



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobkyně: Bc. P. K.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupené Mgr. Annou Gottliebovou, advokátkou se sídlem Thomayerova ul., č.p. 25/3, Děčín IV, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013, č.j. 18722/5000-14102-701130,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013, č.j. 18722/5000-14102-701130, jímž k odvolání žalobkyně změnil výrok dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 9.12.2012, č.j. 210092/12/178912507234, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období 2009 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 28.470,- Kč a současně bylo sděleno penále z doměřené daně ve výši 5.694,- Kč, v části týkající se bankovního spojení, v ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

Žalobkyně namítala, že žalovaný, shodně se správcem daně, porušil ust. § 7 odst. 7 a ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 (dále jen „ZDP“), když žalobkyni odepřel právo uplatnit z dodaných pohledávek tzv. paušální výdaje ve výši 60% z hodnoty „dodaných“ pohledávek. V žalobě žalobkyně vysvětlila, že ve zdaňovacím období roku 2009 uplatňovala výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 7 odst. 7 ZDP, tzv. paušální částkou. V roce 2010 změnila způsob uplatňování výdajů na uplatňování prokázaných výdajů

podle § 24 ZDP. V červnu 2010 podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, s ohledem na změnu uplatňování výdajů, upravila žalobkyně základ daně za zdaňovací období 2009 ve smyslu § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP tak, že uvedla v daňovém přiznání hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly příjmem ve výši 1.113.310,- Kč a upravila (snížila) rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku 667.986,- Kč představující paušální výdaje ve výši 60% z „dodaných“ pohledávek. V dubnu 2012 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, během níž žalobkyně předložila správci daně důkazy o tom, že vystavila neoprávněně faktury na dodávku elektřiny v celkové ceně 478.205,30 Kč, které byly zahrnuty do celkové výše pohledávek. Předmětné faktury byly následně stornovány, proto byl upraven výsledek hospodaření tak, že správce daně snížil celkovou výši pohledávek uplatněných v roce 2009 o částku 487.205,30 Kč. Rozdíl mezi příjmy a výdaji za rok 2009 tak činil 635.105,- Kč. Paušální výdaje ve výši 60% ze shora uvedeného rozdílu pak činí 381.063,- Kč, žalobkyně má za to, že tuto částku byla oprávněna uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Naproti tomu žalovaný zastává právní názor, že při změně uplatňování výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů podle § 24 ZDP byla žalobkyně povinna provést úpravu (zvýšení) rozdílu mezi příjmy a výdaji pouze podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, ale nemohla snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP. Tento závěr žalovaný opřel o ust. § 7 odst. 8 ZDP, dle kterého výdaje uplatněné podle § 7 odst. 7 ZDP zahrnují veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti. Žalobkyně dále nesouhlasila s žalovaným v jeho argumentaci spočívající v tom, že pohledávka není totožná s příjmem a nelze je zaměňovat, a tudíž nelze u dodaných pohledávek uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Žalobkyně namítala, že žalovaný porušil ust. § 88 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), když konstatoval, že se správce daně v průběhu daňové kontroly vypořádal se všemi tvrzeními daňového subjektu – žalobkyně. Namítala dále porušení § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť správcem daně nebylo postupováno v souladu se zákony a jinými právními předpisy a porušení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, dle kterého správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady, neboť správce daně měl již po podání daňového přiznání, pakliže měl za to, že nelze paušální výdaje uplatnit k dodaným pohledávkám, vyzvat k odstranění pochybností a nečekat 2 roky s daňovou kontrolou. Žalovaný, dle názoru žalobkyně, dále porušil ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly, neboť v důsledku jím provedeného výkladu § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP nutně vzniknou neodůvodněné rozdíly mezi daňovými subjekty, které při změně způsobu uplatnění výdajů mají pohledávky a daňovými subjekty, které pohledávky nemají.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, shrnul průběh daňového řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznil, že námitky žalobkyně jsou založeny na jejím odlišném subjektivním názoru, že při změně uplatňovaných výdajů si může v daňovém přiznání za rok předcházející snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku představující paušální výdaje ve výši 60% „dodaných“ pohledávek. Žalovaný uvedl, že správce daně provedenou daňovou kontrolou ověřoval, mimo jiné, správnost postupu žalobkyně při změně způsobu uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, kdy na dvou příkladech demonstrovala vznik nerovnosti mezi daňovými subjekty při respektování právního názoru žalovaného, neboť se v rozporu s tvrzením žalobkyně nejedná v případech použitých příkladů o

obdobnou nebo stejnou situaci. Žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, když poukázal na rozdíl mezi hodnotou pohledávky a skutečným příjmem. Rozporoval důvodnost žalobkyní provedeného výkladu pojmu příjmy s odkazem na to, že ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP hovoří výlučně o pohledávkách, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, obecné označení příjmy přitom vůbec nepoužívá. Poukázal na povinnost žalobkyně zvýšit za předcházející období, tj. za rok 2009 rozdíl mezi příjmy a výdaji o položky uvedené právě v ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, pokud se rozhodla ve zdaňovacím období 2010 změnit způsob uplatňování výdajů.

Žalovaný dále vysvětlil svůj závěr o případném dvojím uplatnění výdajů při aplikaci právního názoru žalobkyně, spočívající v tom, že žalobkyně při uplatnění tzv. paušálních výdajů ve výši 60% z příjmů v řádném daňovém přiznání do výsledku hospodaření zahrnula veškeré vynaložené výdaje související s podnikáním a jinou výdělečnou činností, a při povinné úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP by v dodatečném daňovém přiznání při novém uplatnění výdajů (u nesplacených pohledávek) ve výši 60% z příjmů tyto uplatnila podruhé. Zákon přitom stanoví žalobkyni povinnost paušální výdaje pouze upravit, tj. zvýšit na hodnotu skutečných nákladů. Žalobkyně zcela pomíjí logiku tzv. dodanění v případě změny uplatnění výdajů z uplatňování paušálních výdajů na prokázané resp. skutečné výdaje. V případě, kdy žalobkyně v roce 2010 uplatňuje skutečné náklady, a v roce 2009 nebyly neuhrazené pohledávky žalobkyně součástí daňového přiznání za rok 2009, žalobkyně tyto neuplatněné pohledávky uplatní ve skutečné výši jako ostatní skutečné náklady v tomto roce podle ust. § 24 ZDP.

K vytýkanému porušení ust. § 7 odst. 7 ZDP žalovaný uvedl, že dle tohoto ustanovení lze daňově uznat v konkrétním zdaňovacím období prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které nebyly v témže zdaňovacím období daňovému subjektu uhrazeny a ten ke konci zdaňovacího období eviduje pouze nárok na jejich úhradu, tj. pohledávku. Stanovená procentní výměra je v podstatě pouze kvalifikovaným odhadem možných vynaložených výdajů souvisejících s provozováním určité podnikatelské (samostatně výdělečné) činnosti za konkrétní zdaňovací období. Ustanovení § 7 odst. 8 ZDP pak definuje výdaje zahrnuté v částce výdajů stanovené procentem z příjmů, jako veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Z použití slovesa „dosahování“ nikoli „dosažení“ žalovaný vyvozuje, že takto stanovené výdaje zahrnují i výdaje související s příjmem, u něhož je předpoklad skutečné realizace až v následujících zdaňovacích obdobích.

K vytýkanému porušení ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP, žalovaný uvedl, že toto upravuje možnost snížení rozdílu mezi příjmy a výdaji o konkrétní částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle ZDP do výdajů zahrnout, tj. tyto musí být v prokázané výši a ve výši stanovené ZDP nebo zvláštními předpisy, tudíž se na situaci žalobkyně nevztahuje.

K námitce žalobkyně spočívající v porušení ust. § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně v rámci ústního jednání dne 19.12.2012 seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k podanému vyjádření žalobkyně a tentýž den ukončil daňovou kontrolu. O způsobu jak správce daně reagoval na vyjádření žalobkyně a jak se s těmito vypořádal, vypovídá protokol o ústním jednání, odůvodnění dodatečného daňového výměru i odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalobkyni bylo v rámci celého daňového řízení správcem daně umožněno využít svá práva, předkládat a navrhopvat důkazní prostředky ke svým tvrzením. Způsob, jakým správce daně zhodnotil výsledky provedeného dokazování a jeho

zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování, opřeného o řádně získané důkazy, které byly zhodnoceny v souladu se zákonem a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu.

V replice k vyjádření žalovaného ze dne 18.12.2013 žalobkyně dále polemizovala s žalovaným na téma nemožnosti ztotožnění hodnoty pohledávky se skutečným příjmem. V této souvislosti žalobkyně poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, z něhož citovala výklad ekonomického pojmu příjem. Žalobkyně rovněž znovu oponovala názoru žalovaného o případném dvojím uplatnění paušálních výdajů a rozporovala jeho vyjádření, že neuplatněné pohledávky z roku 2009 se v roce 2010 uplatní ve skutečné výši jako ostatní skutečné náklady podle § 24 ZDP. Tento názor žalovaného dle žalobkyně postrádá oporu v zákoně, neboť náklady spojené s vystavenými pohledávkami vznikají ve stejném období a jsou v tomto období uplatňovány podle § 23, který stanoví, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklad), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Výdaje a náklady spojené s pohledávkami z roku 2009 nelze uplatnit v roce 2010 s ohledem na § 24 ZDP, dle kterého výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštnímu předpisy. Žalobkyně dále zdůraznila, s odkazem na důvodovou zprávu k návrhu ZDP, že jestliže musí daňový poplatník zdanit nezaplacenou pohledávku jako příjem, pak mu musí být přiznáno i právo uplatnit k pohledávce příslušné výdaje. Pokud tedy byly v roce 2009 žalobkyní uplatňovány paušální výdaje, pak byla oprávněna uplatnit tyto výdaje i z „dodaných“ pohledávek.

Na repliku žalobkyně reagoval žalovaný dne 16.1.2014 podáním, v němž odkázal na své vyjádření k žalobě a dále vysvětlil, že úprava rozdílu mezi příjmy a výdaji podle ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP tak, jak ji provedla žalobkyně, není možná s ohledem na výdaje definované v ustanovení § 7 odst. 8 ZDP. O tom, že zákon nepovažuje pro účely uplatňování procentních výdajů pohledávky za součást příjmu, svědčí věta druhá § 7 odst. 8 ZDP, která ukládá daňovému subjektu uplatňujícímu výdaje procentem z příjmu vždy vést vedle záznamu o příjmech i evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2006, č.j. 2 Afs 42/2005-136, citovanému žalobkyní, žalovaný uvedl, že namítané závěry se nevztahují na případ změny způsobu uplatňování výdajů, neboť uvedené rozhodnutí řeší příjem v souvislosti se zvýšením majetku o příjem skutečný či zdánlivý, kdy se poplatníkovi tento příjem projeví až v okamžiku skutečného obohacení, tedy v daném případě v okamžiku ukončení nájemního vztahu, nikoliv v okamžiku zhodnocení nemovitosti při rekonstrukci provedené nájemcem na jeho vlastní náklady. Obdobně se ani žalobkyní zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2012, č.j. 2 Afs 58/2011-67, nezabývá otázkou, zda hodnotu pohledávek při přechodu z uplatňování paušálních výdajů na uplatňování prokázaných výdajů je možné upravovat způsobem, který zvolila žalobkyně, ale řeší otázku vzniku zdanitelného příjmu, v daném případě při využití opce na straně zaměstnance při nákupu konkrétního množství akcií.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud při posouzení věci vyšel z toho, že správce daně na základě provedené daňové kontroly zdaňovacího období roku 2009 vydal dne 19.12.2012 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, č. j. 210092/12/178912507234, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 28.470,- Kč a stanovil penále ve výši 5.694,- Kč. Důvody doměření daně a stanovení penále pak správce daně popsal ve zprávě z daňové kontroly, z níž vyplývá, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2009 vedla účetnictví a při stanovení základu daně z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti vycházela z evidence příjmů, ke kterým uplatňovala výdaje podle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, tj. ve výši 60% příjmů. Žalobkyně byla povinna podle ust. § 7 odst. 8 ZDP vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 žalobkyně vykázala rozdíl mezi příjmy a výdaji ve výši 34.800,- Kč, a protože se rozhodla v následujícím zdaňovacím období roku 2010 změnit způsob uplatňování výdajů z paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů dle § 24 ZDP ve výši prokázané, zvýšila dílčí základ daně za rok 2009 o částku 1.113.310,- Kč představující hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Současně žalobkyně v daňovém přiznání snížila dílčí základ daně o částku 667.986,- Kč, představující paušální výdaje ve výši 60% shora uvedených „dodaných“ pohledávek. V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně osvědčeno, že žalobkyně do celkových pohledávek za rok 2009 zahrнула částku 478.205,30 Kč, na základě faktur za dodávku elektřiny, které byly v roce 2011 dobropisovány, výsledek hospodaření žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 byl o tuto částku zvýšen. Správce daně proto v rámci daňové kontroly snížil hodnotu pohledávek v roce 2009 dodaných o částku 478.205,30 Kč na celkovou částku 635.105,- Kč. Správce daně současně neuznal žalobkyni provedené snížení dílčího základu daně odpovídající 60% hodnoty „dodaných“ pohledávek, s odůvodněním, že zákon při postupu podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP neumožňuje uplatnit k pohledávkám, o které se upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, výdaje ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP. K odvolání žalobkyně žalovaný změnil platební výměr správce daně pouze v části týkající se bankovního spojení, v ostatním výrok potvrdil. Zásadní vada rozhodnutí správce daně, kterou žalobkyně namítala v odvolání (i ve správní žalobě), spočívala v tom, že správce daně konstatoval, že žalobkyně nebyla oprávněna snížit dílčí základ daně o výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP vyčíslené z hodnoty dodaných pohledávek s odůvodněním, že by se jednalo o dvojí uplatnění stejných nákladů, a že ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP je ustanovením speciálním a obecná ustanovení se v daném případě nepoužijí. Správce daně, dle vyjádření

žalobkyně, tvrzení o dvojím uplatnění shodných výdajů řádně nevysvětlil, ani nedoložil důkazem vyplývajícím z logiky, matematiky a ze zákona. V tomto postupu správce daně žalobkyně spatřovala porušení ust. § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání přitom shledal postup správce daně správným, a toto odůvodnil tím, že zvolený procesní postup (správce daně vyzval žalobkyni k prokázání daňové účinnosti uplatněných výdajů, seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocení provedených důkazů, umožnil jí se ve stanovené, k žádosti žalobkyně prodloužené, lhůtě vyjádřit se a navrhnout doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu, v rámci ústního jednání seznámil žalobkyni se svým stanoviskem k podanému vyjádření), byl v souladu s daňovým řádem a neshledal důvodnou ani námitku ohledně tvrzeného nerespektování předložených důkazních prostředků a základních principů zákona o daních z příjmů.

V posuzované věci jde tedy v zásadě o to, zda ZDP umožňoval daňovému subjektu v případě změny způsobu uplatňování výdajů dle ust. § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů dle ust. § 24 ZDP snížit v předchozím kalendářním roce rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje ve výši 60% pohledávek, o které se, podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP, upravuje (zvyšuje) rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných.

Podle § 7 odst. 8 ZDP, uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 7, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Poplatník, který uplatňuje výdaje podle odstavce 7, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP lze výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 snížit o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout.

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, se 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, upraví u poplatníků uvedených v § 2 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 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) nezačnou 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. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (díleč

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

Na tomto místě soud pro jistotu 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 případy, kdy poplatník nebyl původně účetní jednotkou (neboť uplatňoval výdaje paušální) a poté (další zdaňovací období) zahájil účtování.

Žalobkyně, v rámci svého tvrzení, že k pohledávkám, o které je poplatník podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP povinen zvýšit základ daně, musí být oprávněn uplatnit i paušální výdaje, argumentovala logikou zákona a ustanovením § 7 odst. 7 ZDP. Této argumentaci však soud s ohledem na gramatický a systematický výklad příslušných ustanovení zákona nepřisvědčil. Z ustanovení § 7 odst. 7 ZDP vyplývá zejména právo volby poplatníka mezi dvěma zákonem stanovenými způsoby uplatňování výdajů (viz např. rozsudek NSS ze dne 22.11.2010, č. j. 8 Afs 10/2010-97) a přesný způsob uplatňování výdajových paušálů. Způsob uplatnění daňových výdajů podle tohoto ustanovení umožněný poplatníkům je alternativou vůči možnosti uplatnění daňových výdajů jakožto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 ZDP.

Pokud se žalobkyně prvotně rozhodla pro uplatnění daňově účinných výdajů procentem ze zdanitelných příjmů, byly v jejím případě základem daně zdanitelné příjmy, kterými jsou např. i přijaté zálohy, nikoli ale neuhrazené pohledávky. Je zřejmé, že v takovém případě byly její výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP stanoveny fikcí, tj. jsou jimi všechny výdaje poplatníka vážící se ke zdanitelným příjmům a jejich hodnota je vyjádřena ex lege procentem ze zdanitelných příjmů. Díkce zákona přitom nepochybně připouští pouze jeden výklad, a to že při volbě uplatnění paušálních výdajů může při stanovení jejich konkrétní výše poplatník vycházet pouze z výše svých vykázaných příjmů, o nichž povinně vede záznamy dle § 7 odst. 8 ZDP, nikoliv z hodnoty svých pohledávek, které povinně eviduje samostatně. Provedením výběru tohoto způsobu uplatňování výdajů poplatník současně akceptuje, že v tomto procentu jsou promítnuty veškeré výdaje, které mu vznikly v souvislosti s jeho podnikatelskými aktivitami [viz § 7 odst. 8 ZDP].

Je zřejmé, že volba způsobu uplatňování nákladů (výdajů) je přirozeně vedena vždy snahou o optimalizaci daňové povinnosti, tj. v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem dosáhnout nízkého daňového základu. Pokud se daňový poplatník následně rozhodne uplatňovat namísto výdajových paušálů, výdaje v prokázané výši, může tak za podmínek stanovených zákonem svobodně učinit. Zákon v ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. neomezuje možnost nové volby způsobu uplatňování výdajů, ale toliko zakládá navazující povinnosti, když přímo z jeho díkce vyplývá, a to zcela jednoznačně, povinnost daňového poplatníka v případě změny uplatňování výdajů, zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji (nikoli zvýšit příjmy, jak by tomu muselo být, kdy by se uplatnil názor prezentovaný žalobkyní) o cenu nespotřebovaných zásob a také o do té doby neuhrazené pohledávky, s výjimkou pohledávek specifikovaných v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Speciální ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP, které taxativně vymezuje položky, o něž se upravuje základ daně v případě změny způsobu uplatňování výdajů, neumožňuje upravit základ daně o paušální výdaje ve výši odvozené z neuhrazených pohledávek, a ani obecně z textu ustanovení § 23 nelze dovodit, že by daňový poplatník byl oprávněn upravit základ daně také o paušální výdaje ve výši odvozené z neuhrazených pohledávek. Pokud se žalobkyně při odůvodnění svého postupu odvolávala na ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP a paušální výdaje z „dodaných” pohledávek

označovala za výdaje uplatnitelné ve smyslu tohoto ustanovení, tak ani v tomto směru se soud s její argumentací nemohl ztotožnit, neboť tento závěr odporuje gramatickému a logickému výkladu předmětného ustanovení, které je systematicky zařazeno do § 23 odst. 3 písm. c) ZDP, které daňovým poplatníkům stanoví fakultativní možnost snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o vymezené částky – výdaje (hodnoty). Používá přitom pojem „příjmy“, jimiž jsou zdanitelné příjmy a souhrnný pojem „výdaje (náklady)“, jimiž jsou daňově účinné výdaje buď v podobě výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP), nebo výdajů na dosažení zdanitelného příjmu (§ 10 odst. 4 ZDP), tj. v obou případech skutečné výdaje, a to pouze v případě, že je poplatník jako daňově účinné dříve nepoužil. Tvzení žalobkyně, že jí stanovené paušální výdaje z „dodaných“ pohledávek odpovídají v ust. § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. vymezeným výdajům, o něž si poplatník může snížit výsledek hospodaření (rozdíl mezi příjmy a výdaji), tak nemá ani přímou oporu v zákoně a odporuje i logice předmětného ustanovení, které výslovně hovoří o částkách „které lze podle zákona do výdajů zahrnout“, tedy o konkrétních peněžních (penězi ocenitelných) plněních, která samotný zákon považuje za daňově uznatelná a nebyla dosud do výdajů zahrnuta. Soud přitom nemá pochybnost o tom, že tato charakteristika se vztahuje pouze na skutečné náklady, nikoli na výdaje stanovené podle § 7 odst. 7 ZDP, když je z logiky věci i ze zákona (viz § 7 odst. 7 ZDP) vyloučeno, aby daňový poplatník uplatňující paušální „výdaje“, tj. jednu částku stanovenou fikcí [procentem z (výlučně) příjmů, o nichž povinně vede záznamy], která ze zákona představuje veškeré výdaje poplatníka vážící se ke zdanitelným příjmům, měl a mohl uplatnit ještě další daňově uznatelné paušální výdaje. Na tento obecný závěr přitom nemohou mít vliv ani konkrétní okolnosti procesu změny způsobu uplatňování výdajů, za situace kdy sám zákon žádné odchylky v tomto smyslu nestanoví [viz § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP]. Ve vztahu k možnosti uplatnění skutečných výdajů dříve nepoužitých, soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.11.2008, č. j. 7 Afs 88/2008-65, www.nssoud.cz, který výslovně stanoví že, „Pokud by mělo být uplatnění konkrétního nákladu do základu daně striktně vázáno na jeho zahrnutí do hospodářského výsledku příslušného období, pak by nesprávné časové zaúčtování nutně znamenalo nemožnost uplatnit jej vůbec; takový výklad zákona nemůže obstát“.

Soud dále uvádí, že úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji podle ust. § 23 odst. 8 ZDP v podobě neuhrazených pohledávek, nemohou být příjmem podle § 7 odst. 1 a odst. 2 tohoto zákona, neboť nejsou žádným příjmem v době, kdy ještě nebyly reálně uhrazeny. Pokud zákon stanoví, že rozhodné pro určení výše výdajů jsou příjmy uvedené v ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP vyjma příjmů zákonem uvedených, pak nemůže být pochyb o tom, že rozhodné jsou toliko skutečné příjmy, tedy příjmy z okruhů činností v těchto ustanoveních uvedených. Je tomu tak nepochybně proto, že neuhrazené pohledávky, do základu daně zahrnované v intencích ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, žádný příjem nepředstavují, a je otázkou i do budoucna, budou-li kdy uhrazeny. Soud rovněž konstatuje, že ani v rámci definice pojmu příjmu pro účely ZDP neshledal důvod se odklonit od shora uvedených závěrů, které ostatně správní soudy konstatovaly opakovaně, když dle názoru tohoto soudu je daňověprávní pojem „příjem“, třeba chápat jako jakékoli přijaté plnění, jež je vždy penězi ocenitelné, popř. plnění přijaté ve formě výhody, též penězi ocenitelné, která znamená, že poplatník nemusí na získání takového plnění (jeho nabytí) vydat žádné vlastní finanční prostředky a pohledávky znaky žádné z vyjmenovaných forem plnění nevykazují. Nadto, je třeba zdůraznit, že sám zákonodárce akcentoval potřebu jednoznačného vymezení pohledávek, o jejichž hodnotu se podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, když tyto

definoval jako pohledávky, které „by při úhradě byly zdanitelným příjmem“. Zde, přestože se žalobkyně svou argumentací včetně odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu brání tento fakt akceptovat, zákonodárce výslovně definoval rozdíl mezi pohledávkami, na tomto místě zákona uvedenými, a příjmy. Rovněž za situace, kdy zákon výslovně hovoří o úpravě výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji, je přímo z dikce zákona znemožněno „dodanění“ pohledávek ztotožňovat s další formou příjmu ze samostatné činnosti a z tohoto důvodu není možné k hodnotě těchto pohledávek uplatnit paušální výdaje.

Na základě shora uvedeného, dospěl soud, shodně s žalovaným i správcem daně, k závěru, že ZDP neumožňoval žalobkyni (daňovému subjektu) v případě změny způsobu uplatňování výdajů dle ust. § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů dle ust. § 24 ZDP snížit v předchozím kalendářním roce 2009 rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje ve výši 60% pohledávek, o které se zvyšuje rozdíl mezi příjmy a výdaji podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP. V této souvislosti soud poukazuje na to, že závěr o nemožnosti uplatnit paušální výdaje k pohledávkám, o něž se zvyšuje základ daně je judikaturou správních soudů zastáván konstantně již od roku 2003 [viz rozhodnutí KS v Českých Budějovicích ze dne 30.7.2003, sp. zn. 10 Ca 70/2003, rozsudek téhož soudu ze dne 21.6.2006, č. j. 10 Ca 69/2006-20] a ani v projednávané věci soud neshledal důvod tento názor opustit.

Soud shledal interpretaci ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP ve spojení s § 7 odst. 7 ZDP provedenou žalovaným logickou a srozumitelnou, v souladu s výkladovými pravidly a neshledal žádný exces ze zásad logiky provedeného systematického a gramatického výkladu, kdy správní orgány vykládaly ustanovení zákona samostatně i ve vzájemných souvislostech. Daňová úprava příslušné problematiky je jednoznačná a dopady spojené s volbou způsobu uplatnění výdajů jsou ze zákona zřetelně seznatelné a stejně tak jsou předvídatelné i podmínky uplatnění úprav daňového základu. Absence možnosti uplatnit paušální výdaje k „dodaným“ pohledávkám při změně uplatňování výdajů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů, přitom představuje racionální důsledek volby způsobu uplatnění výdajů, která byla svobodným rozhodnutím žalobkyně, která (stejně jako ostatní poplatníci ve stejné situaci) byla povinna respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší, a mezi které patří i aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3. ZDP, které daňovým subjektům nepřiznává výše zmíněnou možnost. S tímto důsledkem provedené volby však musela žalobkyně při znalosti právní úpravy počítat [k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.11.2008, č.j. 7 Afs 32/2008 - 92, publ. pod č. 1803/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz].

Žalobkyně opakovaně namítala, že se žalovaný a správce daně nedostatečně vypořádali s její argumentací opírající se o ilustrativní příklady, dokumentující jí tvrzenou nerovnost mezi daňovými subjekty v případě přechodu z uplatňování paušálních výdajů na výdaje skutečné, v závislosti na tom, zda poplatník daně má či nemá nezaplacené pohledávky. Soud se však domnívá, že námitky žalobkyně stran možné nerovnosti v postavení daňových subjektů nejsou v tomto případě na místě, neboť se ani formálně, ani materiálně nejedná o daňové subjekty ve stejném postavení. V této souvislosti soud odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 31/2012 – 53, www.nssoud.cz, týkající se omezení jedné ze skupin poplatníků v podobě nemožnosti rozložit zvýšení základu daně při zahájení účtování do devíti po sobě následujících zdaňovacích období, kdy Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by zakotvením dvou režimů dodatečného zvýšení základu daně zákonodárce nepřipustně diskriminoval určitou skupinu daňových poplatníků. Ačkoliv z

žalobkyní předkládaných případů vyplývá jiná konkrétní výše daňové povinnosti v období předcházejím změně uplatňování výdajů těchto subjektů a tento rozdíl odpovídá znění zákona, existence rozdílu mezi daňovými poplatníky v rámci stejného procesu (zde změny způsobu uplatnění výdajů), sama o sobě ještě neznamená nesprávnost výkladu zákona provedeného správcem daně, ani porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správci daně, dbát na to, aby při rozhodování shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. V tomto ustanovení je zakotvena zásada legitimního očekávání či převídatelnosti rozhodnutí, která vyjadřuje požadavek konzistence rozhodování správního orgánu, vylučuje vznik nedůvodných rozdílů při rozhodování, ale pochopitelně nevylučuje vznik rozdílů důvodných. Z tohoto ustanovení nelze vyvodit závěr učiněný žalobkyní, že na všechny subjekty bez rozdílu musí mít stejné ustanovení zákona stejný dopad (v tomto případě ve smyslu ekonomického dopadu). Na tomto místě soud považuje za nutné připomenout žalobkyni, že zákon nestanoví žádnému z poplatníků povinnost změnit způsob uplatňování nákladů a je tedy zcela na něm, aby zvážil dopady tohoto dobrovolného kroku, tedy zda z ekonomického hlediska bude optimalizací jeho daňové povinnosti i s ohledem na shora popsany zpětný účinek na základ daně za předchozí zdaňovací období, který může být pozitivní, ale také negativní. Zásadní okolností při rozhodování poplatníka o případném přechodu na výdajový paušál nebo naopak by měl být správný propočet důsledků takového rozhodnutí. Je na poplatníkovi, který vykazuje vysoké hodnoty pohledávek a zásob, aby zvážil a důkladně propočítal, zda se mu dodatečné zvýšení základu daně za předchozí rok vyplatí, či nikoliv. Odpovědnost za důsledky takového rozhodnutí pak nelze přenášet na správce daně, či zákonodárce. V této souvislosti soud dále konstatuje, že správce daně se k žalobkyni uvedeným demonstrativním příkladům opakovaně vyjadřoval a vyjádřil se k nim i žalovaný, když v odůvodnění svého rozhodnutí souhlasil s logickými závěry plynoucími z příkladů uvedených žalobkyní, ovšem s tou výhradou, že nelze přisvědčit žalobkyni ve ztotožňování hodnoty pohledávky a skutečného příjmu. Soud přitom vyjádření správních orgánů shledává logickými a správnými a doplňuje, že žalobkyně při poukazu na krácení svého práva uplatnit paušální výdaje k pohledávkám, rovněž zcela pomíjí charakter paušálních výdajů, kdy tyto jsou jen fikcí daňově účinných výdajů a jejich podstatným znakem je právní fikce, že v takto stanovených daňových výdajích jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Pakliže správce daně argumentoval tím, že v případě připuštění možnosti snížení daňového základu ještě o paušální výdaje stanovené z hodnoty „dodaňovaných“ pohledávek by došlo k „dvojímu daňovému uplatněním jedné výdajů“, pak soud uvádí, že tento argument považuje v dané věci, vzhledem ke shora vyloženým důvodům nemožnosti uplatnění paušálních výdajů stanovených z hodnoty „dodaňovaných“ pohledávek (vyplývajících i z rozhodnutí žalovaného), za marginální, ale přitom za dostatečně objasněný žalovaným v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Zde žalovaný, dle názoru soudu zcela případně, poukázal na znění § 7 odst. 8 ZDP, z něhož vyplývá, že uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP částkou jejíž výše je stanovena ex lege % z příjmů, která přitom má být kvalifikovaným odhadem veškerých výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v sobě nutně zahrnuje i náklady na budoucí příjmy, včetně výdajů souvisejících se vznikem pohledávek, tj. v předmětném zdaňovacím období (předcházejícímu změně uplatňování výdajů) tak poplatník nemůže tyto výdaje (rozuměno výdaje spojené se vznikem pohledávek) uplatnit ještě jednou (ve formě samostatného paušálu z hodnoty pohledávek), na tom nic nemění skutečnost, že nelze exaktně vyjádřit částky, které by měly být ve výdajích

2krát zahrnutý, jak požadovala žalobkyně, což je přirozeným důsledkem toho, že paušální výdaje jsou sami o sobě fikcí stanovenou jednou částkou. Zde soud opakovaně připomíná, že daňově uznatelné náklady definuje ust. § 5 odst. 1 a § 24 ZDP, jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z obsahu pojmu „dosažení“ je zřejmé, že jde o výdaje, jimiž jsou zdanitelné příjmy dosahovány aktuálně i v budoucnu, či výdaje, u nichž je zřejmé, že byly za tímto účelem vynaloženy, i když ke skutečnému dosažení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje vynaloženy, nedošlo. K tomu Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 1.4.2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73 (publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz.) uvedl, že podle jeho ustálené judikatury „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené.“ Z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že pokud výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP v sobě zahrnují i výdaje na neikasované příjmy (pohledávky), musí být tyto výdaje nutně zahrnuty i do paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, které představují jakési „alter ego“ daňově uznatelných nákladů definovaných ust. § 24 ZDP a jejich případné samostatné uplatnění by bylo zákonem nepřipustným dvojím uplatněním těchto výdajů.

K žalobní námitce týkající se porušení ust. § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, které ukládá správci daně sepsat o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu, soud konstatuje, že tato není důvodná.

Ze správního spisu, konkrétně z protokolu ze dne 16.4.2012 soud zjistil, že uvedeného dne byla zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osoby žalobkyně za zdaňovací období roku 2009 a zahájeno doměřovací řízení, v plném rozsahu. Z protokolu ze dne 27.4.2012 vyplývá, že uvedeného dne byly zástupci žalobkyně vráceny doklady předložené v rámci prováděné kontroly, a to faktury, evidence faktur, bankovní výpisy a přehled příjmů a výdajů. Dne 8.5.2012 byla zástupci žalobkyně doručena výzva k prokázání skutečností ve lhůtě 15 dnů od doručení, z níž mimo jiné vyplynulo, že správci daně vznikly pochybnosti o snížení základu daně za rok 2009 o částku 667.986,- Kč, pročež vyzval žalobkyni, aby prokázala daňovou účinnost této položky snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji. Dne 20.5.2012 byla správci daně doručena odpověď žalobkyně na výzvu, z níž vyplývá, že částka 667.986,- Kč představuje paušální výdaje ve výši 60% hodnoty pohledávek, o něž žalobkyně zvýšila rozdíl mezi příjmy a výdaji. Z protokolu ze dne 18.6.2012 vyplývá, že zástupce žalobkyně uvedeného dne správci daně předložila kopie vyžádaných dokladů. Z protokolu ze dne 19.7.2012 vyplývá, že správce daně seznámil zmocněnce žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů. Z protokolu rovněž vyplývá, že se správce daně vyjádřil ke stanovisku žalobkyně a vzneseným námitkám k možnosti uplatnění paušálních výdajů z „dodaných“ pohledávek. Správce daně poukázal na specialitu ust. § 7 odst. 7, 8 ZDP ve vztahu k ust. § 5 ZDP. Popsal srozumitelně a přehledně své úvahy ohledně výkladu pojmů příjem a pohledávky, včetně odkazů na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z dalšího protokolu ze dne 19.7.2012 vyplývá, že správce daně uvedeného dne doručil zástupci žalobkyně rozhodnutí o stanovení lhůty pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění a jeho doplnění ze dne 19.7.2012, kterým byla žalobkyni stanovena lhůta 15 dnů k vyjádření. Dne

20. 7. 2012 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty na 40 dnů. Rozhodnutím č.j. 161312/12/178932507144, ze dne 1.8.2012 správce daně žádosti žalobkyně vyhověl a prodloužil jí lhůtu k vyjádření do 28.8.2012. Dne 27.8.2012 bylo správci daně doručeno vyjádření žalované, v němž uplatnila námitky proti výsledkům kontrolního zjištění, kdy nesprávnost závěru správce daně o nemožnosti uplatnit paušální výdaje k dodaněným pohledávkám prezentovala mimo jiné na dvou simulovaných příkladech. Z protokolu o ústním jednání dne 5. 9. 2012 vyplývá, že uvedeného dne předal zmocněnec žalobkyně správci daně doklady, a to sumaci hodnot vybraných záznamů za rok 2011, účetní deník za rok 2011 – výnosy a podklady pro výpočet výsledků hospodaření. Z protokolu z jednání ze dne 15.10.2012 vyplývá, uvedeného dne seznámil správce daně zástupce žalobkyně s doplněným kontrolním zjištěním, kdy se konkrétně zabýval i ilustračními případy použitými žalobkyní, odkazy žalobkyně na judikaturu. Správce daně opakovaně poukázal na znění § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP, který taxativně stanoví položky, o které se upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji v případě změny uplatňování výdajů z paušálu na uplatňování skutečných výdajů. Správce daně provedl zhodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků a konkrétně uvedl skutečnosti, které byly jimi osvědčeny. Rozhodnutím ze dne 15.10.2012 stanovil správce daně žalobkyni lhůtu k vyjádření k doplněnému kontrolnímu zjištění, a to 15 dnů. Podáním doručeným správci daně dne 29.10.2012 se žalobkyně vyjádřila k doplněnému kontrolnímu zjištění, kdy setrvala na svém původním stanovisku a požadovala, aby správce doložil své vyjádření o dvojím uplatnění výdajů, v případě uplatnění procentních výdajů z „dodaněných“ pohledávek. Z protokolu o doplnění kontrolního zjištění ze dne 19.12.2012 vyplývá, že správce daně seznámil zástupce žalobkyně se svým stanoviskem po podaném vyjádření. Z protokolu (str. 4-5) vyplývá, že správce daně vyhodnotil příklady předložené žalobkyní a poukázal na nepřiléhavost prvního z příkladů, dále správce daně konstatoval absenci jakéhokoliv ustanovení ZDP, z něž by vyplývalo, že daňový subjekt, může uplatnit paušální výdaje k „dodaněným“ pohledávkám při změně způsobu uplatňování nákladů a poukázal na právní fikci stanovenou v ust. § 7 odst. 8 ZDP, že v paušálních daňových výdajích jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Dne 19.12.2012 správce daně ukončil daňovou kontrolu a předal zmocněnci žalobkyně stejnopis protokolu. Dne 19.12.2012 správce daně projednal se zástupcem žalobkyně a tomuto předal zprávu o daňové kontrole. Dne 19.12.2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil za zdaňovací období 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 28.470,- Kč a stanovil povinnosti uhradit penále ve výši 5.694,- Kč. Dodatečný platební výměr správce daně řádně doručil žalobkyni. Dne 28.1.2013 podala žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl žalovaný dne 22.7.2013.

Z popsaného průběhu daňového řízení je zřejmé, že správce daně sepsal o daňové kontrole zprávu, ve které popsal, jaké důkazy žalobkyní předložené provedl, jakým způsobem tyto zhodnotil. Ve zprávě správce daně shrnul výsledky kontrolního zjištění a vyjádřil se k jednotlivým tvrzením žalobkyně. Správce daně průběžně seznamoval žalobkyni se svým zjištěním (viz protokol ze dne 19.7.2012, 15.10.2012), dal jí možnost se k těmto vyjádřit (vyjádření ze dne 27.8.2012, 29.10.2012), navrhopvat důkazy a sám průběžně reagoval na vyjádření žalobkyně. Interpretace zákona provedená žalovaným i správcem daně, s níž žalobkyni seznámil, je v souladu s výkladovými pravidly a soud neshledal žádný exces ze zásad logiky provedeného systematického a gramatického výkladu, kdy správní orgány vykládaly ustanovení zákona samostatně i ve vzájemných souvislostech. Soud má přitom za

to, že správce daně a po něm i žalovaný dostatečně jasně poukázali na to, že daňová úprava příslušné problematiky je jednoznačná, když dopady spojené s volbou způsobu uplatnění výdajů jsou ze zákona zřetelně seznatelné a stejně tak jsou předvídatelné i podmínky uplatnění úprav daňového základu. Předmětná právní úprava je založena na objektivních kritériích a nejde o svévolné zdanění, pokud daňový režim nestejných věcí a nestejných procesů nelze upravit stejně. V postupu správce daně soud neshledal porušení ust. § 88 odst. 1 daňového řádu, když tímto zcela jistě nemůže být nedosažení konsensu mezi správcem daně a žalobkyní.

Na základě důkladného prostudování správního spisu soud konstatuje, že v postupu správce daně ani žalovaného neshledal žalobkyní namítané porušení ust. § 5 odst. 1 věty první daňového řádu, který správci daně stanoví povinnost postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Žalobkyně tuto námitku konkretizovala pouze odkazem na tvrzené porušení § 7 odst. 7 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP, resp. porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, kterými se soud zabýval výše. Jak bylo výše rozvedeno, soud v rámci provedeného přezkumu neshledal v postupu žalovaného porušení shora jmenovaných ustanovení zákona, proto neshledal důvodnou námitku žalobkyně o porušení zásady zákonnosti postupu správce daně.

K námitce žalobkyně, která v zahájení daňové kontroly po cca 2 letech po podání daňového přiznání, kdy správce daně měl vyzvat žalobkyni k odstranění pochybností bez zbytečného odkladu, spatřovala porušení ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, které zakotvuje obecnou zásadu rychlosti řízení (odst. 1) a zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie (odst. 2), soud uvádí, že ani tato není důvodná.

Daňový řád v ustanovení § 7 odst. 1 a odst. 2 stanoví správci daně povinnost postupovat bez zbytečných průtahů a hospodárně, současně pak v § 148 odst. 1 daňového řádu, stanoví pro stanovení daně prekluzivní lhůtu 3 let, jejíž počátek připadá na den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Žalobkyni byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 rozhodnutím správce daně ze dne 19.12.2012, přičemž daňová kontrola byla zahájena dne 16.4.2012. Pokud zákonodárce stanovil správci daně lhůtu pro stanovení daně a uložil mu postupovat bez zbytečných průtahů, nelze spatřovat na straně správce daně pochybení, jestliže nalézací řízení zahájil a provedl v této lhůtě, byť s odstupem 2 let od podání daňového přiznání a zcela jistě z takového postupu nelze dovodit nezákonnost žalobou napadného rozhodnutí. Mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od žalobkyně doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností, pak uplynula doba počítaná na dny a i následující další dílčí kroky daňové kontroly, jak vyplývá ze shora popsaného obsahu správního spisu, probíhaly v přiměřených časových intervalech. Z toho v konkrétním případě vyplývá, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Soud vzhledem ke všem shora uvedeným skutečnostem neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu výrokem ad I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho 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.

V Ústí nad Labem dne 4. listopadu 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová