



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí n/L - pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Karolíny Tylové v právní věci žalobce **S.F., spol. s r.o.**, se sídlem Š.xxx, T.xxx, zastoupeným daňovým poradcem Mgr. Davidem Zámkem, se sídlem Nad štolou č.950/12, Praha 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ústí n/L**, se sídlem Velká hradební č.61, Ústí n/L, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného čj. 6752/10-1200-506035 ze dne 14. září 2010,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství Ústí n/L čj. 6752/10-1200-506035 ze dne 14. září 2010 s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství Ústí n/L čj. 6752/10-1200-506035 ze dne 14.9.2010 bylo zamítnuto odvolání firmy S. F., spol. s r.o., směřující proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici čj. 11127/10/259970506845 ze dne 16.3.2010. Tímto rozhodnutím byla dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 76.440,-Kč a současně zrušena daňová ztráta ve výši 239.057,-Kč za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008. Dále byla stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 27.240,-Kč. Po stránce skutkové nebylo mezi daňovým subjektem a správcem daně sporu. Žalovaný ale, jak je rozvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nepřijal právní názor daňového subjektu, že chybně účtovaný výnos za rok 2007 lze napravit administrativním zkrácením výnosů za zdaňovací období roku 2008 o stejnou částku. Finanční ředitelství své závěry opřelo, po konstatování odvolacích námitek, odkazem na příslušná ustanovení z.č.586/1992 Sb.

Žalobce S. F., spol. s r.o., ve své včas podané žalobě a replice oponuje právnímu názoru žalovaného v následujícím směru. Poté, co připomíná konkrétní ustanovení zákona o

dani z příjmů, poukazuje na následující. K účetní chybě sice v roce 2007 došlo, avšak její nápravu ve zdaňovacím období roku 2008 nelze pokládat za úkon neoprávněně zkracující příjmy v tomto roce. K tomuto závěru jej vede jediný možný výklad ust. § 23 odst.3, písm.a, bod 1) z.č. 586/1992 Sb. I ust. § 23 odst. 3, písm. a, bod 4) zákona se týká všech položek, u kterých by bylo možno v předchozích letech užít postup podle § 23 odst. 3, písm. c, body 1,2) zákona, které je v tomto případě „lex specialis“ k ust. § 23 odst. 1, písm. a, bod 1) zákona. Byť to není přímo formulováno, tento výklad vyplývá ze smyslu zákona, protože jinak by bylo ust. § 23 odst.3, písm.a, bod 4) zákona nadbytečné. Naposled zmíněné ustanovení brání dvojímu zdanění, tedy tomu, aby již jednou do příjmů zahrnutá částka, byť nesprávně, byla opět podrobena dani. Je zřejmé, že toto ustanovení se týká běžných omylů a nikoli jednání, které přímo a úmyslně směřuje ke zkrácení daně. To se ale žalobce netýká a ani žalovaný mu nic takového nevytýká. Je ale také pravdou, že postupem, který zvolil žalobce, nedochází ke zkrácení příjmů státního rozpočtu. Proto také opravu chyb, které nevedou ke zkrácení rozpočtových příjmů, lze provést i ve zdaňovacím období, ve kterém byly zjištěny, jako v daném případě. Obdobný postup, jaký volil žalobce, připouští i § 104 z.č. 235/2004 Sb. Svůj právní rozpor opírá žalobce o rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j.6 Ads 94/2007-73 2 Afs 101/2008-143 či 9 Afs 16/2007-87, popř. o nález Ústavního soudu č.j. IV. ÚS 650/05. Zdůrazňuje v souvislosti s výkladem normy i to, že pokud norma připouští dvojí výklad, pak stát je povinen šetřit právo vlastnické ve smyslu Ústavy. Žalobce proto navrhuje, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno a jemu přiznána náhrada nákladů řízení, které vyčísluje. Ve své replice v jednom směru koriguje svůj názor, avšak ohledně podstaty věci trvá na žalobních námitkách.

Žalované finanční ředitelství ve svém vyjádření k podané žalobě a jeho dodatcích setrvává na důvodech napadeného rozhodnutí, které pokládá za správné a navrhuje žalobu zamítnout. Poté, co konstatuje žalobní body se jednak zabývá otázkou totožnosti principů účetnických a daňových, dále otázkou použitelnosti žalobcem předkládaných soudních rozhodnutí, které podle jeho názoru nelze aplikovat na případy zcela jiných skutkových okolností, tedy na věc projednávanou. Zákonná úprava je jednoznačná a dikce žalobcem vzpomínaných ustanovení neumožňují dvojí výklad. Jednoznačně jsou definovány i výjimky, připouštějící alternativní postup. Odečítat lze pouze náklady (výdaje) prokázané a stanovené zákonem. V dané právní věci se jednalo pouze o snížení výnosů v důsledku opravy účetní chyby v minulosti a takové snížení zákon nepřipouští, a proto se jedná o neoprávněné snížení příjmů. Již v průběhu řízení před finančním úřadem byl žalobce na správný postup upozorňován. Žalovaný také vylučuje možnost aplikace ust. § 104 z.č.235/2004 Sb., neboť obdobné ustanovení ZDP nezná.

Soud podle § 75 z.č.150/2002 Sb., soudního řádu správního (s.ř.s.) přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí, vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že podané žalobě nelze přiznat důvodnost.

Žalované finanční ředitelství v odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 14.9.2010 s dostatečnou konkrétností rozvedlo, z jakého důvodu pokládá podané odvolání za nedůvodné. Odůvodnění právních závěrů opřené o výklad zákonných ustanovení je logické a výstižné, a proto může soud na obsah žalobou napadeného rozhodnutí v podrobnostech odkázat, aby zabránil opakování již řečeného. Zdůrazňuje proto jen následující.

V zájmu přehlednosti je nutno rekapitulovat, že žalobce tím, že v roce 2007 zaúčtoval částku 603.764,35 Kč, aniž měl pro zaúčtování jakýmkoli důvod podle z.č. 563/1991 Sb. (o účetnictví) protože tato částka nebyla nikdy žalobcem přijata, zkreslil pro toto období obraz situace finanční jednotky. Když žalobce až v roce 2008 tuto chybu zjistil, snažil se ji napravit tím, že za zdaňovací období 2008 na dani z příjmu právnických osob podle z.č.586/1992 Sb (dále jen „ZDP“) provedl účetní opravu, příjem zmíněné částky stornoval, čímž došlo ke zkrácení výnosů za zdaňovací období roku 2008 o částku 603.764,35 Kč. Na tuto situaci reagoval finanční úřad a následně i žalovaný (svým rozhodnutím z 14.9.2010) tak, že žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob za rok 2008 ve výši 76.440,-Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 239.057,-Kč, a dále stanovil žalobci penále ve výši 27.240,-Kč. Toto jsou podstatné skutkové okolnosti, o kterých není sporu mezi žalovaným a žalobcem.

Jen krátce se soud zmíní o žalobcově námitce, kterou i ve své replice ze dne 8.2.2011 vzal v podstatě zpět, že aplikace účetních zásad podle z.č.563/1991 Sb. nemusí být vždy beze zbytku aplikována pro účely daňového řízení a v podstatě se ztotožnil v tomto směru s výkladem žalovaného.

Žalobce setrvává na svém právním názoru, který opírá i o rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) čj. 9 Afs 16/2007-87 ze dne 26.4.2007, že princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat i v případě, kdy se jedná o dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu u téhož daňového subjektu, protože podle § 23 odst. 4, písm. d) ZDP se do základu daně nezahrnují částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zmíněného zákona. Jinými slovy to znamená, že uplatnění principu zákazu dvojího zdanění má prioritu před procesně perfektním postupem daňového subjektu. Soud se ale s tímto právním názorem žalobce ztotožnit nemohl a to z následujících důvodů.

Předně musí soud poukázat na ust. § 23 odst. 1) ZDP, kterým je objasněn pojem „základ daně“ a který výslovně ukládá respektovat **věcnou a časovou souvislost** výdajů a příjmů za **dané** zdaňovací období. Tato zásada je jednou z vůdčích zásad uplatňování celého ust. § 23 ZDP. Tzn., že pokud byl základ daně za zdaňovací období roku 2008 snížen o chybně zaúčtovanou částku ale z roku 2007 jako v tomto případě, pak žalobce ve zdaňovacím období roku 2008 uplatnil ztrátu, která ale časově a věcně s rokem 2008 nesouvisela. Poukazuje-li žalobce na nezbytnost aplikace ust. § 23 odst. 3, písm. a, bod 4) ZDP, pak tento poukaz není správný, protože se skutkově týká zcela jiného případu. V dané právní věci totiž, jak vyplývá ze skutkových zjištění, která nebyla žalobcem zpochybněna, došlo k tomu, že žalobce vědomě bez jakéhokoli právního důvodu zaúčtoval za rok 2007 výše citovanou částku, aniž byla nejen podepsána příslušná obchodní smlouva, ale zejména aniž byla tato částka na žalobcův účet vůbec převedena. Nejedná se proto ani o případ, při kterém by žalobci nebyly známy některé podstatné skutkové okolnosti, které by ale vyšly najevo až později a při kterém jsou proto opravy spjaty s aktuálním daňovým obdobím časově i věcně. Tzn., že zákon ani v takovém případě v zásadě neopouští princip věcné a časovou souvislosti. V dané věci ale bylo účtováno o položce, která nikdy neměla být do účetnictví vnesena již podle skutkového stavu (a účetních předpisů) ani v době zaúčtování (v roce 2007) a tento stav se neměnil. Chyba měla daňově napravena v období, kdy vznikla, tedy za zdaňovací období roku 2007 a nikoli za zdaňovací období roku 2008. V takovém případě lze

aplikovat žalobcem namítané ust. § 23 odst. 3, písm. a, bod 4) ZDP. Předmětem tohoto ustanovení jsou vždy **reálné** částky, které měly být zúčtovány v předchozím zdaňovacím období při respektování časové souvislosti za podmínky, že o ně byl zvýšen daňový základ. Dále se jedná o částky, pokud je účetně provedena náprava chybně účtovaných nákladů, mající za následek úpravu daňové povinnosti předchozího období a opět reálné částky hrazené původně ze zisku po zdanění. V dané právní věci nelze aplikovat ani postup podle § 23 odst. 4, písm. d) ZDP, který žalobce uplatňuje i poukazem na výše citovaný rozsudek NSS. Tento rozsudek se ale netýkal stejného případu po stránce skutkové. NSS totiž rozhodoval o věci, jejíž podstata souvisela s reálným odvodem daně s přidané hodnoty. V této věci daňový subjekt omylem podrobil nesprávně dani (z příjmu) celou částku vč. daně, ačkoli fakturovaný příjem mu byl hrazen postupně. V tomto případě byl na místě postup podle § 23 odst. 4, písm. d) ZDP, protože se jedná o částku, která již jednou zdaněna byla za daných okolností. Skutkově se proto jedná o věc zjevně odlišnou od nyní projednávané věci, a proto se soud ztotožnil s právním názorem žalovaného, že žalobcem vzpomínané závěry rozsudku NSS není možné užít v právní věci žalobce. Nesprávnost, ke které došlo, byla zákonem řešitelná, žalobce byl na takový postup upozorněn již v řízení před finančním úřadem. Nelze ji ale napravit způsobem, který zvolil žalobce.

Daňové zákony samostatně upravují každou daň zvlášť, jedná se o komplexní právní úpravu každé jednotlivé daně, a pokud měl zákonodárce zato, že některý z institutů jednoho daňového zákona lze uplatnit i v případě jiné daně, pak takový odkaz výslovně uvádí. Z.č.586/1992 Sb. ale nikde neodkazuje na ust. § 104 z.č. 235/2004 Sb. (o dani z přidané hodnoty), a proto je také nelze v řízení týkající se daně z příjmu aplikovat.

Podané žalobě nemohl soud přiznat důvodnost, a proti ji musel zamítnout podle § 78 odst. 7) s.ř.s.

Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto soud rozhodl podle § 60 odst. 1) s.ř.s. i tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů po doručení tohoto rozsudku, k Nejvyššímu správnímu soudu, prostřednictvím **soudu podepsaného**. Od 1. ledna 2012 se kasační stížnost podává přímo Nejvyššímu správnímu soudu.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel dle § 105 odst. 2 s.ř.s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s., dle § 106 odst. 1 s.ř.s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

V Liberci dne 19. prosince 2011

Mgr. Karel Kostelecký, v.r.
předseda senátu