



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **PRŮMSTAV ŠTĚTÍ, a. s.**, se sídlem Štětí, Cihelná 777, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Kostelní náměstí 233/1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 6. 2016, č. j. 15 Af 130/2013-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2013, č. j. 16759/13/5000-14202-707309. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, vydanému Finančním úřadem v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) dne 13. 9. 2012 pod č. j. 132801/12/196912500655 (dále jen „dodatečný platební výměr“), a tento dodatečný platební výměr potvrdil. Krajský soud svým rozsudkem č. j. 15 Af 130/2013 - 44 ze dne 8. 6. 2016 žalobu zamítl.

Krajský soud se ve svém rozsudku nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného, která měla podle žalobcových slov spočívat v nevypořádání všech odvolacích námitek. Dospěl však k závěru, že žalovaný na všechny námitky dostatečně zevrubně reagoval. Z věcného hlediska pak především vypořádal zásadní spornou otázku, a to zda byl žalobce oprávněn účtovat o nákladech na cílové odměny pro zaměstnance (jako motivačního instrumentu pro dokončení jednotlivých zakázek) prostřednictvím *Dohadného účtu pasivního* (ve výši 2 500 000 Kč) a zahrnout tyto náklady do účetního období roku 2009. Krajský soud, ve shodě s žalovaným, dospěl k názoru, že nikoliv, což (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu) podrobně odůvodnil.

Co se týče žalobní námitky, zda správce daně kontrolou mzdových nákladů nepřekročil rozsah daňové kontroly, s odkazem na § 85 odst. 1 daňového řádu krajský soud konstatoval, že pokud žalobce uplatňoval určitý výdaj v daňovém přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2009 a správce daně k tomuto tvrzení v rámci daňové kontroly zjišťoval rozhodné skutečnosti, aby ověřil jejich správnost a oprávněnost, nejedná se o překročení oprávnění správce daně při daňové kontrole. Krajský soud se zabýval také otázkou, zda při předepsání penále nedošlo k porušení čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále též jen „Úmluva“) a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále též jen „Listina“), a dospěl k závěru, že v daném případě bylo správně aplikováno ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 265 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“); pravidlo o aplikaci pozdějšího zákona, pokud stanoví mírnější trest (zde penále k doměřené dani) se v daném případě nepoužije, neboť výše penále je oběma zákony stanovena shodně na 20 %.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti již otázku záúčtování nákladů cílových odměn pro zaměstnance nerozporuje. I nadále však trvá na tom, že krajský soud nesprávně posoudil otázku předepsaného penále podle § 37b ZSDP v dodatečném platebním výměru. S poukazem na čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, je, na rozdíl od krajského soudu, přesvědčen o tom, že žalovaný a správce daně postupovali podle nesprávného procesního předpisu. Dále má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda kontrola mzdových nákladů na účtu *MD 521-130 Mzdové náklady* spadá do zahájené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Krajský soud sice pokládal za nesporné, že žalobce mezi daňově uznatelnými výdaji za rok 2009 uplatnil i odměny zaměstnanců v dohadných položkách, avšak stěžovatel namítá, že pouze ta skutečnost, že mzdové prostředky jsou uplatněny jako daňové náklady u daně z příjmů právnických osob, ještě neznamená, že správce daně (aniž by zahájil kontrolu daně ze závislé činnosti) může tyto náklady kontrolovat s odvoláním na obecné ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel proto trvá na tom, že daňová kontrola nebyla prováděna v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem plně ztotožňuje, a to i v jeho závěru, že v daňovém řízení bylo správně aplikováno ustanovení § 37b ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Podobně jako krajský soud argumentuje, že sazba penále podle dřívějších i nyní platných a účinných právních předpisů je stanovena v téže výši, tj. 20 %, a proto se z logiky věci nemůže aplikovat pravidlo, že se pozdějšího zákona použije, stanoví-li trest mírnější. Tento postup aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 70. Co se týče námitky, že kontrola mzdových nákladů nespadá do kontroly daně z příjmů právnických osob, i zde žalovaný odkazuje na napadený rozsudek, v němž krajský soud konstatoval, že žalovaný svá oprávnění při daňové kontrole nepřekročil. Pokud stěžovatel v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob uplatňoval určitý výdaj, pak správce daně logicky a oprávněně zjišťoval v rámci daňové kontroly k této dani i správnost a oprávněnost tohoto výdaje. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na názoru, že žalovaný měl při ukládání penále z částky dodatečně doměřené daně postupovat podle § 251 daňového řádu, nikoli podle § 37b ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.

Podle § 264 odst. 13 daňového řádu platí, že *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů*, tj. podle ZSDP. Ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, stanovilo, že *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována*. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována*.

Použití pozdějšího zákona, jestliže je pro pachatele příznivější (retroaktivita *in mitius* či retroaktivita *in bonam partem*), představuje zásadní výjimku z obecného principu zákazu zpětné účinnosti právních norem (retroaktivita), jakožto jednoho ze základních prvků právního státu, pramenícího z požadavku právní jistoty (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01; všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné z <http://nalus.usoud.cz>), a to pro oblast trestního práva. Přesah principu retroaktivity *in mitius* i pro další odvětví práva (mimo striktně vnitrostátním právem vymezenou oblast práva trestního), zde ve vztahu k uložení daňového penále, lze dovodit nejen z ustálené rozhodovací praxe soudu zdejšího (viz například rozsudek ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. 9 As 7/2008, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), ale rovněž z judikatury Ústavního soudu; srov. například nálezy ze dne

4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publikovaný pod č. 63/1997 Sb., či již výše citovaný náleze ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01. Jako klíčová se přitom jeví skutečnost, že princip retroaktivity *in mitius* má dostatečnou institucionální podporu v ustanovení čl. 40 odst. 6 Listiny.

Porovná-li Nejvyšší správní soud dikci ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, je evidentní, že pro případ, kdy správce daně doměří daňovému subjektu daň (respektive, zvýší-li mu dodatečným platebním výměrem daňovou povinnost), předpokládají obě právní úpravy uložení penále v totožné sazbě a za stejných podmínek. Z tohoto důvodu nelze říci, že pozdější právní úprava je pro daňový subjekt příznivější. Podmínky pro použití pozdějšího příznivějšího právního předpisu (tj. retroaktivity *in bonam partem*, coby výjimky z obecného principu zákazu retroaktivity) proto v souzené věci dány nejsou. Současně žádný z účastníků nerozporuje, že hypotéza ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu byla naplněna, čili že lhůta pro podání řádného daňového tvrzení skutečně uplynula do dne nebytí účinnosti daňového řádu.

Lze proto plně aprobovat podrobné odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud dospěl k totožnému závěru jako soud zdejší. Nadto nelze přehlédnout, že stěžovatel s tímto právním názorem dostatečně přesvědčivě nepolemizuje a fakticky se omezuje pouze na parafrázování žalobních námitek. Uvedená kasační námitka proto není důvodná.

Na druhém místě stěžovatel namítá, že správce daně nebyl oprávněn v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob kontrolovat mzdové náklady (ve formě mzdových prostředků vyplacených zaměstnancům stěžovatele), neboť na ty se zaměřuje daňová kontrola daně ze závislé činnosti (bez ohledu na to, zda jsou mzdové náklady daňově uznatelné pro daň z příjmů právnických osob, či nikoli). I ve vztahu k této námitce se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, v němž přílehlavě upozornil na skutečnost, že právě náklady na odměny zaměstnanců stěžovatel uplatnil mezi daňově uznatelnými výdaji za rok 2009 v rámci daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pokud tedy správce daně nabyl pochybnosti o jejich vazbě k příslušnému zdaňovacímu období, není nijak překvapivé či nelogické, že právě ve vztahu k té dani, k níž se tyto náklady upínaly, zahájil daňovou kontrolu. Jinými slovy, přestože mzdové náklady na odměny zaměstnanců zcela jistě měly svůj odraz i v jiných daňových povinnostech stěžovatele nebo v jiných daňových povinnostech jiných daňových subjektů, podstatné je, že správce daně hodnotil jejich správnost a oprávněnost právě ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, neboť na výši této daně měly mít bezprostřední vliv. Krajský soud současně přesvědčivě zdůvodnil, proč tyto mzdové náklady věcně a časově nesouvisejí se zdaňovacím obdobím roku 2009; proti těmto úvahám stěžovatel v kasační stížnosti nebrojil.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud připomíná, že daňová kontrola má především faktickou (a nikoli jen formální) povahu a spočívá primárně v provádění činnosti směřující k cíli definovanému v § 85 daňového řádu, tedy k prověření daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, a to v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Není

pokračování

nepřípustné, natož v praxi ojedinělé, aby správce daně vzal pro zahájení daňové kontroly v úvahu i takové skutečnosti, které vyjdou najevo v rámci provádění daňové kontroly jiné daně či dokonce v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu. Zdejší soud v daňovém řízení připustil i použití důkazů získaných v jiných řízeních, a rovněž nenamítal nic proti tomu, aby správce daně činil úkony společné pro více daní, za předpokladu, že nepanují pochybnosti o tom, k jaké daňové povinnosti se upínají (srov. například rozsudek ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 Afs 77/2013 - 69, nebo i nadále aplikovatelný názor vyslovený v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb.). Argumentace stěžovatele tedy evidentně nemá oporu v zákoně ani v ustálené judikatuře správních soudů.

Co se týče formulace kasačních námitek, považuje zdejší soud závěrem za nezbytné podotknout, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Jinak řečeno, pro výsledek kasačního řízení je rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Pokud stížnostní námitky vznášá toliko v obecné rovině a fakticky se omezuje na pouhé vyjádření nesouhlasu se závěry krajského soudu, aniž by k nim uvedl též pádné protiargumenty, může zdejší soud na tyto kasační body reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti; o případ, kdy se kasační námitky pohybují na samé hranici věcné projednatelnosti, jde i v nyní posuzované věci.

Nejvyšší správní soud proto ze všech uvedených důvodů plně aproboval jak závěr krajského soudu, že správce daně a žalovaný postupovali při předpisu penále podle správního procesního předpisu, tak závěr, že správce daně nepřekročil svá oprávnění v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, pokud v rámci této kontroly prověřoval, zda stěžovatelem uplatněné náklady na odměny jeho zaměstnanců věcně a časově souvisejí se zdaňovacím obdobím roku 2009 (tedy, zda mohou z hlediska daně z příjmů právnických osob představovat daňově uznatelný náklad).

Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Procesně úspěšným účastníkem řízení před zdejším soudem je naopak žalovaný, který má proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení. V jeho případě však nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Z uvedeného důvodu zdejší soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. dubna 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu