

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. J. H.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. ledna 2004, č. j. 28 Ca 37/2002 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze shora označeného, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2001, č. j. FŘ-7061/15/01, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 3. 5. 2001, č. j. 142182/01/004913/4014. Tímto prvoinstančním rozhodnutím správce daně bylo zastaveno řízení ve věci podaného dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998.

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se domnívá, že napadaným rozsudkem, kterým městský soud potvrdil rozhodnutí účastníka řízení (zamítnuto jeho odvolání o zastavení řízení u správce daně), byl porušen zákon.

Stěžovatel, který jako daňový subjekt přecházel v roce 1999 na změnu způsobu uplatňování výdajů, má zato, že postupoval podle § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a upravil základ daně za předchozí zdaňovací období, tj. za rok 1998. Postupoval jedině mu známou formou, tj. podal dodatečné daňové přiznání za rok 1998 prostřednictvím svého daňového poradce. Po dvojím zastavení řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání správcem daně z důvodu probíhající daňové kontroly u stěžovatele, která ještě nebyla skončena, správce daně k předloženému dodatečnému daňovému přiznání po skončení daňové kontroly zastavil řízení o něm, neboť v něm není možné již měnit způsob uplatnění výdajů. Odvolání do tohoto rozhodnutí i žalovaný potvrdil.

V napadeném rozhodnutí Městský soud v Praze dovodil, že stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání nevyplnil řádek č. 123 a přiklonil se k rozhodnutí žalovaného, že nebyl dodržen postup dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, a proto žalobu zamítl.

Stěžovatel z tohoto dovozuje, že žalovaný i soud rozhodovaly o obsahu dodatečného daňového přiznání za r. 1998, o němž bylo řízení zastaveno, resp. zastavení v rozsudku potvrzeno, když pominul stěžovatelovu zákonnou povinnost upravit při změně způsobu uplatňování výdajů v roce 1999 základ daně v předchozím roce. Stěžovatel uvádí, že nezná jiný postup, než podání dodatečného daňového přiznání za předchozí rok, což ostatně bylo zcela akceptováno správcem daně, když stěžovatel upravoval rok 1997, jelikož stěžovatel měnil v roce 1998 způsob uplatňování výdajů. I přes okolnost, že dodatečné daňové přiznání za rok 1998 vypracovávala pro stěžovatele renomovaná účetní firma, mohly vzniknout chyby; to by se však dle názoru stěžovatele mělo stát předmětem vytýkacího řízení k předloženému dodatečnému daňovému přiznání, nikoliv k zastavení řízení o něm. Stěžovatel namítá, že právě to se u něj několikrát opakovalo, správce daně vytkl nedostatek v daňovém přiznání a stanovil lhůtu pro jeho napravení, nikdy řízení bez tohoto vytýkacího řízení předem nezastavil.

Stěžovatelem vytýkaný postup správce daně, žalovaného i soudu spočívá v nadřazení obsahu formě, tj. odmítnutí neprojednaných případných nedostatků či chyb v přiznání. Z dikce zákona samého ani dle stěžovatele nevyplývá, že co zákon nenařizuje, může správce daně, žalovaný i soud odmítnout formou zastavení řízení.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení s tím, že dalším důsledkem by bylo vyslovení názoru soudu, že před konečným rozhodnutím žalovaného, resp. správce daně, by mělo být vytýkací řízení k předloženému dodatečnému daňovému přiznání stěžovatele za rok 1998.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stručně uvedl, že stěžovatel podal dne 30. 6. 1999 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998, kdy uplatnil výdaje procentem z příjmů. Dne 4. 4. 2001 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998, ve kterém změnil způsob uplatňování výdajů, a to z výdajů uplatňovaných procentem na uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně řízení ve věci tohoto dodatečného daňového přiznání zastavil dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen

„ZSDP“) s odkazem na § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Podané odvolání bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto.

Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že ten při podání předmětného dodatečného daňového přiznání postupoval dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel sice v roce 1999 změnil způsob uplatnění výdajů a tato změna má za následek v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů povinnost upravit základ daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo, o částky zvyšující či snižující základ daně, nicméně v daném případě byl dodatečným daňovým přiznáním změněn způsob uplatňování výdajů za rok 1998, nikoliv upraven základ daně o položky základ daně snižující či zvyšující. Tato skutečnost je z podaného dodatečného daňového přiznání jednoznačně patrná. V dodatečném daňovém přiznání stěžovatel na řádku č. 123 (odd. 7 – základ daně a položky upravující základ daně), kde se dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů uvádí částky snižující základ daně, neuvedl částku žádnou (tedy nula), tzn. *tutéž*, jaká mu byla stanovena na základě kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 7. 2000, č. j. 198324/00/004913/4014. Je tedy zřejmé, že předmětným dodatečným daňovým přiznáním stěžovatel neupravil základ daně za rok 1998 o položky snižující či zvyšující.

Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že v daném případě byl nadřazen obsah formě, když nebylo ve věci dodatečného daňového přiznání zahájeno správcem daně vytýkací řízení. V souladu s § 43 ZSDP vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné výdaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Z uvedeného je patrné, že v daném případě nebyl dán důvod pro zahájení vytýkacího řízení, neboť správce daně neměl pochybnosti o údajích uvedených v předmětném dodatečném daňovém přiznání. V daném případě bylo zcela evidentní, že stěžovatel dodatečným daňovým přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 změnil způsob uplatňování výdajů z výdajů uplatňovaných procentem na výdaje skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Porovnáním řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 a dodatečného daňového přiznání je tato skutečnost jednoznačně patrná. Z dikce § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů vyplývá, že poplatník má možnost volby uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo uplatnění výdajů procentem z příjmů. Měnit zvolený způsob uplatnění výdajů nelze, což vyplývá z citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů a zároveň z logiky vztahu mezi řádným a dodatečným daňovým přiznáním. Lze tedy konstatovat, že správce daně neměl pochybnosti o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Nebyl tedy dán důvod pro zahájení vytýkacího řízení; proto bylo řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 zastaveno jako nepřípustné.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti: stěžovatel podal dne 30. 6. 1999 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1998, v němž uplatnil výdaje procentem z příjmů /3. str., tabulka č. 3, 4. sloupec, písm. p/. V období od 7. 2. 2000 do 18. 5. 2000 probíhala u stěžovatele daňová kontrola, na základě níž správce daně I. stupně vydal dne 31. 7. 2000 dodatečný platební výměr č. 1000001941, č. j. 198324/00/004913/4014, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1998, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 795 931 Kč.

Odvolání stěžovatele bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 3. 2001, č. j. FŘ-8167/11/00. Toto rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel neúspěšně žalobou, jelikož ji Městský soud v Praze rozsudkem sp. zn. 28 Ca 197/2001 - 25 ze dne 18. 10. 2002 zamítl; ani ústavní stížnost podaná stěžovatelem nebyl úspěšná, když ji Ústavní soud dne 3. 6. 2003, č. j. IV. ÚS 33/03 odmítl. Dodatečným daňovým přiznáním, podaným stěžovatelem dne 4. 4. 2001, za totéž zdaňovací období a k téže dani, však stěžovatel změnil způsob uplatňování výdajů z procentního na prokazatelně vynaložené, jak patrno na 3. str., tabulka č. 3, 4. sloupec – kód. Proto správce daně vydal dne 3. 5. 2001 rozhodnutí o zastavení řízení pod č. j. 142182/01/004913/4014, a to dle § 27. odst. 1 ZSDP. Stěžovatelovo podané odvolání ze dne 5. 6. 2001 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 10. 2001, č. j. FŘ 7061/15/01.

Stěžovatel toto na posledním místě uvedené rozhodnutí žalovaného žaloval u Městského soudu v Praze, který v odůvodnění kasační stížností napadeného zamítavého rozhodnutí vyslovil právní závěr, že z dikce § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů [*neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů, může uplatnit výdaje ve výši 25% z příjmů z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu uveden v odst. 2 písm. d)]* plyne možnost volby poplatníka buď uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů nebo uplatnit procento z příjmů z činností. Logika vztahu mezi řádným daňovým přiznáním (§ 40 ZSDP) a dodatečným daňovým přiznáním (§ 41 ZSDP) je taková, že zvolený způsob uplatnění výdajů nelze měnit; to vyplývá z gramatického výkladu i z faktu, že změna způsobu uplatnění i zásadní měrou mění povinnosti poplatníka z hlediska zákona o účetnictví [§ 1 odst. 2 písm. d) se vztahuje toliko na fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zajištění základu daně z příjmů; dále jen „účetní jednotky“]. Změnou způsobu uplatňování výdajů v řádném a dodatečném daňovém přiznání by se tak poplatník dostával do situace, kdy podáním řádného a dodatečného daňového přiznání měnícím způsob uplatnění výdajů by se k jednomu zdaňovacímu období střídavě stával a přestával být účetní jednotkou, což je nepřípustné.

Městský soud rovněž přisvědčil užití § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP o zastavení daňového řízení, jestliže jde o nepřípustné podání.

Týkaje se závaznosti pokynu D-190, Městský soud v Praze shrnul, že se jedná toliko o výkladový pokyn, který nemá zavazující charakter, když základ je zřejmý z textu zákona a je nesporné, že správní orgány v obou stupních opřely svá rozhodnutí o dikci zákona, která je s uvedeným pokynem v souladu.

Městský soud rovněž konstatoval, že základ daně v dodatečném daňovém přiznání nebyl stěžovatelem upraven postupem dle § 23 odst. 8 písm. d) zákona o daních z příjmů, jelikož řádek č. 123 nebyl vyplněn a nemohl tedy v úhrnu ovlivnit základ daně. Základ daně byl však vypočten v jiné výši pro změny, které stěžovatel uvedl na řádcích č. 71 a č. 76, obdobně výše pojistného uzavřeného zůstala nevyplněna ; naopak výkaz o příjmech a výdajích je vyplněn, když se stěžovatel oproti řádnému daňovému přiznání chová jako účetní jednotka.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož

i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 12 ve výši a) 50 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, 7) b) 30 % z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 8, c) 25 % z příjmů ze živnosti, z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. b) a c), d) 25 % z příjmů z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu uvedených v odstavci 2 písm. d).*

Ve smyslu § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP *není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže jde o nepřípustné podání*.

Dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 o základu daně platí, že *hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2, pokud účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4] a závazků, o částky příjmů a výdajů, které hospodářsky patří do následujícího zdaňovacího období podle § 5, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši*.

K posouzení uvedených skutečností je nutno poukázat na podstatu a rozdíly mezi uplatňováním výdajů ve skutečné výši podle § 24 ZDP a možností jejich uplatnění v souladu s § 7 odst. 9 ZDP, jak již bylo Nejvyšším správním soudem judikováno ve věci 7 Afs 32/2003 - 46 z 17. srpna 2005. Obě možnosti uplatnění výdajů směřují ke stanovení základu daně. Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje 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. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů umožňuje poplatníkům uplatnit výdaje v určité zákonem stanovené procentní výši z příjmů, neuplatní-li výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V této možnosti je nutno chápat výhodu pro daňové subjekty, kteří z různých důvodů nechtějí uplatňovat výdaje ve skutečné výši, ať již z organizačních či finančních důvodů. Pro poplatníky, kteří této „výhody“ využijí, však zákon dále stanoví i určitá omezení, která musí při volbě uplatnění výdajů dle § 7 odst. 9 ZDP respektovat. Tato omezení jsou vyjádřena zejména následujícím odstavcem 10 citovaného § 7 ZDP, který jednoznačně konstatuje, že *v uplatněných výdajích dle § 7 odst. 9 ZDP jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, případně v prokázané výši pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zvláštními předpisy.*

Z citovaného ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že poplatník má právo si zvolit způsob uplatnění výdajů, po zvolení jedné z přípustných možností je způsob uplatnění výdajů pro dané zdaňovací období zvolen a pro toto zdaňovací období v budoucnu jej již nelze měnit. Dodatečným daňovým přiznáním lze opravit chybu v údajích řádného daňového přiznání, pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost měla být stanovena v jiné výši. Jeho prostřednictvím však nelze měnit způsob výpočtu daňového základu, který byl proveden v souladu se zákonem, když se později ukáže, že by pro daňový subjekt bylo výhodnější využít pro jeho výpočet jiného způsobu. Taková daňová optimalizace není účelem dodatečného daňového přiznání. Zjistil-li stěžovatel, že jeho daňová povinnost za rok 1998 měla být v odlišné výši, pak byl skutečně dle § 41 odst. 1 ZSDP povinen podat dodatečné daňové přiznání, v něm uvést zvýšení, popř. snížení příjmů, a proti těmto zvýšeným či sníženým příjmům pak mohl uplatnit výdaje dle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů.

Lze tedy uzavřít, že se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí Městského soudu v Praze stran vytýkacího řízení a že právní i skutkové otázky byly tímto soudem posouzeny v souladu se zákonem. Proto soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval; proto žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. prosince 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu