupovaných pohledávek nespolehlivá. Zejména kupují-li se soubory pohledávek starších či od subjektů, jejichž ekonomickou historii provázely peripetie, jež se projeví např. i v chatrnosti a neúplnosti dokumentace a evidence, bude tento jev zcela běžný. Samo o sobě na tom není nic závadného, stejně jako není nic závadného na obchodování například s ojetými automobily, jejichž míra opotřebení může být značná a obtížně určitelná, jelikož dostupná servisní či technická dokumentace k nim chybí či je nespolehlivá. Uměním, které u dobrého obchodníka vytváří zisk, je dobře odhadnout cenu, za niž lze dané zboží výhodně nakoupit a následně prodat, a tedy i odhadnout dobře celková rizika transakce.

[40] Správce daně tedy musí při prověřování daňově relevantních tvrzení obchodníka s pohledávkami (ale i daňových subjektů zabývajících se jiným typem obchodní činnosti podobného charakteru a rozložení obchodních rizik) v první řadě ověřit, zda subjektem deklarované transakce jsou skutečné a zda vskutku spočívají v tom, co je deklarováno, tedy v koupi a prodeji či jiném využívání majetkových hodnot rizikové povahy. Je totiž velmi dobře představitelné, že deklarované obchody s pohledávkami mohou ve skutečnosti zastírat jiné účely, například vytváření umělých situací za účelem získání daňových výhod. To však v nyní projednávaném případě není správcem daně tvrzeno.

[41] Pokud jde vskutku o obchodování s rozsáhlejšími soubory pohledávek mezi ekonomicky navzájem nezávislými subjekty, u nichž není patrná snaha o vzájemnou skrytou kooperaci a předstírání jiného stavu věcí, než jaká je jejich ekonomická podstata, není namístě bazírovat na detailech prokazování reálnosti jednotlivých pohledávek obchodovaných v rámci souboru. Daleko více je třeba zkoumat celkovou obchodní smysluplnost transakce a to, zda se daňový subjekt v okamžiku, kdy transakci uzavíral, mohl rozumně domnívat (s přihlédnutím ke všem rizikům, jež mohl v dané době rozumně odhadnout a zohlednit), že daná transakce mu může s rozumnou pravděpodobností v budoucnu generovat příjem. V tomto ohledu jsou poukazy stěžovatele na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz zejm. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, č. 718/2005 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, č. 1984/2010 Sb. NSS) zcela trefné. K tomu je samozřejmě daňový subjekt povinen předeštit správcem daně příslušná tvrzení o ekonomické podstatě transakce

a svém uvažování o tom, jakým způsobem, z čeho a kdy má transakce pravděpodobně v budoucnu generovat příjem. Není jistě vyloučeno, aby tím, co mělo v budoucnu generovat zisk, bylo i něco jiného než samotné vymožení pohledávek (ziskem jistě může být například i zpeněžení výhodné pozice vůči dlužníku v souvislosti s jeho „nepřátelským převzetím“ či s jinými, složitějšími obchodními konstrukcemi). Pokud daňový subjekt kupoval soubor pohledávek jako jakýsi „balík“, v němž byly pohledávky různého stupně reálnosti a vymožitelnosti, je třeba, aby správci daně předestřel, jakým způsobem si vytvářel úsudek o tom, za jakou cenu je ekonomicky rozumné takový „balík“, včetně všech jeho případně „neužitečných“ či nejistých částí, koupit.

[42] Stěžovatel nesl prvotní břemeno tvrzení a důkazní, které unesl tím, že žalovanému předložil doklady o smluvních ujednáních, které měly prokázat oprávněnost nákladů v souvislosti s držením a uplatněním pohledávek. Správci daně při posouzení předložených smluvních ujednání vznikly určité důvodné pochyby o správnosti a souladu předložených podkladů se skutečností. Proto nesl důkazní břemeno k prokázání těchto vážných a důvodných pochyb. Své důkazní břemeno správce daně unesl, když své pochyby odůvodnil tím, že podklady sice sumárně odpovídaly nákladovým položkám, nicméně nebyly přiřaditelné k pohledávkám uvedeným v seznamu pohledávek. S danými pochybnostmi stěžovatele seznámil výzvou k prokázání skutečností č. j. 1810550/13/3205 - 05401 - 800764 ze dne 26. 9. 2013. Stěžovatel následně znovu předložil Rámcovou smlouvu o postoupení pohledávek ze dne 4. 4. 2007 a Dohodu o odstoupení od rámcové smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 20. 4. 2010, které v tomto směru samy o sobě nevyvracejí pochybnosti správce daně. Potud správce daně postupoval správně a v intencích pravidel rozložení důkazního břemene.

[43] Jeho pochybení však spočívalo v tom, že z dílčích nesrovnalostí týkajících se jednotlivých pohledávek, jež měly být v rámci „balíků“ zpětně od TRIGACOMu stěžovatelem koupeny, a výdajů, jež měly být TRIGACOMem vynaloženy v době, kdy majitelem pohledávek byl on, učinil předčasný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Správce daně opomněl zabývat se podstatou celého souboru transakcí provedených stěžovatelem a vyzvat stěžovatele k tomu, aby ji objasnil a aby v rámci toho ozřejmil a doložil, jakým způsobem, s jakou mírou detailního zkoumání a na základě jakých ekonomických úvah vznikla dohoda o ceně, již za soubor pohledávek TRIGACOMu zaplatil (tato cena byla „dvousložková“, tvořená jednak cenou samotných pohledávek, jednak kompenzací za jejich správu v době, kdy jejich majitelem byl TRIGACOM). Stěžovatel vcelku pochopitelně správci daně namítal, že dílčí nesrovnalosti v dokumentaci pohledávek a výdajů v souvislosti s nimi vynaložených nebyly pro jeho rozhodnutí, zda pohledávky koupit a kompenzaci zaplatit, anebo ne, zásadní, neboť si učinil úvahu o tom, zda pro něj bude transakce za dohodnutou cenu výhodná, a jelikož usoudil, že ano, uzavřel ji. Správce daně na tuto argumentaci stěžovatele měl v rámci strukturovaného dialogu, který měl se stěžovatelem vést, reagovat dotazem a výzvou k doplnění tvrzení týkajících se ekonomické podstaty a nejspíše i širších souvislostí celé transakce. Právě s ohledem na celkovou neobvyklost a zjevně značnou rizikovost prodeje souboru pohledávek stěžovatelem TRIGACOMu a jejich následného zpětného odkupu měl správce daně po stěžovateli vyžadovat tvrzení o tom, co bylo mělo být ekonomickou podstatou první části transakce, z jakých důvodů byly její parametry nastaveny určitým způsobem (jaký důvod měla zejména hranice celkové hodnoty pohledávek 30 000 000 Sk, jež byla důležitá pro splnění prvotního smluvního závazku ze strany stěžovatele vůči TRIGACOMu), co po ekonomické stránce vedlo strany k ukončení prvotního závazku a k dohodě o zpětném odkupu a kde v rámci této druhé transakce stěžovatel očekával dosažení zisku a čím a v jakém časovém horizontu měl být zisk generován. Stejně tak správce daně měl stěžovatele vyzvat k dostatečně podrobnému tvrzení, na základě čeho si činil úsudek o tom, jakou cenu za zpětně odkoupené pohledávky je ekonomicky racionální zaplatit a proč mají být TRIGACOMu kompenzovány i jím vynaložené náklady na správu pohledávek. Dále bylo třeba vyzvat stěžovatele, aby objasnil, v jaké míře se věnoval detailnímu ověření

pokračování

reálnosti jednotlivých pohledávek i reálnosti TRIGACOMem údajně vynaložených výdajů na správu a v jaké míře toto ověření hrálo roli při jeho úvaze o tom, co je ještě ochoten za zpětný odkup pohledávek zaplatit jako cenu ekonomicky racionální.

[44] Stěžovatel tedy důvodně namítá, že žalovaný nezkoumal, zda jím vynaložený náklad byl v širších souvislostech racionálně vynaložen. Krajský soud pak postup žalovaného nesprávně aproboval. Rozsudek krajského soudu proto nezbylo než zrušit pro nesprávné posouzení rozhodné právní otázky, a sice rozsahu a obsahu břemene tvrzení a břemene důkazního, jež stíhalo stěžovatele.

Kurzové rozdíly

[45] Stížní námitka ohledně nerealizovaných kurzových rozdílů je s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. *a contrario* přípustná, neboť stěžovatel v žalobě na její str. 9 uprostřed argumentaci odpovídající této námitce uplatnil jako stručný, avšak jasně a srozumitelně zformulovaný žalobní bod. Vytýkal žalovanému, že v základu daně z příjmů stěžovatele za rok 2010 nechal zahrnuty jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly, ačkoli u nerealizovaných tak s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu činit nemohl. Pokud měl krajský soud za to, jak uvedl v bodě 22 svého rozsudku, že žalobní bod není formulován dostatečně konkrétně, neb není jasné, jakých konkrétních částek se týká, měl stěžovatele vyzvat ke konkretizaci. Na dostatečné individualizaci skutkových i právních výtek v žalobním bodu (viz k tomu rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS) to však nic nemění, neboť ze žaloby bylo zcela zřejmé, že se týká cizoměnových příjmů a výdajů stěžovatele za rok 2010 a že právní podstatou výtky je postup v rozporu s jasně identifikovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[46] Stěžovatel má obecně vzato pravdu i v tom, že k účinnému uplatnění žalobního bodu není třeba uplatnit obsahově stejnou výhradu v odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Jinou otázkou nicméně může být, zda by taková žalobní argumentace vždy nutně musela vést k procesnímu úspěchu žalobce, i kdyby byla sama o sobě důvodná. Lze k tomu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, č. 868/2005 Sb. NSS [„(...) rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno sbladat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., které nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn - toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou - pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí - být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí sbladal nezákonným.“], jehož závěry vztahující se k § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jsou s ohledem na podobnou dikci přiměřeně použitelné i na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[47] Co se týče podstaty rozhodné právní otázky, je pravda, že z hlediska daní z příjmů je nutno považovat za irelevantní tzv. nerealizované kurzové rozdíly, které představují pouhý účetní údaj, zatímco realizované kurzové rozdíly (zisky nebo ztráty) představují zdanitelný příjem či daňově uznatelný náklad (k tomuto viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb., či ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 53/2011 - 94). Správce daně je v dalším řízení povinen toto vzít v úvahu a v případě nejasností, kterých konkrétních částek se otázka, zda kurzové rozdíly byly, nebo nebyly realizovány, týká, vyzvat stěžovatele k patřičnému doplnění jeho tvrzení. Doplnění tvrzení

se může týkat jak výše částek, tak okolností, na základě nichž bude učiněn správcem daně úsudek, zda k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, anebo nikoli.

Postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu

[48] Po skutkové stránce je ze správního spisu zřejmé, že stěžovatel se z jednání o projednání zprávy o daňové kontrole nařízeného na 26. 6. 2014 neomluvil, nýbrž reagoval dne 25. 6. 2014 podáním stížnosti, kterou správce daně posoudil částečně jako podnět k prohlášení nicotnosti, částečně jako stížnost proti nevhodnému chování úředních osob a částečně jako žádost o prodloužení lhůty. Poté správce daně stanovil nový termín jednání na den 20. 8. 2014. Z tohoto termínu se stěžovatel dne 19. 8. 2014 omluvil. Správce daně tuto omluvu neshledal důvodnou, přesto však stanovil náhradní termín a stěžovatele předvolal na den 22. 9. 2014. Stěžovatel se z nařízeného jednání neomluvil a dne 16. 9. 2014 reagoval opakovaným podáním stížnosti. Následně byla zpráva o daňové kontrole zaslána dne 17. 10. 2014 do datové schránky zástupce stěžovatele.

[49] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[50] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, dále neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 54).

[51] V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, Nejvyšší správní soud uvedl: *„I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna ‚nehodí‘. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“*

[52] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že na jednání stěžovatele je nutno nahlížet komplexně a v souvislostech, nikoli jednotlivě a vytrženě z kontextu, jak činí stěžovatel. Správce daně učinil řadu úkonů k projednání zprávy o daňové kontrole v časovém období od května do října 2014. Neposkytnutí součinnosti správci daně při projednání zprávy o daňové kontrole přitom nelze omlouvat postupným objeováním se důvodů jako pracovní vytíženost zástupce stěžovatele, nemožnost využití městské hromadné dopravy v případě poruchy vozidla zástupce stěžovatele či nemožností obstarat substituční zastoupení. Každý takovýto důvod je sám o sobě bez pochyb legitimní, a pokud by se objevil jednotlivě, správce daně je zásadně povinen jej jako omluvu z jednání akceptovat. Pokud chování daňového subjektu či jeho zástupce nezavdává důvodu k domněnce o své obstrukční povaze, je správce daně povinen vycházet jím při plánování jednání podle možností vstříc (§ 6 odst. 4 věta první daňového řádu). Nicméně v případě stěžovatele se důvody kumulovaly v časovém úseku několika měsíců ve více případech po sobě, aniž by bylo patrné, že by šlo o takovou souhru okolností, jíž by zástupce stěžovatele jako profesionál v oboru poskytování služeb daňového poradenství, tedy i zastupování daňového subjektu při správě daní, nemohl rozumně čelit. V případě opakování omluv je třeba s každou další omluvou na místě větší obezřetnosti a „přísnosti“ při zkoumání její důvodnosti, neboť daňový poradce je zásadně

pokračování

povinen uspořádat si své záležitosti tak, aby se neomlouval z jednání příliš často, zvláště pak ne v jedné a té samé věci. Pouze za specifických okolností (dlouhodobá nemoc výrazně ztěžující běžné vykonávání činnosti daňového poradce, jiné mimořádné životní obtíže apod.) je možno akceptovat několik omluv po sobě. Poté, co správce daně stanovil stěžovateli tři různé možné termíny (přičemž v posledním termínu respektoval den i přesný čas navržený zástupcem stěžovatele), bylo povinností stěžovatele a zcela v jeho možnostech využít substitučního zastoupení či zajistit účast zástupce samotného, byť třeba i s jistým nepohodlím.

[53] Z rozsudků zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 - 34, stěžovatel dovodil, že stížnost či žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 daňového řádu) může být obecně vyřízena bez ohledu na ukončení daňové kontroly. V tomto ohledu lze se stěžovatelem souhlasit, nicméně vadnost postupu podle § 88 odst. 2 daňového řádu to v daném případě nezakládá a k podobnému závěru dospěly i odkazované rozsudky. Z rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016 - 32 (s. 4 a 5) plyne, že v daném konkrétním případě neprošetření způsobu vyřízení stížnosti do ukončení daňové kontroly nepředstavovalo vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Obdobně v rozsudku č. j. 4 Afs 1/2018 - 48 (odst. 53 až 57) se uvádí, že v daném konkrétním případě neprošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly nevedlo k porušení práv stěžovatele. V rozsudku č. j. 8 Afs 79/2012 - 34 (odst. 66 a 67) je vyjádřen obdobný právní názor. Ani nyní neprošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly neomezilo stěžovatele v procesních právech natolik, aby to samo o sobě mohlo mít za následek nezákonnost vydaných platebních výměrů. Důvody nezákonnosti platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného jsou jiné - spočívají, jak bylo výše vyloženo, především v nesprávném posouzení právní otázky obsahu břemene tvrzení a břemene důkazního, které stíhá stěžovatele.

[54] S ohledem na výše uvedené nelze postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu označit v daném případě za sám o sobě nezákonný.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je s ohledem ve vztahu ke klíčové stížní námitce důvodná, a proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. Již krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nesprávné posouzení právní otázky obsahu břemene tvrzení a břemene důkazního, které stíhá stěžovatele, a proto Nejvyšší správní soud podle odst. 2 písm. a) téhož paragrafu zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[56] Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, a proto je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[57] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[58] V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 6000 Kč a odměny jeho zástupce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (tj. převzetí věci a podání žaloby) částku 6200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tedy 600 Kč. Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6800 Kč, tedy o 1428 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 14 228 Kč.

[59] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 5000 Kč a odměny jeho zástupkyně Mgr. Moniky Hlaváčové, advokátky. Odměna zástupkyně činí za tři úkony právní služby (tj. převzetí věci, podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného) celkem částku 9300 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky]. Náhrada hotových výdajů pak činí 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tedy 900 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 15 200 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. září 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu