



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **PERNÍK s. r. o.**, IČO: 25299077
sídlem Těchlovice 130, 503 27 Lhota pod Libčany
zastoupený společností poskytující daňové poradenství UNTAX, s. r.
o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26787/19/5200-11434-707700,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 28. 6. 2018 po provedení daňové kontroly tři rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31.

12. 2014 ve výši 100 510 Kč, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 ve výši 41 420 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 ve výši 76 380 Kč; zároveň sdělil žalobci výši penále z doměřené daně. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce si neoprávněně uplatnil odpočty od základu daně dle § 34 odst. 4 až 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. dle § 34 odst. 4 a 5 a § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014. Podle správce daně žalobcem předložený projekt nesplňoval formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje definované v zákoně o daních z příjmů.
2. Dne 30. 7. 2018 žalobce podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za kontrolovaná zdaňovací období, v nichž na řádku 242 uvedl hodnotu odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve výši 0 Kč, čímž dle správce daně akceptoval kontrolní zjištění správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce zároveň v těchto dodatečných daňových přiznáních změnil hodnoty řádků 150 (navýšení hodnoty daňových odpisů hmotného majetku), 260 (odečet bezúplatných plnění dle § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů) a 300 (uplatnění slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b téhož zákona). Správce daně proto posoudil předmětná podání jako odvolání proti výše specifikovaným dodatečným platebním výměrům.
3. Po provedení odvolacího řízení žalovaný neakceptoval žalobcem navýšenou hodnotu daňových odpisů hmotného majetku. Podle žalovaného nelze dodatečným daňovým přiznáním (odvoláním) provést snížení daňové povinnosti (zvýšení daňové ztráty) změnou způsobu výpočtu daňového základu („douplatněním“ daňových odpisů již jednou přerušených), a to pouze z důvodu, že žalobce následně zjistil, že nově tvrzený způsob je pro něj s ohledem na výsledky daňové kontroly za zdaňovací období roků 2014, 2015 a 2016 výhodnější. Takovou daňovou optimalizace prostřednictvím změny způsobu uplatňování daňově účinných nákladů zákon neumožňuje. Možnost uplatnit v dodatečném daňovém přiznání (odvolání) vyšší částky daňových odpisů totiž není zákonem upravena a vzhledem k principu kontinuity odpisování, zakotveném v § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů, ani být upravena nemůže. Zákon neumožňuje odpisy odložené přerušením odpisování „douplatnit“ zpětně, možné je pouze jejich uplatnění v následujících (navazujících) zdaňovacích obdobích tak, jako by odpisování přerušeno nebylo.
4. Žalovaný nicméně akceptoval hodnotu bezúplatných plnění ve výši uvedené žalobcem na řádku 260 dodatečných daňových přiznání. Žalovaný akceptoval také hodnotu slevy na dani uvedené žalobcem na řádku 300 dodatečných daňových přiznání, a to za zdaňovací období roků 2014 a 2016 v plné výši, za zdaňovací období roku 2015 v částečné výši.
5. Z uvedených důvodů žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnil dodatečné platební výměry vydané správcem daně tak, že za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 se doměřená daň mění na částku 98 460 Kč, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 se doměřená daň mění na částku 42 390 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 se doměřená daň mění na částku 81 130 Kč; zároveň sdělil žalobci novou výši penále z doměřené daně.
6. Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

7. Žalobce v podané žalobě brojí pouze proti závěrům žalovaného týkajícím se neuznání odpisů hmotného majetku. Podle názoru žalobce je právem daňového subjektu v dodatečném daňovém přiznání (slovy žalovaného) „douplatnit“ jakožto daňově uznatelné výdaje (náklady) odpisy hmotného majetku, které v základu daně použitým pro stanovení poslední známé daně zohledněny nebyly, a to za předpokladu, že v důsledku „douplatnění“ odpisů nedošlo k porušení pravidel odepisování dle § 26 až § 32 zákona o daních z příjmů. Žádná zákonná ustanovení „douplatnění“ odpisů v dodatečném daňovém přiznání nezakazují.
8. Žalobou napadené rozhodnutí je dle žalobce nesrozumitelné v části nadepsané „Právní základ případu“, neboť žalovaný zde uvádí řadu zákonných ustanovení, ovšem bez toho, aby dále rozvedl, jakým způsobem tyto právní normy dopadají na zjištěný skutkový stav. Není tedy zřejmé, z jakých právních norem žalovaný dovozuje, že není možné „douplatnit“ odpisy v dodatečném daňovém přiznání.
9. Žalobce poukázal na § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž se správným stanovením daně ve smyslu uvedeného ustanovení rozumí stanovení daně v její zákonné výši. Na rozdíl od předchozí právní úpravy, akcentující fiskální zájmy státu, tedy daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti. Správným stanovením daně je pak nutno rozumět pouze takový způsob stanovení daně, při kterém je přihlédnuto ke kvalifikovaným projevům vůle poplatníka ke snížení základu daně anebo daně o všechny položky, o které základ daně nebo daň podle zákona o daních z příjmů snížit lze (tzn. o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 uvedeného zákona a o další položky snižující základ daně a o slevy na dani dle příslušných ustanovení cit. zákona). Způsob (forma) uplatnění nákladů, odečitatelných položek a slev na dani poplatníkem je přitom omezen pouze tím, že se musí jednat o způsob zákonný, aprobovaný zejména daňovým řádem. Správným stanovením daně se tudíž rozumí stanovení daně v její nejnížší možné zákonné výši, pokud si tak přeje daňový poplatník. Tímto právní stát při ukládání zákonných povinností respektuje zákonná práva adresátů mocenských aktů v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Snížení základu daně anebo daně v uvedeném smyslu může poplatník dosáhnout v jakékoliv fázi nalézacího řízení, tzn. např. prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, při daňové kontrole nebo v odvolacím řízení.
10. Dále žalobce namítl, že pokud správce daně nezastavil řízení o dodatečných daňových přiznáních, pak lze usuzovat, že je neposoudil jako nepřipustná ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Zároveň odkázal na § 141 odst. 2 daňového řádu a na související judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž dovodil, že platným je dodatečné daňové přiznání, ve kterém daňový subjekt projeví vůli k uplatnění doposud neuplatněných (a to z jakýchkoliv důvodů) daňově uznatelných výdajů (nákladů).
11. Ze skutečnosti, že uplatnění daňově uznatelných výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů je právem, nikoliv povinností daňového subjektu, proto dle žalobce nelze vyvozovat závěr, že pokud daňový subjekt v jím tvrzeném základu daně neuplatní (a to z jakýchkoli důvodů) některé daňově uznatelné výdaje (náklady), pak je daň stanovena ve správné výši. Opačný názor by vedl k tomu, že „douplatnění“ daňově uznatelných nákladů prostřednictvím dodatečného daňového přiznání by nebylo možné

nikdy. Žalovaný přitom postupoval nekonzistentně – odečitatelné položky od základu daně jakož i slevy na dani uplatněné žalobcem v dodatečných daňových přiznáních uznal, na rozdíl od daňově uznatelných výdajů (nákladů) v podobě odpisů.

12. K odkazu žalovaného na § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů žalobce namítl, že případné posouzení „douplatnění“ odpisů v dodatečném daňovém přiznání jakožto „krácení daňové povinnosti jiným způsobem“ se míjí s účelem uvedeného ustanovení. Tím je dle judikatury Nejvyššího správního soudu umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při realizaci obchodních transakcí, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost.
13. Žalobce souhlasí s výkladem § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů obsaženém v bodech 41-42, 53 a v prvních dvou větách bodu 54 napadeného rozhodnutí. Dle žalobce je však nelogický a nesrozumitelný navazující závěr žalovaného, podle něž *„[p]řerušení odpisování dle § 26 odst. 8 ZDP se vždy považuje za využití práva neodpisovat (z evidenčních důvodů se neuplatnění odpisu zaznamená vždy na inventární kartě hmotného majetku) a nelze je měnit podáním dodatečných daňových přiznání (odvolání), a to ani v souvislosti s povinností podat dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 1 d. ř.“* Žalobce namítl, že žalovaný protirečí vlastním předešlým úvahám, jestliže dovozuje nemožnost „douplatnění“ odpisů z jejich fakultativní povahy. Takový výklad nelze opřít o žádné zákonné ustanovení. Podle žalobce pak žalovaný uvádí také v následujícím textu napadeného rozhodnutí úvahy potvrzující možnost využití práva uplatnit, či neuplatnit, odpisy k legální daňové optimalizaci, na základě ekonomicky racionální úvahy daňového subjektu. Jinými slovy daňový subjekt je oprávněn využít všechny zákonné možnosti ke snížení své daňové povinnosti.
14. Podle žalobce jsou pouhými dohady také úvahy žalovaného obsažené v bodě 56 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zaměňuje situaci, kdy daňový subjekt uplatní odpisy v nesprávné výši, se situací, kdy odpisy neuplatní vůbec. Jistě je možné, že „douplatněním“ odpisů může daňový subjekt chybovat při stanovení jejich výše, a tím výše zůstatkové ceny odepisovaného majetku, čímž může porušit pravidla odepisování stanovená v § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů. K tomu však může dojít v případě „douplatnění“ odpisů z jakýchkoliv důvodů, z této možnosti tak nelze dovozovat nepřipustnost „douplatnění“ odpisů prostřednictvím dodatečného daňového přiznání nebo v odvolacím řízení. Neudržitelnost právního názoru o nemožnosti korigovat odpisy jednou uplatněné v daňovém přiznání by se projevila zejména v případě uplatnění odpisů daňovým subjektem v řádném daňovém přiznání ve vyšší než ve správné výši. V dané věci je navíc riziko absurdních důsledků v podobě zpochybnění věrohodnosti údajů o výši zůstatkové ceny, které zmiňuje žalovaný, eliminováno tím, že žalobce neprováděl změny ve výpočtu odpisů, ale pouze v souladu se zákonem o daních z příjmů uplatnil doposud neuplatněné odpisy.
15. Žalobce dále polemizuje se závěry uvedenými v bodě 57 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde dle žalobce naznačuje, že pro posouzení přípustnosti „douplatnění“ odpisů v dodatečném daňovém přiznání je nutno použít ještě další hledisko, a sice hledisko motivace žalobce (respektive důvodů, které žalobce vedly k podání dodatečného daňového přiznání). Žalobce k tomu namítl, že žádné takové zákonné hledisko pro

posouzení přípustnosti podání dodatečného daňového přiznání neexistuje. Žalobce dodal, že důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání v posuzované věci byly opravdu výsledky předcházející daňové kontroly. Podle názoru žalobce jde ale o legitimní důvody.

16. Ani závěry žalovaného obsažené v bodech 63 a 64 napadeného rozhodnutí nelze dle žalobce opřít o žádná zákonná ustanovení. Úvahy žalovaného o možném opakovaném uplatnění odpisů jsou opět pouhými dohady, neboť v posuzované věci k tomu nedošlo.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a repliky žalobce

17. Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil následujícím způsobem. K námitce žalobce, že správným stanovením daně se rozumí její stanovení v nejnížší možné zákonné výši, pokud si tak přeje daňový poplatník, žalovaný uvedl, že tento závěr nenachází oporu v platné právní úpravě. Správné stanovení daně je vázáno především na skutečnost, že daň je stanovena v souladu se zákonem. Pokud daňový poplatník nevyužije zákonných možností snížit si svoji daňovou povinnost (tím, že odepisování přeruší), nesprávnost stanovené daně nezpůsobuje. Ustanovení § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů dává daňovým subjektům možnost u hmotného majetku: nezahájit odepisování v prvním roce užívání předmětu; přerušit odepisování (tj. neuplatnit odpis v některém z dalších roků užívání); neuplatnit plnou výši rovnoměrných daňových odpisů tak, jak jsou dány zákonem (stanovená doba odepisování je minimální). Daňovému subjektu je umožněno tímto ustanovením zákona regulovat výslednou výši výdajů, neboť odpisy, jako daňově uznatelný náklad, je možno převést do následujících let. Přitom je zapotřebí dodržet pouze následující podmínku: při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, je tedy nutné tzv. pokračovat v odepisování (stejná vstupní cena, stejná odepisová skupina, následující rok odepisování, stejný způsob odepisování - zrychlený nebo rovnoměrný). Přerušování odepisování dle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů se vždy považuje za využití práva neodpisovat a nelze je měnit podáním dodatečných daňových přiznání (odvolání), a to ani v souvislosti s povinností podat dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 1 daňového řádu.
18. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že žádná zákonná ustanovení „douplatnění“ odpisů v dodatečném daňovém přiznání nezakazují, a tudíž jej umožňují. Z § 26 odst. 6 a 8 zákona o daních z příjmů je dle žalovaného zřejmé, že uplatnění odpisů se váže na příslušné zdaňovací období a poplatník je může uplatnit k jeho konci. Pokud tedy žalobce chtěl, mohl odpisy uplatnit ke konci příslušného zdaňovacího období, za které byl povinen podat daňové přiznání do 3 měsíců od jeho uplynutí. Žalobce tak mohl daňové odpisy uplatnit v řádném daňovém přiznání, což neučinil. Správce daně logicky toto neuplatnění vyhodnotil jako přerušování odepisování dle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů.
19. Žalobce dle žalovaného přehlíží smysl a účel řádného daňového přiznání (popř. opravného daňového přiznání), ve kterých je daňový subjekt povinen sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakožto i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Dodatečné daňové přiznání na daň nižší je potom daňový subjekt oprávněn podat pouze tehdy, byla-li daň stanovena v nesprávné výši (což ve zde řešeném případě nenastalo). Nevyužití daňové optimalizace samo o sobě nesprávnost stanovení daně nezpůsobuje. Dodatečné daňové přiznání slouží poplatníkům k opravě případné chyby v údajích řádného daňového přiznání, a umožňuje tak vyhnout se jednak vyššímu postihu ze strany správce

daně, ale i napravit situaci, kdy by v důsledku chyby byla vyměřena daňová povinnost vyšší nebo daňová ztráta nižší. Titulem pro podání dodatečného daňového přiznání v případě daňových odpisů by tak byla např. chyba v nesprávně provedeném zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny, nesprávné stanovení vstupní ceny či prokazatelná početní chyba ve výpočtu daňových odpisů.

20. K žalobcem citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že v předmětných rozsudcích byla řešena jiná právní otázka a tyto rozsudky nejsou na nyní řešený případ přílehlavé. Nelze z nich tedy dovozovat, že je platné dodatečné daňové přiznání, ve kterém daňový subjekt projeví vůli k uplatnění doposud neuplatněných výdajů v podobě odpisů, jak tvrdí žalobce. V nyní řešené věci navíc bylo dodatečné daňové přiznání nepřípustné z důvodu uvedeného v § 141 odst. 6 daňového řádu a zároveň zde ani nebyly dány podmínky pro jeho podání vyplývající z § 141 odst. 2 daňového řádu.
21. Žalovaný odmítl, že by postupoval nekonzistentně, jestliže žalobci uznal odčitatelné položky i slevy na dani uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, zatímco odpisy neuznal. U slev a odčitatelných položek nelze využít žádného přerušení a je třeba je uplatnit vždy v předmětném zdaňovacím období, zatímco na uplatňování odpisů dopadá speciální právní úprava umožňující přerušení odpisování. Správce daně tedy postupoval v souladu s právními předpisy, jestliže zohlednil žalobcem uplatněné slevy a odčitatelné položky, které žalobce uplatnil až v podaném odvolání. Správce daně je totiž povinen přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, dle § 8 odst. 1 daňového řádu.
22. Nedůvodná je dle žalovaného rovněž námitka týkající se § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, jelikož žalovaný z tohoto ustanovení žádným způsobem nedovožoval, že by „doupłatněním“ odpisů mělo docházet ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá také to, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu; proto žalovaný dané ustanovení uvedl. Zároveň je toto ustanovení zmíněno v části rozhodnutí označené jako právní základ, kde žalovaný pouze rekapituloval relevantní právní úpravu a z kontextu napadeného rozhodnutí nikterak nevyplývá, že by žalovaný v postupu žalobce spatřoval krácení daňové povinnosti.
23. Žalovaný uzavřel, že dle § 26 odst. 6 zákona o daních z příjmů lze odpis uplatnit ke konci zdaňovacího období, z § 135 odst. 2 daňového řádu potom vyplývá, že veškeré rozhodné skutečnosti je daňový subjekt povinen uvést v řádném daňovém tvrzení. Pokud tedy žalobce v řádném daňovém přiznání odpisy neuvedl, je logický závěr, že se rozhodl nevyužít svého práva uplatnit daňové odpisy v předmětném zdaňovacím období a odepisování přerušil. Poplatník není povinen odpisy uplatnit, může uplatnit i odpisy nižší, třeba i ve výši 0 Kč; v takovém případě je následující rok dalším rokem odpisování. Zároveň nelze opomíjet, že uplatněním vyšších daňových odpisů v odvolání oproti částce, která byla uvedena v řádném daňovém přiznání, by se dostávaly tyto údaje do kolize se zákonem tam, kde se ustanovení dotýkají zůstatkové ceny dotčeného majetku (§ 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů), což je zřetelně patrné zejména u metody zrychleného odpisování (§ 32 zákona o daních z příjmů), kde výše zůstatkové ceny vstupuje do výpočtu odpisu. Zpětné změny odpisů by se projevíly ve změně zůstatkových cen a tím i dodatečně ve změně transakcí spojených s odepisovaným majetkem. S ohledem na specifickou povahu uplatňování odpisů, skrze které lze výdaje rozložit do několika let, je třeba dbát na kontinuitu odpisování, a pokud se žalobce

rozhodl odpisy v předmětném období neuplatnit, nelze toto rozhodnutí následně měnit podáním dodatečného daňového přiznání.

24. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž dále rozvedl svou argumentaci týkající se pojmu „správné stanovení daně“. Namítl, že podmínka poslední známé daňové povinnosti stanovené v nesprávné výši ve smyslu § 141 odst. 2 daňového řádu je splněna vždy, když daňový subjekt odvede do státního rozpočtu více, než by musel. Daňový subjekt je tedy oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň i v případě, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena v zákonné, ale přitom v nesprávné výši. Žalobce dále souhlasí s žalovaným, že neuplatnění odpisů se vždy považuje za využití práva daňového subjektu neodepisovat. Tímto se odpisy odlišují od jiných daňově uznatelných nákladů, které lze uplatnit pouze za zdaňovací období, se kterými náklady časově a věcně souvisejí, případně za zdaňovací období, ve kterém byly náklady zaplacený. Na druhou stranu podle žalobce existuje „zásadní podobnost“ mezi institutem odečtu daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a uplatněním daňových odpisů. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že možnost dodatečného uplatnění odečtu ztráty v důsledku změny původně projevené vůle daňového subjektu nemůže být v zásadě nijak omezena. Pokud tedy daňový subjekt odečet ztráty nejprve neuplatní, avšak např. v důsledku prověřování základu daně správcem daně dojde ke zvýšení základu daně, potom je právem daňového subjektu odečet ztráty za dotčené zdaňovací období uplatnit dodatečně. Přitom je nerozhodné, jakým formálním úkonem daňový subjekt vůli k dodatečnému uplatnění daňové ztráty vyjeví. Podle názoru žalobce lze tento právní názor beze zbytku vztáhnout i na dodatečné uplatnění daňových odpisů.
25. Navíc Nejvyšší správní soud výslovně připustil možnost dodatečného uplatnění daňovým subjektem původně neuplatněných daňových odpisů cestou podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobce tak podstata právního názoru vysloveného v relevantní judikatuře Nejvyššího správního soudu spočívá v tom, že správce daně je povinen zohlednit daňovým subjektem projevenou vůli k dodatečnému uplatnění daňových odpisů. Žalobce považuje za nepodložený také závěr žalovaného, že v posuzované věci došlo k přerušení odpisování. Nelogická je rovněž úvaha žalovaného, podle níž v případě přerušení odpisování již nelze odpisy za přerušené zdaňovací období nikdy dodatečně uplatnit. Žalobce namítl, že dle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů by tomu tak bylo pouze v případě poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří navíc v období přerušení odpisování uplatnili daňově uznatelné výdaje tzv. paušálem. Žalobce uzavřel, že zákon možnost dodatečného uplatnění daňových odpisů nezakazuje. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce zabránit dodatečnému uplatnění daňových odpisů, potom by tak učinil přijetím úpravy obdobné úpravě obsažené v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014, která zapovídala snížení základu daně dodatečným uplatněním odečtu daňové ztráty.

IV. Ústní jednání

26. Během soudního jednání konaného dne 12. 5. 2021 zástupce žalobce zdůraznil, že jádrem sporu je otázka, zda daňový subjekt může v dodatečném daňovém přiznání uplatnit daňové odpisy ve vyšší míře, než uplatnil v řádném daňovém přiznání. Podle jeho názoru zákon takový postup nezakazuje, analogicky jako v případě uplatňování daňové ztráty je tedy přípustný. K argumentaci žalovaného, podle níž dodatečným daňovým přiznáním

lze opravit pouze nesprávně stanovenou daňovou povinnost, zástupce žalobce uvedl, že právě situace, kdy žalobci není umožněno dodatečně uplatnit daňové odpisy, nevyhovuje požadavku na správné stanovení daně. V této souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 2. 11. 2006, č. j. 52 Ca 25/2006 – 58, a na navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 – 91. Nejvyšší správní soud zde dospěl k závěru, že výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt navzájem nic nedluží. Zástupce žalovaného následně pouze odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
28. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda žalobce uplatnil daňové odpisy hmotného majetku přípustným způsobem. Finanční orgány neakceptovaly žalobcem navýšenou hodnotu daňových odpisů hmotného majetku provedenou dodatečným daňovým přiznáním (posouzeným finančními orgány jako odvolání proti dodatečným platebním výměrům). Podle žalovaného totiž nelze „douplatnit“ daňové odpisy za příslušná zdaňovací období, v nichž žalobce původně odpisy neuplatňoval, a to pouze z důvodu, že žalobce následně zjistil, že nově tvrzený způsob je pro něj výhodnější s ohledem na výsledky daňové kontroly za předmětná zdaňovací období.
29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona jsou výdaji (náklady) podle odst. 1 také odpisy hmotného majetku.
30. Úprava odpisů hmotného majetku je obsažena v § 26 až § 32 zákona o daních z příjmů. Podle § 26 odst. 6 cit. zákona lze odpis ve výši ročního odpisu vypočteného v souladu s § 31 a § 32 uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období. Podle § 26 odst. 8 téhož zákona není poplatník povinen odpisy pro účely zákona uplatnit. Odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely.
31. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobce v posuzovaném případě uplatnil daňové odpisy hmotného majetku nepřípustným způsobem. Jak žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, daňový subjekt má při uplatňování daňových odpisů určitý prostor k provádění tzv. daňových optimalizací, neboť má možnost odpisy, jako daňově uznatelný náklad, převést do následujících let. Daňový subjekt tak má právo nezačít odpisování v prvním roce užívání předmětu, přerušit odpisování, případně neuplatnit plnou výši rovnoměrných daňových odpisů tak, jak jsou dány zákonem. Tímto přesunem výdajů ve formě odpisů do dalších let může dosáhnout toho, že v určitém

zdaňovacím období bude moci plně uplatnit některou z odčitatelných položek, položek snižujících základ daně či slevu na dani, které nelze převádět do následujících let. Zároveň ovšem musí daňový subjekt dodržet podmínku, podle níž při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, je tedy nutné tzv. pokračovat v odpisování (stejná vstupní cena, stejná odpisová skupina, následující rok odpisování, stejný způsob odpisování). Přerušování odpisování se pak vždy považuje za využití práva neodpisovat a nelze je měnit podáním dodatečných daňových přiznání (respektive odvolání).

32. Žalovaný také výstižně uvedl, z jakých důvodů již nelze považovat uplatnění vyšších daňových odpisů v dodatečném daňovém přiznání (odvolání) oproti odpisům uplatněným v řádném daňovém přiznání za přípustnou daňovou optimalizaci. Tím by se dostávaly tyto údaje do kolize se zákonem tam, kde se ustanovení zákona dotýkají zůstatkové ceny dotčeného majetku, kde výše zůstatkové ceny vstupuje do výpočtu odpisů. Zpětné změny odpisů by se projevíly ve změně zůstatkových cen a tím i dodatečně ve změně transakcí spojených s odpisovaným majetkem. Smyslem kontinuity odpisování, zaznamenané na inventární kartě majetku, je neztratit přehled o hodnotě odpisovaného majetku, k čemuž by došlo, pokud by byly připuštěny dodatečné změny již přerušeno odpisování. To by mohlo vést k požadavkům daňových subjektů na opakované dodatečné změny rozhodnutí ohledně uplatňování odpisů či přerušování odpisování, s dopadem na věrohodnost údajů o výši zůstatkové ceny hmotného majetku (blíže viz body 53-57 a 62-64 napadeného rozhodnutí). Krajský soud se s uvedeným hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.
33. Žalobce k tomu předně namítl, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní. Podle žalobce se správným stanovením daně rozumí stanovení daně v její nejnižší možné zákonné výši, pokud si tak přeje daňový poplatník. Snížení základu daně anebo daně v uvedeném smyslu může poplatník dosáhnout v jakékoliv fázi nalézacího řízení, tzn. např. prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, při daňové kontrole nebo v odvolacím řízení. Podmínka poslední známé daňové povinnosti stanovené v nesprávné výši ve smyslu § 141 odst. 2 daňového řádu je splněna vždy, když daňový subjekt odvede do státního rozpočtu více, než by musel. Daňový subjekt je tedy oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň i v případě, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena v zákonné, ale přitom v nesprávné výši (viz výše body 9 a 24 rozsudku).
34. Krajský soud uvedené argumentaci nepřisvědčil. Judikatura Nejvyššího správního soudu sice akcentuje, že „nový“ daňový řád (tj. zákon č. 280/2009 Sb.) upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální. Podle Nejvyššího správního soudu tak „[d]ochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu“ (rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 461). Z citovaného rozsudku (stejně jako z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které žalobce v této souvislosti výslovně odkázal – v žalobě rozsudky ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 191/2014 – 50, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34, a ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 18/2015 – 51; v replice k vyjádření žalovaného rozsudky ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, ze dne 13. 9. 2018, č. j. 5

Afs 27/2017 – 45, a ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 – 51; během soudního jednání rozsudek ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 – 91) však nelze dovozovat, že by byl daňový subjekt oprávněn uplatňovat daňové odpisy (případně některou z odčitatelných položek, položek snižujících základ daně či slevu na dani) zcela libovolně, bez ohledu na zákonem stanovená omezení pro jejich uplatnění. V nyní posuzovaném případě pak brání žalobcem zvolenému postupu výše popsany princip kontinuity odpisování, zakotvený v § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

35. Není tedy pravdou, že zákon „douplatnění“ odpisů v dodatečném daňovém přiznání (odvolání) nezakazuje, a tudíž jej umožňuje, jak tvrdí žalobce. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že správné stanovení daně je vázáno především na skutečnost, že daň je stanovena v souladu se zákonem. Pokud daňový poplatník nevyužije možnost snížit si svou daňovou povinnost zákonem předvídaným způsobem, nelze hovořit o nesprávném stanovení daně. Nevyužití (přípustné) daňové optimalizace samo o sobě nezpůsobuje nesprávnost stanovení daně.
36. Krajský soud souhlasí s žalovaným také v tom, že dodatečné daňové přiznání slouží poplatníkovi k opravě případné chyby v údajích řádného daňového přiznání. V případě daňových odpisů by tak byla důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání např. chyba v nesprávně provedeném zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny nebo početní chyba ve výpočtu daňových odpisů. Nemůže jím ale samo o sobě být dodatečné zjištění, že uplatnění odpisů za určité zdaňovací období by pro daňový subjekt bylo výhodnější s ohledem na výsledky daňové kontroly za předmětné zdaňovací období.
37. Žalobce dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2007, č. j. 2 Afs 172/2006 – 68, a ze dne 16. 6. 2008, č. j. 9 Afs 122/2007 – 88. V těchto konkrétních případech Nejvyšší správní soud sice připustil dodatečné uplatnění daňových odpisů, jednalo se však o skutkově odlišné případy od nyní posuzované věci. V rozsudku č. j. 2 Afs 172/2006 – 68 Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy daňový subjekt nově zařadil marketingovou studii do nehmotného majetku, prováděl z ní odpisy a doložil oprávněnost tohoto postupu znaleckým posudkem a důkazy o přínosu studie pro jeho podnikání. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud považoval za nepřipustné, aby správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu, že bylo již dříve pravomocně rozhodnuto o neuznání výdaje na pořízení této studie v jiném zdaňovacím období. V rozsudku č. j. 9 Afs 122/2007 – 88 pak Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy v důsledku toho, že došlo ke zvýšení ceny vstupního majetku, nebyly odpisy daňovým subjektem spočteny správně. Krajský soud tedy neshledal, že by uvedené rozsudky byly relevantní pro posouzení nynější věci.
38. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobce, podle níž existuje „zásadní podobnost“ mezi institutem odečtu daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a uplatněním daňových odpisů (viz výše body 24 a 25 rozsudku). Byť se jedná v určitých ohledech o podobné instituty, jisté odlišnosti mezi nimi přece jen lze nalézt. Pro posouzení nynější věci podstatnou odlišností pak je opakovaně zmiňovaný princip kontinuity odpisování, který zabraňuje tomu, aby daňové odpisy mohly být uplatňovány stejným způsobem, jako daňová ztráta. Závěr Nejvyššího správního soudu, podle něž je možné uplatnit daňovým subjektem původně neuplatněnou daňovou ztrátu cestou podání dodatečného daňového přiznání (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 41/2013 – 33), tak nelze bez dalšího vztáhnout na uplatňování daňových odpisů. Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že zákon ve vztahu k daňovým odpisům neobsahuje

úpravu obdobnou úpravě obsažené v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014, která výslovně zapovídala snížení základu daně dodatečným uplatněním odečtu daňové ztráty. Nepřípustnost žalobcem zvoleného způsobu uplatnění daňových odpisů lze ze zákona dovodit i bez toho, že by zákon takovou situaci kazuisticky upravoval. Text zákona o daních z příjmů nelze vykládat pouze formálně, vždy je třeba brát v potaz i účel a smysl interpretovaných zákonných ustanovení a přihlížet při tom k základním principům, na nichž je založeno fungování jednotlivých daňových institutů.

39. Ze stejných důvodů krajský soud neshledal, že by správce daně postupoval nekonzistentně, jestliže odečitatelné položky od základu daně jakož i slevy na dani uplatněné žalobcem v dodatečných daňových přiznáních (odvoláních) uznal, na rozdíl od daňových odpisů. Správce daně zohlednil žalobcem dodatečně uplatněné odečitatelné položky od základu daně a slevy na dani, neboť obecně platí, že správce daně je povinen přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (k tomu viz také výše citovanou judikaturu týkající se cíle správy daně). V případě daňových odpisů jsou však dány důvody k odlišnému postupu, neboť na jejich uplatňování dopadá speciální úprava.
40. Nedůvodná je také žalobní námitka, podle které je napadené rozhodnutí nesrozumitelné v části nadepsané „Právní základ případu“. Rozhodnutí žalovaného je přehledně rozčleněno na několik částí, přičemž zmiňovaná část zjevně obsahuje pouze obecné shrnutí relevantní právní úpravy. Dopad této právní úpravy na zjištěný skutkový stav je popsán v následující části rozhodnutí, nadepsané „Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody)“. Zároveň je zřejmé, že žalovaný nespatořoval v postupu žalobce „krácení daňové povinnosti jiným způsobem“, ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zmínil § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů v části rozhodnutí nadepsané „Právní základ případu“ pouze z toho důvodu, že pro zjištění základu daně se dle daného ustanovení vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Žalobní námitka týkající se odkazu žalovaného na uvedené ustanovení se tak mívá s podstatou věci.
41. Žalobce dále v replice k vyjádření žalovaného k žalobě konstatoval, že souhlasí s žalovaným v tom, že posouzením podaných dodatečných daňových přiznání podle jejich obsahu jako odvolání se správce daně nedopustil žádného zásahu do práv žalobce. Námitka nesprávného procesního postupu správce daně je tak (i dle samotného žalobce) nedůvodná. Krajský soud nicméně pro úplnost odkazuje na bod 10 vyjádření žalovaného k žalobě. Žalovaný zde podrobně vysvětlil, z jakých důvodů nebylo v posuzovaném případě přípustné podat dodatečná daňová přiznání a proč je správce daně posoudil jako odvolání. Soud se s tímto hodnocením plně ztotožňuje.

VI. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 19. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu