

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **L. D.**, se sídlem zastoupené JUDr. Vladimírem Rybářem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2002, č. j. 8309/02-110, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2005, č. j. 6 Ca 46/2003-34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2005, č. j. 6 Ca 46/2003-34, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2002, č. j. 8309/02-110. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně podle § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, vydanému Finančním úřadem v Kolíně. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň ve výši 71 980 Kč.

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, namítala zejména, že své podnikání neukončila. Daňová přiznání naopak podávala za roky 1997 až 2001, je držitelkou živnostenského oprávnění. Je rovněž nesprávný závěr žalovaného, že přechod z jednoduchého účetnictví na způsob uplatňování výdajů procentní sazbou dle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů znamená uzavření účetnictví

a poplatník již není účetní jednotkou. Nesprávný je pak především právní názor žalovaného, že lze na tento případ aplikovat § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. Předpokladem aplikace tohoto ustanovení totiž je existence takového zdaňovacího období, které předchází dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Žalobkyně dosud neukončila výdělečnou činnost, zmíněné ustanovení proto na ni nedopadá.

Městský soud v Praze rozsudkem žalobu zamítl, v odůvodnění uvedl zejména, že daňová povinnost byla žalobkyni uložena v souladu s § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Argumentace žalobkyně, že neukončila podnikání a proto pro takový postup nebyl dán zákonný důvod, je nesprávná. Podle tohoto ustanovení je totiž pro takový postup důvodem nejen skutečnost, že daňový subjekt ukončí podnikání, ale i skutečnost, kdy poplatníci uvedení v § 2 zákona o daních z příjmů (což žalobkyně v letech 1998 a 1999 byla) změní způsob uplatňování výdajů podle § 24 (výdaje skutečně vynaložené) na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 (výdaje stanovené procentní sazbou). Žalobkyně účtovala v roce 1998 v soustavě jednoduchého účetnictví, měla postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 – tj. toto účetnictví uzavřít a existující pohledávky započítat do roku 1998, kdy ukončila uplatňování výdajů v prokázané výši.

Povinnost, která byla žalobkyni doměřena vyplývá jak z bodu 2, tak bodu 3 § 24 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Protože z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně nevedla podvojné účetnictví, nemohl se jí týkat bod 1 cit. ustanovení.

Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení. Poukázala na nesprávný závěr soudu spočívající v uplatnění § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a v důsledku toho došlo u ní ke zvýšení daňové povinnosti. Uvedené ustanovení však nemohlo být aplikováno. Chybí totiž splnění podmínky; zdaňovací období roku 1998 nebylo obdobím, které by předcházelo „ukončení podnikatelské činnosti“. V roce 1999 podnikala stále. Podle zmíněného ustanovení tak mohlo být postupováno pouze tehdy, kdyby zdaňovací období 1998 předcházelo ukončení podnikatelské činnosti v roce 1999. Soud pochybil, neboť nevyložil, proč se na případ žalobkyně vztahuje novelizované znění zmíněného ustanovení a to zákonem č. 316/1996 Sb. Ani tak však nelze toto ustanovení použít, bylo by to možné pouze tehdy, kdyby nebyla ve zdaňovacím období roku 1998 účetní jednotkou. Protože soud nevyložil, proč novelizované znění ustanovení zákona o daních z příjmů na žalobkyni dopadá, jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl zejména, že novelizované znění ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů je potřeba vyložit tak, že výraz „ stejným způsobem postupují“ znamená, že stejně jako poplatníci, kterým vzniká povinnost upravit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji při ukončení podnikatelské činnosti musejí postupovat i poplatníci zahrnutí do § 23 odst. 8 zmíněnou novelou, tedy i poplatníci, kteří změní způsob účtování výdajů z prokazovaných na výdaje stanovené procentní sazbou z příjmů.Tato povinnost vznikla i žalobkyni za rok 1998, tedy rok předcházející roku 1999, ve kterém u ní došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů na procentní sazbu z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označila žalobkyně výklad ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1998.

Podle tohoto ustanovení se 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, 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, a v případech, kdy poplatník není účetní jednotkou (s výjimkou uvedenou v bodu 2), o cenu nespotřebovaných zásob, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4], o částky příjmů, které hospodářsky patří do následujícího zdaňovacího období podle § 5.

Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, jestliže nebyli účetní jednotkou. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Hospodářský výsledek tak mají povinnost upravit i fyzické osoby s příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 tohoto zákona (výdaje prokázané poplatníkem) na způsob využití uplatnění výdajů procentem z příjmů, anebo při zahájení uplatňování skutečných výdajů, pokud předtím uplatňovaly výdaje procentem z příjmů. Základ daně (dílčí základ daně podle § 7, příp. § 9 citovaného zákona) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Pokud by tedy například poplatník pravidelně střídal uplatňování výdajů každým rokem, musel by takto upravovat základ daně každý rok.

U poplatníka s příjmy z podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů lze v jednom roce uplatnit výdaje ve skutečné vynaložené výši a v příštím zdaňovacím období výdaje paušální, tzn. procentuální sazbou z dosažených příjmů. Jde-li o příjmy z podnikatelské činnosti, výdaje činí 25 % z dosažených příjmů. Podnikatel však při této změně musí pamatovat na ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. To stanoví, 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 nebo pronájmu, se upraví.

Jak je zřejmé ze správního spisu, žalobkyně v roce 1999 podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. V něm si k příjmům dosaženým podle § 7 zákona o daních z příjmů uplatnila výdaje podle § 24 tohoto zákona, tedy výdaje faktické (v prokázané výši). V roce 2000 podala daňové přiznání k téže dani za zdaňovací období roku 1999, v němž si uplatnila výdaje podle § 7 odst. 9 písm. c) zákona o daních z příjmů, tedy výdaje vyjádřené procentní sazbou, tj. ve výši 25 % z dosažených příjmů.

Při daňové kontrole správce daně zjistil, že k datu 31. 12. 1998 měla žalobkyně pohledávku ve výši 327 868,79 Kč. Protože k výzvě správce daně nedoložila, že za zdaňovací období roku 1998 upravila základ daně podle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů (tedy za zdaňovací období předcházející tomu, kdy změnila způsob uplatňování výdajů), byl správcem daně základ daně ve smyslu § 23 upraven.

V kasační stížnosti žalobkyně polemizuje s možností aplikace tohoto ustanovení na její případ. Domnívá se, že na věc by takové řešení dopadlo pouze tehdy, kdyby zdaňovací období roku 1998 bylo obdobím, které by předcházelo ukončení podnikatelské činnosti. Navíc by bylo možné tuto ustanovení aplikovat pouze tehdy, kdyby již v roce 1998 nebyla účetní jednotkou. Soud navíc žalobkyni nevyložil, proč na danou věc aplikoval novelu zákona č. 316/1996 Sb.

V tom se žalobkyně mýlí.

Ustanovení § 23 bylo novelou č. 316/1996 Sb. upraveno tak, že se s účinností k 1. 1. 1997 do § 23 odst. 8 písm. b) za body 1 až 3 připojily věty, které znějí:

"Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatně výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, jestliže nebyli účetní jednotkou. 20) Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo."

Znamená to, že se novelizované znění § 23 užije nejen v případech poplatníků uvedených v § 2 (tedy poplatníků daně z příjmů fyzických osob, což byl případ žalobkyně), pokud buď přeruší svoji podnikatelskou nebo jinou samostatnou činnost, ale dopadne i na poplatníky, kteří změní způsob uplatňování výdajů.

Zákon totiž stanoví, že stejným způsobem jako při výše uvedeném ukončení činnosti postupují poplatníci - fyzické osoby při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 zákona (tj. ve skutečně vynaložené výši) na způsob podle § 7 odst. 9 zákona (tj. paušálem z dosažených příjmů), nebo při zahájení účtování, jestliže nebyli účetní jednotkou (tzn. uplatňovali výdaje paušální částkou z dosažených příjmů). Základ daně (dílčí základ

daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Uplatnila-li žalobkyně v roce 1998 výdaje podle § 24 (ve skutečné výši) a v roce 1999 výdaje paušálem z dosažených příjmů, (o čemž není sporu), musela proto upravit základ daně již za r. 1998.

Pro jistotu soud dodává, že uplatňuje-li poplatník výdaje paušálně, (ne ve skutečné výši), nemohl být považován v dané souvislosti za účetní jednotku. Proto dané ustanovení dopadá i na opačné případy, tedy nebyl–li poplatník původně účetní jednotkou (neboť uplatňoval výdaje paušální) a poté (další zdaňovací období) zahájil účtování.

Soudy vždy rozhodují podle skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a proto při aplikaci zákonů vždy užijí právního předpisu v té době účinného. Žalobkyně se proto mýlí i v tom, že pokud soud nevyložil, proč užil citovanou novelu zákona o daních z příjmů, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. V daném případě soud správně aplikoval novelu zákona o daních z příjmů (č. 316/1996 Sb.), neboť právě jí novelizované ustanovení § 23 dopadalo na souzenou věc, týkající se úpravy základu daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 1998.

Z uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s právními závěry městského soudu k této otázce se vztahující (a vznesené v kasační stížnosti) a v podrobnostech rovněž na odůvodnění rozsudku odkazuje.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně 24. května 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu