

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **M. B.,** zastoupeného advokátkou JUDr. Zuzanou Novotnou se sídlem Komenského 1, Šumperk, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 11. 2004, sp. zn. 30 Ca 35/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 16. 1. 2003, č. j. 9880/110/2002, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 6. 2002, č. j. 100178/02/128911/1400, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom,

že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla v rozporu se spisy a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se ztotožnil s názorem žalovaného i správce daně, kteří svá rozhodnutí opřeli o § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle nějž není přípustné dodatečné podání nebo hlášení, pokud byl před jeho podáním učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud svým postupem porušil ustanovení § 2 odst. 1 a 2, § 16 odst. 8, § 31 odst. 2 daňového řádu a především § 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dále se domnívá, že krajský soud nesprávně aplikoval § 16 odst. 8 věta sedmá daňového řádu, když stěžovatel při zahájení daňové kontroly výslovně uvedl, že hodlá uplatňovat odečet od základu daně podle ustanovení § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Tato žádost o zohlednění odečtu 10% vstupní ceny hmotného majetku je zjištěním učiněným správcem daně v průběhu daňové kontroly a mělo k ní být podle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédnuto a tento odečet měl být stěžovateli umožněn. Stěžovatel připomíná, že ustanovení § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů je fakultativním nárokem daňového subjektu, a závisí proto pouze na jeho vůli, zda jej uplatní. Pokud tak stěžovatel učinil, měli správce daně a žalovaný v daňovém řízení jeho vůli respektovat.

Konečně stěžovatel nesouhlasí s výkladem § 38p zákona o daních z příjmů žalovaným, když ustálená judikatura vztahuje jeho aplikaci pouze na zdaňovací období roku 2000 a následující.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušit.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatel podal za rok 2000 přiznání k dani z příjmů fyzických osob, kde určil výši své daně k zaplacení na 1710 Kč. Poté u něj byla zahájena daňová kontrola za tento rok. V rámci ústního jednání o zahájení daňové kontroly za rok 2000 konaného dne 9. 5. 2002 byla stěžovatelova daňová zástupkyně upozorněna, že ve smyslu § 41 odst. 2 daňového řádu není možné až do ukončení daňové kontroly podávat dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období, které je předmětem daňové kontroly. Při tomto ústním jednání také stěžovatelova daňová zástupkyně polemizovala se správcem daně ohledně výkladu limitů základních sazeb stravného při zahraničních pracovních cestách stěžovatelových zaměstnanců a pro případ, že její argumentace nebude správcem daně přijata a související výdaje nebudou akceptovány jako výdaje na zajištění, udržení a dosažení příjmů, požádala o možnost zohlednění odpočtu na reinvestice podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o dani z příjmů. Tento odpočet stěžovatel v daňovém přiznání neuplatnil proto, že nedosáhl v roce 2000 dostatečného daňového základu pro jeho uplatnění.

Z této daňové kontroly byla pořízena zpráva pod č. j. 86800/02/128931/1358 projednaná dne 27. 5. 2002. Zde bylo uvedeno, že stěžovatel provozoval ve sledovaném zdaňovacím období živnostenskou činnost v oblasti silniční motorové dopravy a obchodní činnost. Správce daně zjistil, že stěžovatel uplatnil v roce 2000 do daňových příjmů stravné nad limit stanovený zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách ve výši 432 805 Kč, a o tuto částku mu snížil výši výdajů uplatněných v daňovém přiznání. V průběhu daňové kontroly požádal stěžovatel podle této zprávy do protokolu o zohlednění odpočtu

na reinvestice v roce 2000, aniž by však uplatnil odčitatelnou položku podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů v daňovém přiznání. Správce daně v této zprávě o daňové kontrole také připomněl, že má podle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédnout i ke skutečnostem ve prospěch daňového subjektu, nemůže však zohledňovat při stanovení daně skutečnosti, jež zákonně náležejí k právu daňového subjektu a nebyly řádně uplatněny zákonným způsobem. Takovým právem je i právo odpočtu odčitatelné položky podle § 40 odst. 16 daňového řádu, daňový subjekt je však má uplatnit v daňovém přiznání a je spojeno s povinností přiznat základ daně v zákonné výši. Pokud daňový subjekt tuto povinnost nesplní a správce daně to zjistí, ztrácí daňový subjekt možnost uplatnění odčitatelných položek v příslušném zdaňovacím období. Správce daně proto nemusí zohlednit při daňové kontrole položky odčitatelné od základu daně, jestliže je poplatník neuplatnil při podání daňového přiznání, ať již z důvodu nesprávně vykázaného nízkého základu daně nebo z důvodu daňové ztráty. Proto byl stěžovateli vypočten i vyšší základ daně, a to právě o částku 432 805 Kč, a o částku 103 294 Kč byla podle toho zvýšena i daň.

K této zprávě o provedené kontrole podal stěžovatel vyjádření, kde uvedl, že vyšší sazba stravného byla jeho zaměstnancům poskytnuta omylem v důsledku chybného nastavení sazby v účetním softwaru. Před zahájením kontroly mu již bylo zřejmé, že tyto výdaje vyplacené nad limit stravného nebudou správcem daně uznány, proto již v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2002 nárokoval a doklady doložil uplatnění odčitatelných položek vycházející z jeho značných investic do obnovy vozového parku. Tímto postupem tak kladně odpověděl na nevyřčenou otázku správce daně, zda u něj ke dni zahájení daňové kontroly existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně proto měl tyto uplatňované odčitatelné položky zohlednit a po zvýšení základu daně je měl od tohoto navýšeného základu daně odečíst. Zároveň podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání, v němž tyto skutečnosti zohlednil a daň vypočetl nově na 1725 Kč.

Na toto vyjádření zareagoval správce daně přípisem ze dne 14. 6. 2002, v němž uvedl, že rozdíl na dani z příjmů fyzických osob byl zjištěn správcem daně při kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců stěžovatele a nikoli stěžovatelem. Právo na uplatnění odpočtu proto nebylo uplatněno zákonným způsobem. Rozhodnutím ze dne 29. 7. 2002 pak správce daně zastavil řízení o stěžovatelově dodatečném daňovém přiznání datovaném dnem 8. 5. 2002 a doručeném správci daně dne 10. 6. 2002, jak vyplývá z prezentačního razítka Finančního úřadu v Karlových Varech na tomto daňovém přiznání, pro jeho nepřípustnost.

V návaznosti na zjištění ze zprávy o daňové kontrole vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr ze dne 24. 6. 2002, kde stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 103 294 Kč.

Proti němu pak podal stěžovatel odvolání, kde zopakoval, že vyšší sazby stravného byly jeho zaměstnancům vyplaceny bez jeho vůle a že si neuznatelnosti těchto výdajů byl vědom již před 9. 5. 2002, a proto ještě před zahájením kontroly vyjádřil správci daně telefonicky svůj zájem uplatnit odčitatelné položky. Totéž vyjádřil i v protokolu o zahájení daňové kontroly, tedy v době, kdy již měl dodatečné daňové přiznání zpracováno, ale ještě je nepředložil správci daně, neboť měl za to, že je to možné i v této fázi daňového řízení. Domníval se tedy, že jeho nárok bude akceptován, jakkoliv připustil, že byl z formálního hlediska uplatněn „polozákonným“ způsobem. Správce daně tedy nejednal v součinnosti s ním a došlo tudíž k vadě daňového řízení. Toto odvolání dále doplnil stěžovatel tvrzením,

že správce daně před zahájením daňové kontroly neověřil, zda u něj neexistují důvody pro podání dodatečného přiznání.

Správce daně ve výzvě ze dne 20. 8. 2002 uvedl na rozdíl od zprávy o daňové kontrole na pravou míru, že stěžovatel vykázal za rok 2000 základ daně v dostatečné výši, a to 11 460 Kč, vznikl mu tedy nárok na část odpočtu, on jej ale v daňovém přiznání neuplatnil a vzdal se tedy nároku na něj a nelze jej již vůbec uplatnit, a to ani dodatečným daňovým přiznáním.

O stěžovatelově odvolání pak rozhodl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 16. 1. 2003. Zde připomněl, že při zahájení daňové kontroly byla stěžovatelova zástupkyně upozorněna, že až do jejího ukončení nelze podávat dodatečné daňové přiznání za kontrolované období. Není přitom povinností správce daně ptát se při zahájení daňové kontroly daňového subjektu, zda mu nejsou známy okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání. Dále zmínil žalovaný odlišnost důsledků toho, že nesrovnalost ve výši daně zjistí sám daňový subjekt, od situace, kdy to zjistí správce daně. Tyto případy se od sebe liší i výší penále. Podle žalovaného může poplatník odčitatelné položky podle § 38p zákona o daních z příjmů uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání. Pokud pak stěžovatel tvrdí, že toto ustanovení řeší pouze možnost uplatnění vyšších částek odčitatelných položek a vztahuje se tedy na případy, kdy nějaké částky odčitatelných položek byly v řádném daňovém přiznání uplatněny; oponuje tomu žalovaný tvrzením, že uplatněním vyšší částky je uplatnění jakékoliv částky, pokud byla v řádném daňovém přiznání vykázána tato položka v nulové výši. V tomto směru je možno podat dodatečné daňové přiznání, stěžovatel je však do zahájení daňové kontroly nepodal. Stěžovatel mohl za rok 2000 uplatnit část odpočtu ve výši 11 460 Kč, ale neučinil to a svého práva se tak vzdal, zůstalo mu však zachováno právo uplatnit zbývající část v nejbližším zdaňovacím období. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, nebylo ovšem jeho povinností zohledňovat při stanovení daně skutečnosti, které jsou plně v dispozici stěžovatele a nebyly uplatněny řádným způsobem.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, podle níž záleží uplatnění nároku obsaženého v § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů pouze na vůli a úvaze daňového subjektu, a částky podle tohoto ustanovení proto měly být při daňové kontrole odečteny. Ustanovení § 38p téhož zákona pak nelze chápat jako překážku bránící zohlednění odpočtu na reinvestice při daňové kontrole. Stěžovatel navíc tento nárok vyjádřil již před zahájením daňové kontroly a poté opakovaně při jejím zahájení. Žalovaný tak svým postupem porušil povinnost náležitě posoudit všechny okolnosti pro správné stanovení daně a přihlédnout ke všem okolnostem zjištěným při daňové kontrole, přičemž takovým zjištěním jistě bylo i uplatnění žádosti o zohlednění odpočtu 10% vstupní ceny hmotného majetku. Jako omezení této možnosti přitom nelze chápat ani ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu, kde jsou pouze konkretizovány povinnosti daňového subjektu ve vztahu k podání daňového přiznání.

Tuto žalobu zamítl krajský soud svým rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Z ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů, které je pouze hmotněprávním ustanovením, z nějž plyne jen existence práva uplatnit odčitatelnou položku od základu daně, nevyplývá podle krajského soudu povinnost správce daně snížit základ daně stěžovatele o odčitatelnou položku namísto stěžovatele samotného. Na tom nic nemění ani fakt, zda stěžovatel sdělil správci daně svoji vůli odečíst odčitatelnou položku. Krajský soud dále vyloučil, že by z § 40 odst. 16 daňového řádu vyplývala možnost uplatnit odčitatelnou položku i jinou než zde uvedenou formou. Stěžovatel odčitatelnou položku podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů neuvedl do svého daňového přiznání za rok 2000.

Neprojevil tedy svou vůli realizovat toto právo v zákonem předepsané formě a správce daně nemohl odečet sám provést. Zákonem předepsanou formu pak nemá ani stěžovatelův projev vůle zaznamenaný do protokolu o zahájení daňové kontroly, který proto není relevantním uplatněním odčitatelné položky, ať už byl proveden před nebo po zahájení daňové kontroly. V době probíhající daňové kontroly pak navíc nepřicházelo splnění zákonného požadavku formy uplatnění odčitatelné položky v dodatečném daňovém přiznání vůbec v úvahu, a to pro nepřípustnost jeho podání plynoucí z § 41 odst. 2 daňového řádu. Správce daně neporušil podle krajského soudu ani ustanovení § 16 odst. 1 a 8 daňového řádu, ze kterých neplyne jeho právo zohledňovat při stanovení daně skutečnosti, které jsou v dispozici daňového subjektu, ale nebyly jím řádně uplatněny. Pokud by tak správce daně provedl odpočet daně při dodatečném stanovení daně, protiústavně by uplatňoval státní moc způsobem, který zákon nestanoví, když § 16 daňového řádu umožňuje správci daně zjišťovat a prověřovat daňový základ, neumožňuje mu však měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, tedy měnit vůli daňového subjektu vyjádřenou v daňovém přiznání. Opačný výklad by vedl k zakotvení povinnosti správce daně k zohlednění odčitatelných položek vždy, i proti vůli daňového subjektu, který by své právo hodlal například uplatnit v jiném zdaňovacím období. Daňové orgány tak neporušily ustanovení § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to ani v návaznosti na použití výkladu jeho § 38p, jehož změna vzhledem ke zdaňovacímu období roku 2000 není navíc významná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Spor mezi stěžovatelem a žalovaným spočívá v otázce, zda měl správce daně povinnost vyhovět stěžovatelovu požadavku na provedení odpočtu na reinvestice podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení v rozhodném období, tedy v roce 2000, platilo, že *„od základu daně mohou poplatníci odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1, 2 a 3, s výjimkou uvedenou v odstavci 5, jsou-li jeho prvními vlastníky.“*

Mezi stranami není sporné, že stěžovatel měl na uplatnění uvedeného odpočtu v daňovém přiznání subjektivní právo. Sporné však je, zda toto právo uplatnil takovým způsobem, že jej měl správce daně zohlednit při určení výše daňové povinnosti.

Rozhodnou otázkou tedy je, zda měl správce daně přiznat stěžovateli právo na odečtení jím specifikovaných částek a zohlednit tyto částky v následně vydaném dodatečném platebním výměru buď na základě dodatečného daňového přiznání datovaného dnem 8. 5. 2002 a doručeného správci daně dne 10. 6. 2002; nebo na základě žádosti o zohlednění odpočtu na reinvestice, kterou stěžovatelova zástupkyně uplatnila při zahájení daňové kontroly dne 9. 5. 2002.

Myšlenku, že by mohlo být akceptováno dodatečné daňové přiznání doručené správci daně dne 10. 6. 2002, je třeba odmítnout. Rozhodující pro přijatelnost tohoto daňového přiznání je totiž ve smyslu § 14 odst. 9 daňového řádu právě den, kdy byl *„učiněn úkon u správce daně nebo podána poštovní zásilka obsahující daňové podání,“* nikoli tedy datum uvedené v daňovém přiznání jako datum jeho vyhotovení. Je tak nutno na toto dodatečné daňové přiznání hledět jako na učiněné po zahájení daňové kontroly. Takové dodatečné daňové přiznání je přitom skutečně nepřípustné podle § 41 odst. 2 věty první daňového řádu, podle nějž *„dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn*

správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu.“ K informacím obsaženým v tomto nepřípustném dodatečném daňovém přiznání proto správce daně nemohl přihlížet a bylo z hlediska daňového řízení zcela irelevantní, což ostatně správce daně vyjádřil i tím, že řízení o něm zastavil z důvodu nepřípustnosti.

Zbývá tedy posoudit, zda neměl správce daně zahrnout do určení nové výše stěžovatelovy daňové povinnosti odpočet na základě žádosti učiněné stěžovatelovou zástupkyní při zahájení daňové kontroly. Stěžovatel svou kladnou odpověď na tuto otázku opírá jednak o některá obecná ustanovení daňového řádu zakotvující zásadu legality, ochrany práv daňových subjektů a úzké součinnosti správce daně s nimi (§ 2 odst. 1 a 2 daňového řádu) a volného hodnocení důkazů a materiální pravdy (§ 31 odst. 2 daňového řádu); a jednak o § 16 odst. 8 věta sedmá daňového řádu. Podle tohoto ustanovení týkajícího se daňové kontroly platí, že *„při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.“*

Zdejší soud nepopírá, že uvedená ustanovení daňového řádu dopadají na stěžovatelův případ, neztotožňuje se však se závěrem, který z nich stěžovatel vyvozuje, a to zejména proto, že je třeba je vnímat i v kontextu ustanovení dalších. Je sice pravdou, že z posledně citovaného ustanovení plyne povinnost správce daně přihlédnout v rámci daňové kontroly ke skutečnostem nejen zvyšujícím, ale i snižujícím základ daně u daňového subjektu. Nelze však přehlédnout, že některé skutečnosti může uplatnit pouze daňový subjekt, a to způsobem a ve lhůtách daňovým řádem předpokládaných. Pro uplatnění odpočtů ve smyslu § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmu je tímto prostředkem zásadně daňové přiznání, ať už řádné nebo dodatečné ve smyslu § 41 odst. 1 věta první daňového řádu. Pokud si tedy stěžovatel byl vědom, že má právo na uplatnění odpočtů, měl tak učinit v řádném daňovém přiznání, či v daňovém přiznání dodatečném. Pokud tak neučinil, respektive tak učinil v době, kdy mu to daňový řád nedovoloval, nemohl správce daně přihlédnout k tomuto jeho právu, jehož uplatnění daňovým subjektem je fakultativní, a tedy závislé na vůli daňového subjektu a zároveň vylučující, že by k němu mohl správce daně přihlédnout z úřední povinnosti.

Tento přístup k uplatnění fakultativních nároků daňových subjektů při ústním jednání v rámci daňové kontroly ostatně zastává judikatura zdejšího soudu konzistentně, jak dokazuje ve vztahu k právu na uplatnění jiného fakultativního nároku - daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, sp. zn. 4 Afs 1/2003 (publ. pod č. 645/2005 Sb. NSS): *„K uplatnění daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období do protokolu o ústním jednání v průběhu probíhající daňové kontroly namísto jejího uplatnění formou dodatečného daňového přiznání nelze přihlédnout; takové uplatnění daňové ztráty není jen formální vadou, k jejímuž odstranění měl správce daně daňový subjekt vyzvat, ale jedná se o podání neúčinné, neboť formu dodatečného daňového přiznání pro uplatnění daňové ztráty právní předpisy předpokládají a vyžadují (§ 41 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 38p odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).“*

K totožnému závěru vede i stěžovatelem uváděné ustanovení § 38p zákona o daních z příjmu. To sice nelze na jeho případ aplikovat ve znění nyní účinném, v němž výslovně určuje, že poplatník může uplatnit vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob; neboť toto znění je účinné až od 1. 1. 2001, tedy od účinnosti zákona č. 492/2000 Sb. Nicméně i ve znění účinném před tímto datem, tedy v době rozhodné

pro posouzení daně z příjmů fyzických osob za rok 2000, vztahovalo ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů uplatnění vyšších částek odčitatelných položek vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem podle § 34 téhož zákona výslovně na podání dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 38p věty třetí tohoto zákona ve znění účinném do 31. 12. 2000 konkrétně říkalo: *„V dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem.“* Pokud tak stěžovatel dodatečně zjistil, a to ještě před zahájením daňové kontroly v této věci, jak uvádí; že jeho základ daně je vyšší, než uvedl v řádném daňovém přiznání, měl odčitatelné položky snižující základ daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání, a to ještě před zahájením daňové kontroly.

Lze se tak sice ztotožnit se stěžovatelovým názorem, že uplatnění odpočtů podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů je jeho fakultativním nárokem a závisí na jeho vůli, tato vůle však může být účinně projevena pouze způsobem a ve lhůtách určených příslušným procesním předpisem, tedy daňovým řádem. Pokud tak stěžovatel neučinil, neuplatnil tedy tyto odpočty vztahující se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému stěžovatelem v řádném daňovém přiznání, či v dodatečném daňovém přiznání podaném před zahájením daňové kontroly, nemohl správce daně tyto odpočty sám zohlednit ve zprávě o daňové kontrole a následně v dodatečném platebním výměru. Zdejší soud se tedy v souladu se svou judikaturou ztotožňuje i s tím, jak tuto právní otázku posoudil žalovaný a poté krajský soud. Na zákonnosti rozsudku krajského soudu přitom nic nemění ani fakt, že do jeho odůvodnění zahrnul i nadbytečné úvahy nedůvodně vztahující jeho právní názor i na situaci, kdy by bylo uplatnění odčitatelných položek z úřední povinnosti v rozporu s vůlí daňového subjektu, tedy na situaci opačnou od situace posuzované ve stěžovatelově případě.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; či že by byla dána vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech a byla s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Plzni náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu