



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, okres Vyškov, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2011, č. j. 8986/11-1200-701174,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje promiscue jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále též „správce daně“) ze dne 23. 12. 2010, č. j. 78667/10/341910706958. Tímto rozhodnutím správce daně dle § 41 odst. 4 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) rozhodl o dodatečně podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 28. 7. 2010, č. j. 55656/10/341910706958 tak, že zastavil řízení.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný zejména uvedl, že náklady, které byly daňovým subjektem uplatněny jako daňově uznatelné v podaném dodatečném daňovém přiznání nejsou náklady nové, o kterých ještě nebylo rozhodováno. Ze strany daňového subjektu se jedná pouze o změnu rozdělení nákladů na daňově uznatelné a daňově neuznatelné u již dříve uplatněných nákladů. O těchto nákladech již bylo jednou odvolacím orgánem pravomocně rozhodnuto a to v odvolacím řízení proti konkludentně vyměřené daňové povinnosti (na základě řádného daňového přiznání ze dne 26. 6. 2009, č. j. 50021/09) na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170 (dále též „první rozhodnutí“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Proti rozhodnutí podal žalobce včas žalobu. Uvedl, že podstata problému spočívá v tom, že se žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170, zabýval odvoláním proti vyměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob na základě řádného daňového přiznání za zdaňovací období 2008. Později žalobce podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2008 a v něm dle názoru žalovaného a správce daně bylo uplatněno snížení základu daně v důsledku zvýšení nákladů, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto. Tím byla podle § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, splněna nemožnost podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008 a řízení o takto podaném dodatečném přiznání bylo zastaveno.

[5] Dne 1. 9. 2010 bylo správcem daně provedeno u žalobce místní šetření, při němž byly prověřeny doklady, na základě kterých žalobce sestavil dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2008. Jednalo se o smlouvy týkající se nájmu a podnájmu nebytových prostor, podnájmu parkovacích ploch, nájmu věcí movitých a o další daňové doklady, které se k těmto smlouvám vztahovaly.

[6] Žalovaný měl vysvětlit, čeho se týká smlouva o nájmu věcí movitých. Pokud by se smlouva o nájmu věcí movitých týkala hracích přístrojů týchž výrobních čísel, jako jsou výrobní čísla hracích přístrojů zkoumaná u nájmu hracích přístrojů v prvním rozhodnutí, pak by byl závěr žalovaného o nutnosti zastavit řízení správný. To by se ovšem nevztahovalo na celé takto podané dodatečné přiznání, nýbrž jen na tu část, týkající se nájmu hracích přístrojů. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí nijak nevysvětlil, že nájem hracích přístrojů řešený v prvním rozhodnutí je totéž, co smlouva o nájmu věcí movitých.

[7] Žalovaný nevysvětlil, kde se v prvním rozhodnutí konkrétně nachází řešení smlouvy o nájmu a podnájmu nebytových prostor a smlouvy o podnájmu parkovacích ploch. V rozhodnutí nejsou identifikovány tytéž nájemní smlouvy a daňové doklady, jež byly prověřované správcem daně při místním šetření u žalobce dne 1.9.2010.

[8] Z napadeného rozhodnutí nijak konkrétně nevyplývá, že skutečnosti řešené v prvním rozhodnutí jsou tytéž skutečnosti, na nichž stojí dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2008.

[9] Nad rámec odvolání zkoumal žalovaný jen kursové ztráty. Z ostatních skutečností specifikovaných v napadeném rozhodnutí nelze konkrétně zjistit, jaké položky žalovaný skutečně přezkoumával. Žalovaný řešil jen položky tvrzené žalobcem v odvolání a kursové ztráty. Proto nelze konkrétně zjistit, že položky řešené v prvním rozhodnutí jsou shodné s položkami z nichž žalobce sestavil dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2008.

[10] V rámci řízení o dodatečném daňovém přiznání byly použity nové důkazy – smlouvy o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

[11] Ustanovení § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP nijak nebrání, aby dodatečné daňové přiznání bylo podáno na základě týchž skutečností, které byly již zkoumány. Naopak brání podání dodatečného daňového přiznání, ve kterém je uplatňováno zvýšení nákladů, o nichž bylo již rozhodnuto. Jedná-li se však věcně o tytéž náklady z hlediska druhu, avšak důvodem pro dodatečné daňové přiznání jsou jiné důvody pro jejich uplatnění v daňově uznatelných nákladech, pak se nejedná o totéž zvýšení nákladů, jaké bylo již řešeno v rozhodnutí o odvolání a citované ustanovení zde nedopadá. Právě taková situace nastala i v nyní přezkoumávané věci, když dle tvrzení žalovaného šlo věcně o tentýž druh nákladů, avšak rozdíl spočíval v novém uplatnění na daňově uznatelné a daňově neuznatelné. Z hlediska smyslu a účelu je nutno § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, aplikovat tak, že se vztahuje nikoliv na náklady, o kterých již bylo rozhodnuto v odvolání, nýbrž se vztahuje na zvýšení nákladů.

[12] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 12. 2011 žalovaný poukázal na skutečnost, že rozsáhlé právní posouzení skutečností předložených žalobcem je pro posuzovanou věc bez významu. Zásadní bylo, zda předmětem dodatečného daňového přiznání byly skutečnosti (náklady), o nichž již bylo pravomocně rozhodnuto v dřívějším řízení. V nyní posuzované věci byla dána totožnost předmětu i účastníků. Předmětem dodatečného daňového přiznání bylo jiné právní posouzení již dříve uplatněných skutečností. Rozhodnutí správních orgánů tedy nebyla nezákonná či nicotná.

[14] S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[15] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[16] Nejdříve soud považuje za podstatné upozornit na skutečnost, že rozhodnutí ve věci řádného daňového přiznání ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2012, č. j. 29 Af 108/2010-75. Tento zrušovací rozsudek krajského soudu byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[17] Jak bylo uvedeno výše, soud přezkoumává napadené rozhodnutí dle skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a proto následné zrušení rozhodnutí o řádném daňovém přiznání nemá vliv na přezkum rozhodnutí o dodatečném daňovém přiznání.

[18] K tomu je možné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128: „Právní řád je založen na zásadě *presumpce správnosti aktů* vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 7. vydání, Praha, C.H. Beck 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko *ex nunc*, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti. Odrázem této zásady z pohledu vztahu jedinec – správní orgán je zásada ochrany dobré víry a ochrany nabytých práv (viz např. nález ÚS ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01, Sb. n. a u., sv. 31, č. 117, s. 69). Jedinou výjimku představuje skupina *nicotných aktů*, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti. Prohlášení *nicotnosti*, které jen formálně odstraňuje neexistující akt, proto působí *ex tunc* (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, část V., též pod č. 793/2006 Sb. NSS).“

[19] Jádrem sporu v nyní posuzované věci byl především výklad § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, který stanoví: „*Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku.*“

[20] Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce podal dodatečné daňové přiznání na základě seznámení se s rozhodnutím ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170, které nabylo právní moci téhož dne, tedy 2. 7. 2010. V něm správce daně vybral některé náklady a prohlásil, že tyto přímo souvisí s osvobozenými výnosy. Žalobce byl následně toho názoru, že existují i další náklady přímo související s osvobozenými výnosy a naopak i další náklady přímo související s výnosy podléhajícími dani z příjmů právnických osob. Proto žalobce přezkoumal jednotlivé druhy nákladů, rozdělil je dle těchto dvou kritérií a dne 28. 7. 2010 podal dodatečné daňové přiznání. K tomu předložil několik smluv o nájmu a podnájmu a řadu dalších účetních dokladů. Jak tedy sám žalobce uvedl v žalobě, „*šlo o věcně tentýž druh nákladů, avšak rozdíl spočíval v novém uplatnění na daňově uznatelné a daňově neuznatelné.*“ Výsledek hospodaření zůstal stejný, žalobce pouze přiznal méně nákladů jako daňově neuznatelných, čímž si snížil základ daně a samotnou daň oproti daňové povinnosti stanovené v rozhodnutí o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně na základě řádného daňového přiznání.

[21] Po podání dodatečného daňového přiznání měl správce daně pochybnosti o správnosti údajů, a proto proběhlo vytýkácí řízení dle § 43 ZSDP. V rámci něho byl zjištěno, že došlo ke změně rozdělení jedné části nákladů – nájmy a podnájmy nebytových prostor – na daňově uznatelné a daňově neuznatelné. V dodatečném daňovém přiznání byla tato část nákladů vyňata z poměrového rozdělení nákladů a bylo u ní uplatněno rozdělení na daňově uznatelné a daňově neuznatelné podle skutečného vztahu k výnosům zdaňovaným a výnosům od daně osvobozeným.

[22] Smyslem dodatečného daňového přiznání je opravit chyby uvedené v řádném daňovém přiznání. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší než jeho poslední známá, má povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Pokud zjistí, že má být daňová povinnost nižší, podat dodatečné daňové přiznání je jeho právem.

[23] Zjednodušeně jde obecně o to, že daňový subjekt uplatní určité náklady oproti výnosům a na základě toho je stanoven základ daně. Následně zjistí, že měl další náklady, které neuplatnil, a podá si proto dodatečné daňové přiznání. Uplatní si tedy zvýšení nákladů, v důsledku čehož se mu sníží základ daně. O těchto nákladech však nesmí být do té doby pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku, jinak by takové dodatečné daňové přiznání nebylo možno ve smyslu § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP podat.

[24] V nyní posuzované věci bylo mj. o nákladech žalobce za zdaňovací období roku 2008 komplexně rozhodnuto v prvním rozhodnutí. To, že v rozhodnutí nebyly výslovně zmíněny např. náklady na nájem a podnájem nebytových prostor, neznámá, že o nich nebylo rozhodnuto. Tyto náklady byly jako součást účetnictví posouzeny v rámci tzv. nepřímých nákladů a byly akceptovány tak, jak je uplatnil žalobce v řádném daňovém přiznání. V dodatečném daňovém přiznání nebyly žalobcem uplatněny žádné nové náklady, o kterých by nevěděl, a které by se fakticky daly dodatečně uplatnit. Žalobce pouze na základě názoru správce daně přeskupil své již známé a posouzené náklady. Šlo tak jen o jiné právní posouzení správními orgány již přezkoumaných nákladů. Takové dodatečné daňové přiznání však nelze platně podat, jelikož o nákladech v něm uplatněných již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání (jak správně vyhodnotily správní orgány). Opačný postup by *de facto* poskytl daňovému subjektu další odvolání nad rámec toho řádného dle § 48 a násl. ZSDP.

[25] Správní orgány tedy rozhodly správně, když řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavily. Žalobce uplatnil stejné náklady, pouze si rozmyslel, jakým způsobem je uplatní. Taková daňová optimalizace však není účelem institutu dodatečného daňového přiznání.

[26] Pro danou věc bylo klíčové posoudit charakter nákladů uplatněných žalobcem v dodatečném daňovém přiznání. Zda již uplatněny byly, či nikoli. Námitky žalobce, že žalovaný nevysvětlil, že nájem hracích přístrojů je totéž, co smlouva o nájmu věcí movitých, a že nevysvětlil, kde se v prvním rozhodnutí nachází řešení smlouvy o nájmu a podnájmu nebytových prostor, považoval zdejší soud za účelové. Sám žalobce uvedl (viz „*Komentář a důkazy k dodatečnému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008*“ ze dne 28. 7. 2010, č. j. JR/AMG/0610), že přezkoumal pouze náklady související s nájmy a podnájmy nebytových prostor, a na základě nového názoru je přeřadil podle souvislosti s výnosy. Ostatní náklady tedy nebylo nutno nově posuzovat a podrobně odůvodňovat jejich posouzení. Náklady související s nájmy a podnájmy nebytových prostor byly, jak již bylo řečeno výše, posouzeny v rozhodnutí o odvolání v rámci tzv. nepřímých nákladů. Žalovaný neměl povinnost podrobně popisovat každou výnosovou či nákladovou položku, ale posoudit žalobcem dodatečně uplatněné zvýšení nákladů.

[27] Nelze se rovněž ztotožnit s názorem žalobce, že § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP nebrání, aby dodatečné daňové přiznání bylo podáno z týchž skutečností, které byly zkoumány v odvolání, a že jeho účelem je, aby nedocházelo k opětovnému přezkoumání zvýšení nákladů, kdy tytéž zvýšené náklady byly již řešeny v odvolání. Účelem tohoto ustanovení totiž je zabránit opětovnému přezkumu věcně stejných nákladů, které byly jen ze strany daňového subjektu jinak právně posouzeny.

[28] Napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, splňovala veškeré zákonné náležitosti a ve vztahu k výroku rozhodnutí byla dostatečně odůvodněna.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení

o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. září 2013

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu