



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ZS Slatina pod Hazmburkem, a. s.**, se sídlem Slatina 41, Slatina, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní nám. 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2014, č. j. 4925/14/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 34/2014 – 54,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem č. j. 68840/12/197970501043 správce daně podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, z moci úřední doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 346.106 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), sdělil žalobkyni výši penále 69.221 Kč.

[2] Dodatečným platebním výměrem č. j. 68846/12/197970501043 správce daně podle § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 852.480 Kč, dodatečně

zrušil daňovou ztrátu 3.913.937 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu sdělil žalobkyni výši penále 209.635 Kč.

[3] Žalovaný na základě žalobkyní podaného odvolání dodatečné platební výměry změnil v části týkající se bankovního spojení; ve zbytku je potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Ten ji jako nedůvodnou zamítl.

[5] Uvedl, že žalobkyně byla od počátku daňové kontroly řádně poučena a mohla svá práva uplatňovat v plném rozsahu. V souvislosti s dalšími žalobními námitkami, jimiž žalobkyně správci daně vytýkala, že již při prvotním vyměřování daně z příjmů právnických osob neodhalil zřejmé chyby v jejích daňových přiznáních za roky 2009 a 2010, soud zdůraznil, že primárního pochybení se dopustila sama žalobkyně, která svá daňová přiznání vyplnila nesprávně. Tímto svým pochybením žalobkyně způsobila, že jí správce daně, vycházející z údajů uvedených v předmětných daňových přiznáních, vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010 v nesprávné výši.

[6] Uvést předepsané údaje v souladu s § 135 odst. 2 daňového řádu neznamena zapsat je do daňového přiznání na jakémkoliv místo, nýbrž vyplnit je do příslušného řádku tak, aby na základě takto vyplněného daňového přiznání bylo možné spočítat daň a následně též ověřit správnost výpočtu. Žalobkyně tedy porušila § 135 odst. 2 daňového řádu, neboť neuvedla předepsané údaje do správných řádků daňového přiznání a současně nesprávně vyčíslila daň.

[7] Žalobkyně své pochybení při vyplňování daňových přiznání zcela neoprávněně bagatelizuje, neboť se snaží vytvořit dojem, že se jednalo pouze o uvedení správného údaje do nesprávného řádku daňového přiznání. To však není pravda. Jak vyplývá ze zjištění správce daně, která žalobkyně po obsahové stránce nezpochybňovala, na řádku 50 daňového přiznání za rok 2009 měla být uvedena částka 280.638 Kč a na řádku 62 částka 166.466 Kč, tedy celkem 447.104 Kč, zatímco žalobkyně uvedla na řádek 150 zcela odlišnou částku 1.421.293 Kč. Na řádku 50 daňového přiznání za rok 2010 pak měla být uvedena částka 1.245.280 Kč a na řádku 62 částka 168.675 Kč, tedy celkem 1.413.955 Kč, zatímco žalobkyně uvedla na řádek 150 opět zcela odlišnou částku 7.772.610 Kč. Žalobkyně tedy nejen vyplnila nesprávné řádky daňových přiznání za roky 2009 a 2010, ale zároveň nesprávně vypočítala výši daňových a účetních odpisů za obě uvedená období i rozdíl těchto položek.

[8] Žalobkyni byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010 na základě žalobkyní vyplněných daňových přiznání vyměřena nesprávně, a proto bylo třeba s využitím institutu daňové kontroly zjistit správnou výši daňové povinnosti a následně podle § 143 odst. 1 a 2 daňového řádu daň doměřit. Správce daně postupoval plně v souladu s tímto ustanovením.

[9] K námitce žalobkyně, že postup správce daně je v rozporu s § 5 odst. 1, 3 a s § 7 odst. 2 daňového řádu, soud konstatoval, že v probíhajícím soudním řízení může přezkoumávat pouze postup správce daně v rámci doměřovacího řízení, které vyústilo ve vydání rozhodnutí, jež je předmětem tohoto soudního řízení. Soudu v tomto řízení nepřísluší hodnotit, zda prvotní vyměření daně odpovídá § 139 daňového řádu, či nikoli.

[10] Soud uzavřel, že dodatečné platební výměry byly vydány plně v souladu s právními předpisy a žalovaný neporušil § 114 ani § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pokud je pouze z důvodu změn v organizaci daňové správy změnil toliko v částech týkajících se bankovního spojení s tím, že ve zbytku zůstávají jejich výroky beze změny.

III. Kasační stížnost

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) brojí proti rozsudku kasační stížností.

[12] Soud dle ní nesprávně posoudil právní otázku, zda je postup správce daně v rozporu s § 5 odst. 1 a 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Soud připustil, že bylo možné zjistit, že vykázané účetní odpisy jsou vyšší než odpisy daňové, což znamená, že jejich rozdíl má být uveden mezi položkami zvyšujícími základ daně. Podle názoru soudu nelze vyloučit selhání pracovníků správce daně, kteří mohou nedopatřením přehlédnout to, že určitá hodnota je uvedena v jiném řádku daňového přiznání. Tento názor je dle stěžovatelky nesprávný. O selhání pracovníků správce daně spočívajícím v nedopatřením přehlédnutí se v daném případě nejedná. Tvrzení žalovaného, že při vyměření daně zohlednění snížení základu daně jako zvýšení by znemožnilo daňový subjekt sankcionovat, je v rozporu s § 5 odst. 1 a 3 a s § 7 odst. 2 daňového řádu.

[13] Soud v této souvislosti zcela nesprávně posoudil otázku, že sankce za porušení povinnosti nelze považovat za náklady ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Při zohlednění snížení základu daně na řádku 150 daňového přiznání jako zvýšení, které mělo být uvedeno na řádku 50 již při vyměření a neponechání až na doměření, by nebyly sankce s doměřením související (penále podle § 37b odst. 1 ZSDP, úrok z prodlení). Je rozhodné, zda tyto náklady souvisí s postupem správce daně a zda jsou zbytečné. Z rozhodnutí žalovaného, konkrétně z jeho tvrzení nemožnosti sankcionovat při zohlednění snížení základu daně, jako zvýšení, je zcela nepochybné, že se při nesprávném postupu správce daně jedná o náklady (sankce) zbytečné. Ve svém rozhodnutí se žalovaný k takovým nákladům „hlásí“.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání a na spisový materiál. Uvedl, že stěžovatelka mylně navozuje dojem, že pouze zaměnila údaje na řádcích 150 a 50 daňového přiznání, přičemž uvedenou chybu měl dle ní správce daně zjistit. Skutečností, která vedla k doměření daně, však je, že stěžovatelka nejen vyplnila špatné řádky v daňovém přiznání, nýbrž i nesprávně vypočítala výši daňových a účetních odpisů. Primárního pochybení se dopustila stěžovatelka, již stíhá břemeno tvrzení. Uložená sankce není zbytečným nákladem ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu, ale nepříznivým následkem porušení právní povinnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je projednatelná, po posouzení kasačních námitek dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že není důvodná.

[16] Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc podstatné okolnosti.

[17] Podle daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 činily její daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem 4.559.824 Kč (řádek 11 části B. přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání), účetní odpisy 5.981.117 Kč (řádek 12 části B. přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání), rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví, činil 1.421.293 Kč (řádek 150 daňového přiznání), základ daně činil 319.000 Kč, daň 63.800 Kč a daň po slevě 0 Kč. Na základě tohoto daňového přiznání správce daně podle § 46 odst. 5 ZSDP vyměřil dne 9. 8. 2010 přiznanou daňovou povinnost.

[18] Podle daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 činily daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem 252.758 Kč (řádek 11 části B. přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání), účetní odpisy 8.025.368 Kč (řádek 12 části B. přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání), rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví, činil 7.772.610 Kč (řádek 150 daňového přiznání) a základ daně činil – 3.913.937 Kč. Na základě tohoto daňového přiznání správce daně platebním výměrem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 51848/11/197970505359, stanovil daňovou ztrátu 3.913.937 Kč.

[19] Podle protokolů ze dne 29. 8. 2012, 11. 9. 2012 a 26. 10. 2012 provedl správce daně u žalobkyně místní šetření týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 10. 2012 vyplývá, že správce daně při uvedeném šetření zjistil, že účetní odpisy převyšují odpisy daňové a jejich rozdíl měl být zapsán na řádku 50 daňového přiznání, nikoli na řádku 150. Správci daně proto vznikly pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání za rok 2011 a zahájil daňovou kontrolu u daně z příjmů právnických osob za uvedené období.

[20] Stejně zjištění poté učinil také ohledně daňových přiznání za roky 2009 a 2010, proto současně zahájil daňovou kontrolu i za tato zdaňovací období. Správce daně žalobkyni doručil výzvu ze dne 26. 10. 2012, č. j. 63027/12/197930500472, k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně, konkrétně k prokázání oprávněnosti údaje uvedeného na řádku 150 daňového přiznání za rok 2009 (částka 1.421.293 Kč, o kterou byl snížen výsledek hospodaření) a daňového přiznání za rok 2010 (částka 7.772.610 Kč, o kterou byl snížen výsledek hospodaření).

[21] Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 68345/12/197930500472, jejíž výsledek byl žalobkyni sdělen dne 17. 12. 2012, vyplynulo, že za rok 2009 činily účetní odpisy 4.773.003

Kč, daňové odpisy 4.492.365 Kč a jejich rozdíl 280.638 Kč měl být uveden na řádku 50 daňového přiznání; účetní zůstatková cena vyřazeného hmotného majetku činila 233.928 Kč, daňová zůstatková cena vyřazeného majetku 67.459 Kč a jejich rozdíl 166.466 Kč měl být uveden na řádku 62 daňového přiznání.

[22] Základ daně za rok 2009 měl být vyšší o 1.869.000 Kč a celková daňová povinnost měla být vyšší o 346.106 Kč. Za rok 2010 činily účetní odpisy 5.924.402 Kč, daňové odpisy 4.679.122 Kč a jejich rozdíl 1.245.280 Kč měl být uveden na řádku 50 daňového přiznání; účetní zůstatková cena vyřazeného hmotného majetku činila 413.171 Kč, daňová zůstatková cena vyřazeného majetku 244.496 Kč a jejich rozdíl 168.675 Kč měl být uveden na řádku 62 daňového přiznání. Základ daně za rok 2010 měl být vyšší o 5.022.000 Kč (zohledněno odečtení daru) a celková daňová povinnost měla být vyšší o 852.480 Kč.

[23] Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 19. 12. 2012 dodatečný platební výměr č. j. 68840/12/197970501043, jímž doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 346.106 Kč a sdělil žalobkyni výši penále 69.221 Kč. Současně dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 12. 2012, č. j. 68846/12/197970501043, správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 852.480 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu 3.913.937 Kč a sdělil žalobkyni výši penále 209.635 Kč.

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že správce daně postupoval při doměření daně v rozporu s § 5 odst. 1 a 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Sankce, která byla uložena stěžovateli, přímo souvisí s pochybením správce daně, který si nevšiml chyb v daňovém přiznání. Pro stěžovatelku jde o náklady zbytečné.

[25] Podle § 5 odst. 1 daňového řádu „*správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy*“, dle odstavce 3 „*správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích...v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*“. Podle § 7 daňového řádu „*správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*“.

[26] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného a krajského soudu o tom, že stěžejního pochybení se dopustila stěžovatelka tím, že nesprávně vyplnila svá daňová přiznání. Podle § 135 odst. 2 daňového řádu byla povinna v řádném daňovém tvrzení sama vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Pochybení stěžovatelky přitom nespočívá pouze ve skutečnosti, že uvedla správné údaje do nesprávných kolonek v daňových přiznáních. Stěžovatelka zároveň také nesprávně vypočítala výši daňových a účetních odpisů za roky 2009 a 2010 a také rozdíl těchto položek.

[27] Správce daně na základě takto nesprávně vyplněných daňových přiznání vyměřil daň v nesprávné výši. Ve chvíli, kdy tuto skutečnost zjistil, zcela správně přikročil k zahájení daňové kontroly, jejímž výsledkem poté bylo vydání dodatečných platebních výměrů a sdělení penále. Byl totiž povinen konat tak, aby došlo k nápravě a k řádnému stanovení daně.

[28] Správce daně v doměřovacím řízení postupoval v souladu s právními předpisy, zejména s § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého: „*správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“, neboť poté, kdy mu vyvstaly pochybnosti o správnosti vyměřené daně, zcela v souladu se zákonem zahájil daňovou kontrolu, při které respektoval všechna práva stěžovatelky, řádně ji ukončil a stěžovatelku seznámil s výsledky. Následně vydal dodatečné platební výměry, které byly k odvolání žalobkyně přezkoumány v odvolacím řízení. Ve věci nedošlo k porušení § 5 odst. 1 daňového řádu.

[29] Stejně tak dodržel správce daně i svou povinnost zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť při doměření daně použil jen takové prostředky, které stěžovatelku nejméně zatěžovaly a ještě umožnily dosáhnout cíle správy daní. Tímto prostředkem byla daňová kontrola, která umožnila řádně zjistit a stanovit daň, která již před tím byla pravomocně vyměřena

v nesprávné výši. Soud nezjistil, že by stěžovatelce v souvislosti s doměřovacím řízením vznikly nějaké zbytečné náklady. Sankce za porušení povinností přitom nelze považovat za náklady ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu. Tyto náklady nevznikly stěžovatelce chybným postupem správce daně, ale tím, že pochybila při podávání svého daňového přiznání.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[30] Žalobkyně se svými námitkami neuspěla; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného usnesení z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. června 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu