



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobce Ing. J. S.**, bytem x, zastoupeného Ing. Pavlem Tománkem, daňovým poradcem, se sídlem Osvoboditelů 2649, 440 01 Louny, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 417/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 12730/14/5000-14104-703916,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 12730/14/5000-14104-703916 ze dne 26. 5. 2014 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 13.200,- Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou zaslanou dne 23. 7. 2014 Krajskému soudu v Brně a postoupenou Krajskému soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 18. 10. 2013, č. j. 35659/13/2102-24801-204975, a toto rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím finančního úřadu byl žalobci vyměřen úrok z prodlení z úhrady daňových povinností na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 3.696,- Kč.

Žalobce v žalobě namítá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje v nesprávném právním posouzení a v nedostatečném vypořádání odvolacích námitek. Uvádí, že pobírá starobní důchod a zároveň má příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2011 žalobce uplatnil příjmy a výdaje ve skutečné výši podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Protože základ daně nepřesáhl výši stanovenou § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů (tj. 840.000,- Kč), byl starobní důchod žalobce v souladu s § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů od daně z příjmu osvobozen. Daňové přiznání žalobce podal 30. 6. 2012 a daň řádně zaplatil. V červnu následujícího roku se žalobce rozhodl, že uplatní výdaje v paušální výši podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V souladu s § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů pak upravil základ daně pro rok 2011 a podal dne 2. 7. 2013 dodatečné daňové přiznání. Přehlédl však, že po těchto úpravách základ daně přesáhl zákonem stanovenou částku, a proto již jeho starobní důchod není osvobozen od daně. Poté, co žalobce chybu zjistil, podal dne 6. 8. 2013 druhé dodatečné daňové přiznání a zaplatil rozdíl daně. Následně byl žalobci finančním úřadem vyměřen úrok z prodlení. Tento úrok však nebyl počítán od 2. 7. 2013, kdy došlo k podání chybného prvního dodatečného daňového přiznání, ale od 30. 6. 2012, kdy bylo podáno řádné daňové přiznání. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání, ve kterém namítal chybný výpočet úroku z prodlení. V námitce rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 – 57. Žalovaný se však s žalobcovými námitkami řádně nevypořádal. Ani jeho právní posouzení pak neodpovídá skutkovému stavu. Žalobce trvá na tom, že dodanění jeho starobního důchodu přímo souvisí se změnou uplatňování výdajů dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, protože pokud by ke změně nedošlo, byl by starobní důchod od daně osvobozen. Z tohoto důvodu považuje žalobce výpočet úroku provedený žalovaným za chybný a požaduje, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

Žalovaný setrvává na svém právním názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí a s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí. Podle názoru žalovaného nelze na žalobcův případ užít ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a ani žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Tyto totiž řeší důsledky změny způsobu uplatňování výdajů dle § 7 zákona o daních z příjmů, kdy změnu základu daně subjektu předepíše zákon. Zároveň se v podstatě jedná pouze o jiný postup výpočtu základu daně z příjmů, jež už byla správci daně známa a vykázána v rámci řádného daňového přiznání. V případě druhého dodatečného daňového přiznání však jde o situaci odlišnou, neboť došlo k dodanění příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů. Daňová povinnost, již byl tento příjem nabytý v roce 2011 zatížen, byla vyměřena ke dni 2. 7. 2012, tedy ke dni splatnosti daňové povinnosti na dani z příjmů na rok 2011. Dodanění ostatních příjmů dle § 10 zákona o dani z příjmů neproběhlo v režimu § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, neboť ten se týká změny základu daně jen ve vztahu k příjmům ze samostatné činnosti. Žalovaný svůj výpočet výše úroku z prodlení zakládá na ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti.

Dále žalovaný nesouhlasí s tím, že se nedostatečně zabýval odvolací námitkou. Podle žalovaného se nejedná o nedostatečné vypořádání s námitkou, ale pouze o nespokojenost žalobce s odlišným právním názorem. Podle žalovaného je změna základu daně z důvodu změny uplatňování výdajů dle § 7 zákona o daních z příjmů jinou situací než následné dodanění získaných příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů. Zatímco v prvním případě není doměrek úročen, protože podání dodatečného daňového přiznání je jediným možným způsobem, jak naplnit podmínku zákona pro změnu způsobu uplatňování výdajů, v druhém případě je pominutí podmínek pro osvobození od daně důsledkem žalobcem zvoleného postupu a daně je reálně získaný příjem.

Žalobce v replice setrval na svých tvrzeních uvedených v žalobě.

Krajský soud v Praze přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Učinil tak, aniž by nařizoval ústní jednání, neboť s takovým postupem soudu žalobce i žalovaný vyslovili konkludentní souhlas, když ve lhůtě soudem stanovené nesdělili, že na nařízení jednání trvají (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Podle ustanovení § 4 odst. 3, věty první zákona o daních z příjmů platí: „*Osvobození pravidelně vyplácených důchodů a penzí uvedených v odstavci 1 písm. h) se nepoužije v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč.*“

Podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů platí: „*Výsledek hospodaření 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*

[...]

b) u poplatníků uvedených v § 2

[...]

3. v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o cenu nespotřebovaných zásob, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a zaplacených záloh.

[...] Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.“

Starobní důchod je přímou dávkou, jež stát vyplácí osobám, které dosáhly důchodového věku a byly po zákonem stanovenou dobu účastny systému sociálního pojištění. Účelem této dávky je nahradit ztrátu či omezení příjmu v důsledku dosažení starobního věku. Jelikož se jedná o dávku poskytovanou ze sociálních důvodů, z logiky věci zásadně není státem daněna. Hranice starobního věku je stanovena objektivně a je tedy pro všechny účastníky sociálního pojištění stejná. Někteří účastníci sociálního pojištění jsou však ekonomicky čini i po překročení této věkové hranice. Zákon o daních z příjmů pro tyto případy stanoví v § 4 odst. 3 hranici roční výše příjmů, resp. *dílčích základů daně* (840 000,- Kč), do jejíhož dosažení není starobní důchod daněn. Po překročení této hranice je zřejmé, že dávka vyplácená státem neplní svůj hlavní účel a proto se rovněž stává předmětem daně.

Mezi stranami je nesporné, že žalobce tuto hranici v okamžiku, kdy v důsledku změny způsobu uplatňování výdajů upravil za zdaňovací období roku 2011 zpětně rozdíl mezi příjmy a výdaji, překročil. Spor je však o to, zda nutnost zdanit také starobní důchod je následkem postupu podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a zda (resp. v dané věci od jakého okamžiku) je možné k žalobcově tíži počítat úrok z prodlení. Žalovaný tvrdí, že právní úprava stanovící lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání a pro zaplacení daně (§ 23 odst. 8, poslední věta, část za středníkem zákona o daních z příjmů) se vztahuje pouze k důsledkům změny způsobu uplatnění výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů a nevztahuje se na dodanění ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů, tj. starobního důchodu. Žalobce naopak tvrdí, že dodanění starobního důchodu v jeho případě přímo souvisí se změnou způsobu uplatnění výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů a tedy je třeba i v tomto

případě použít právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 8, poslední věť, části za středníkem zákona o daních z příjmů.

Z daňového spisu vyplynulo, že se žalobce rozhodl v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 změnit způsob uplatňování výdajů, a to ze skutečných výdajů na výdaje paušální vyjádřené procentem z příjmu podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Postupoval proto podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu upravil základ daně za zdaňovací období 2011 a v návaznosti na to podal dne 2. 7. 2013 dodatečné daňové přiznání. Finanční úřad žalobci konkludentně vyměřil daň ve výši 169.440,- Kč, která byla zaplacená dne 1. 7. 2012. Dne 6. 8. 2013 žalobce z důvodu dodanění starobního důchodu podal další dodatečné daňové přiznání za totéž zdaňovací období, na základě něhož finanční úřad žalobci doměřil daň ve výši 23.610,- Kč, která byla zaplacená dne 15. 8. 2012. Na to vydal finanční úřad platební výměr na úrok z prodlení ve výši 3.696,- Kč, za dobu prodlení se zaplacením daně ve výši 23.610,- Kč považoval dobu od 2. 7. 2012 (den splatnosti daně) do 15. 8. 2013 (den zaplacení daně). Napadeným rozhodnutím pak žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a platební výměr potvrdil a argumentaci uvedenou shora.

Jak již bylo uvedeno, žalovaný výpočet úroku z prodlení založil na rozdílné povaze příjmů žalobce. Na dodanění starobního důchodu, který je ostatním příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů, není podle žalovaného možné aplikovat § 23 odst. 8 písm. b) bod 3, protože toto ustanovení se týká jen příjmů ze samostatné činnosti.

S tímto názorem však soud nesouhlasí. Ač ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů skutečně dopadá primárně na příjmy ze samostatné činnosti, v žalobcově případě je příčinná souvislost mezi změnou základu daně způsobenou změnou v uplatňování výdajů a nutností nově do dodatečného daňového přiznání zahrnout rovněž starobní důchod zřetelná. Předně nebylo povinností žalobce, aby v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2011 uváděl mezi ostatními příjmy starobní důchod, neboť podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů v daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených. Takovým osvobozeným příjmem byl v případě žalobce starobní důchod, a to s ohledem na § 4 odst. 3, větu první zákona o daních z příjmů a tam stanovený limit. Až na základě změny způsobu uplatňování výdajů a na to navazující povinnost zpětně upravit výsledek hospodaření, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, překročil žalobce uvedeným ustanovením stanovenou výši součtu příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů a došlo tak k vynětí žalobcova starobního důchodu z kategorie příjmů od daně osvobozených. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobci povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Tato povinnost přitom byla přímo zapříčiněna požadavky zákona o daních z příjmů stanovenými pro změnu způsobu uplatňování výdajů.

Institut dodatečného daňového přiznání přiléhavě vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 123/2014-44, ve kterém uvedl: „[21] Institut dodatečného daňového přiznání je upraven v § 141 daňového řádu. Povinnost podat dodatečné daňové přiznání je stanovena v jeho prvním odstavci tehdy, pokud daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Uvedené ustanovení tedy zjevně primárně směřuje na situace, kdy od samého počátku měla být správně přiznána daň vyšší, ale z různých důvodů o tom daňový subjekt nevěděl. Zpravidla tyto důvody přitom budou spočívat v určitém opomenutí daňového subjektu, jako je chyba ve vedeném účetnictví či daňové evidenci nebo chybném vyhodnocení určitého nákladu jako daňově uznatelného, ačkoliv jím nebyl. Je tedy zcela pochopitelné, že v takovém případě má daňový subjekt povinnost platit úrok z prodlení již v návaznosti na původní den splatnosti daně, neboť daňová povinnost měla být již v původním daňovém přiznání přiznána vyšší. Dodatečné daňové přiznání však může být daňový subjekt povinen podat i na základě jiných skutečností, než je chyba či opomenutí daňového subjektu, pokud je

taková povinnost předvídána právním předpisem. V takovém případě však bude třeba posoudit, nakolik je obecná úprava dodatečného daňového přiznání zakotvená v § 141 daňového řádu, případně i v dalších souvisejících ustanoveních, aplikovatelná.“

Byť nutnost dodatečného zdanění starobního důchodu bylo navázáno na zjištění žalobce, že daň má být vyšší než poslední známá daňová povinnost, nešlo o situaci, kdy od samého počátku měla být přiznána vyšší daň. Proto nebylo na místě použít obecné ustanovení o lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání a o náhradní lhůtě splatnosti [§ 141 odst. 1 a 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], ale bylo třeba pro účely lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a zaplacení daně aplikovat § 23 odst. 8, poslední větu, část za středníkem zákona o daních z příjmů. Tuto část příslušného ustanovení přitom vyložil ve shora citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud právě tak, že jde o lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání a zaplacení nově vzniklé daňové povinnosti, pokud vznikla, a to o lhůtu novou a nikoliv o lhůtu náhradní, neboť je vázána na novou skutečnost, která v době podání řádného daňového přiznání neexistovala.

Z ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů přitom neplyne, že by se tato nová lhůta vztahovala pouze na nově vzniklou daňovou povinnost mající původ v příjmech ze samostatné činnosti (§7 zákona o daních z příjmů). Proto je třeba mít za to, že se tato lhůta váže k nově vzniklé daňové povinnosti bez ohledu na to, z jakého příjmu je vyměřena. Rozhodující je pouze ta skutečnost, zda tato daňová povinnost vznikla v návaznosti na úpravu výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaj i vyžadovanou zákonem, či nikoli.

Opačný výklad by byl přepjatým formalismem a byl by v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Těmi se zabýval Ústavní soud například v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a konstatoval, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tj. v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*).

Závěr žalovaného, že v dané věci byla dodatečně doměřená daň ve výši 23 610,- Kč, mající důvod v zdanění starobního důchodu žalobce splatná k 2. 7. 2012, je z uvedených důvodů nezákonný. Nezákonné proto je i vyměření úroku z prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu již od tohoto data. Podle tohoto ustanovení lze totiž postupovat pouze za dobu, po kterou se žalobce ocitl v prodlení s plněním své daňové povinnosti po včasném podání prvního dodatečného daňového přiznání, což ostatně i sám žalobce připouští, protože daň ve výši 23 610,- Kč dodatečně přiznal až druhým dodatečným daňovým přiznáním podaným dne 6. 8. 2013 a zaplatil až dne 15. 8. 2013.

Žalobní námitka dovolávající se nesprávného právního posouzení je tudíž důvodná.

Pro úplnost soud dodává, že naopak nedůvodná je námitka, v níž žalobce tvrdil nedostatečné vypořádání jeho odvolací námitky, že termín splatnosti daně, z něhož vycházel finanční úřad, předchází vzniku odpovídající daňové povinnosti. Žalovaný se totiž s touto námitkou vypořádal řádně a svůj právní názor podpořil výše nastíněnými argumenty a citací zákonných ustanovení. Ač bylo jeho právní posouzení nakonec nesprávné, není možné konstatovat, že by se odvolací námitkou nezabýval dostatečně.

Z výše uvedených důvodů soud rozhodnutí žalovaného v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a vrátil věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému

k dalšímu řízení. Vysloveným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný v řízení úspěšný nebyl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl naproti tomu plně úspěšný, neboť soud žalobou napadané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Náleží mu proto náhrada nákladů řízení ve výši 13.200,- Kč, a to za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč za žalobu a za náklady na právní zastoupení ve výši 10.200,- Kč. Tuto částku tvoří odměna za tři úkony právní služby při zastupování, tj. 3 x 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb. (dále jen „advokátní tarif“)], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Tuto částku je žalovaný povinen žalobci zaplatit ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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.

V Praze dne 6. října 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová