



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: A. M.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem, sídlem v Bílině, ul. 5. května 213, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3.1.2012, č.j. 8414/11-1100-501482,**

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá v řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3.6.2014, č.j. 15 Af 105/2012-25, právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 3.1.2012, č.j. 8414/11-1100-501482, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Bílině (dále jen „správce daně“) ze dne 30.6.2011, č.j. 22251/11/211970505858, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 177 090,- Kč a sděleno penále ve výši 35 418,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení

§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě žalobce konstatoval, že správce daně odmítl aplikovat tu část ustanovení § 23 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), která umožňuje daňovým subjektům při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví hodnotu zásob a pohledávek, které daňový subjekt evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně z příjmů postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví, jehož aplikaci žalobce v průběhu daňové kontroly navrhoval. Z vlastního textu ustanovení § 23 odst. 14 věta první ZDP je zřejmé a nesporné, že ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k zahájení vedení účetnictví, je možné provést volbu mezi dvěma způsoby zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně, a to 1) zahrnout je do základu daně jednorázově nebo 2) je zahrnout do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zvýšil dle přílohy č. 3 ZDP základ daně o celkovou hodnotu zásob a pohledávek. Při formulaci svého závěru tedy postupoval podle varianty 1) uvedené v ustanovení § 23 odst. 14 ZDP. Pokud tedy správce daně mohl postupovat rovněž podle části ustanovení § 23 odst. 14 ZDP neexistovala žádná překážka bránící rovněž v aplikaci části ustanovení § 23 odst. 14 ZDP, která umožňuje zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích. Pokud by záměrem zákonodárce bylo omezit aplikaci postupu podle ustanovení § 23 odst. 14 ZDP při zahájení vedení účetnictví pouze na jeho uplatnění při deklaraci v daňovém přiznání, jistě by toto omezení bylo obsaženo přímo v textu zákona. Žádné takové omezení nebo jiná podmínka však v ZDP není obsažena a tudíž neexistuje žádná zákonná překážka bránící kdykoli, tedy i v průběhu daňové kontroly, pokud daňový subjekt (žalobce) projeví svou vůli takto postupovat. Jelikož tak žalobce dostatečně srozumitelně a jasně učinil, ale správce daně odmítl při výpočtu daňové povinnosti k tomuto projevu vůle přihlídnout, nemůže být následné doměření daně v souladu se zákonem.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále mimo jiné uvedl, že námitky žalobce jsou založeny na odlišném subjektivním názoru žalobce, že postupnou úpravu základu daně po 9 zdaňovacích obdobích, která je umožněna ustanovením § 23 odst. 14 ZDP, lze provést i v průběhu daňové kontroly a nikoli pouze v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Daňovou kontrolou správce daně ověřoval, mimo jiné, správnost postupu žalobce při přechodu z daňové evidence na účetnictví ve smyslu přílohy č. 3 ZDP, tj. zda dle bodu č. 1 této přílohy žalobce zvýšil základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví. Hodnotu zásob a pohledávek mohl žalobce dle ustanovení § 23 odst. 14 ZDP zahrnout do základu daně jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Povinnost vést účetnictví vznikla žalobci od 1.1.2009, v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 však nebyl žalobcem zvýšen základ daně, a to ani částečně, přestože v souladu s ustanovením § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., žalobce evidoval počáteční stav zásob zboží na účtu 132000 ve výši 2 036 000,- Kč a počáteční stav pohledávek na účtu 3112000 ve výši 282 125,66 Kč. Žalobce neprojevil v daňovém přiznání za rok 2009 vůli postupovat podle ustanovení § 23 odst. 14 ZDP postupným navyšováním základu daně, protože pro toto zdaňovací období nezahrnul do základu daně žádnou část ze stavu zásob

a pohledávek evidovaných k 1.1.2009. Žalobce tak přiznal nesprávně nižší daň a bylo tedy na správci daně, aby výši daně uvedl do souladu se ZDP svým rozhodnutím. Nedodržení zákonných povinností, vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2009 nelze obhajovat tvrzením žalobce, že záleží na jeho vůli, kdy budou zákonné povinnosti splněny, a že postačuje, když žalobce projeví svoji vůli v průběhu daňové kontroly.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce a 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 původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Ze správního spisu postoupeného žalovaným soud mimo jiné zjistil, že dne 11.4.2011 byla u žalobce zahájena podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daňová kontrola k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 v plném rozsahu. Dne 10.5.2011 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, přičemž mimo jiné požadoval, aby žalobce odstranil pochybnosti o správnosti dílčího základu daně, neboť je zřejmé, že základ daně nebyl zvýšen o zásoby a pohledávky, a to ani částečně s využitím ustanovení § 23 odst. 14 ZDP a že nebyl snížen základ daně o závazky, přestože byl evidován počáteční stav zásob, pohledávek a závazků ve výši ve výzvě uvedené. V bodě č. 1 své odpovědi ze dne 31.5.2011 žalobce mimo jiné uvedl, že k nezvýšení základu daně o hodnotu zásob a pohledávek došlo neúmyslně chybnou aplikací ZDP ve zdaňovacím období zahájení vedení účetnictví. V daném případě je dle názoru žalobce možné aplikovat ustanovení § 23 odst. 14 ZDP a zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví, tedy rokem 2009 a to z tohoto důvodu, že daňový subjekt dosud ani nezahrnul hodnotu zásob a pohledávek do základu daně jednorázově. Žalobce tedy ve svém vyjádření sdělil, že je jeho vůlí postupovat při zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně podle té části ustanovení § 23 odst. 14 ZDP, která umožňuje zahrnout hodnotu zásob a pohledávek do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích.

Na tomto místě je nutno uvést, že soud v této věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 3.6.2014, č.j. 15 Af 105/2012-25, kterým napadené rozhodnutí původního žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Soud posoudil jako stěžejní otázku daného případu, zda v rámci probíhající daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 mohl žalobce dodatečně projevit svoji vůli využít možnosti zvýšit základ daně při

přechodu z daňové evidence na účetnictví, počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009, pokud tak žalobce neučinil přímo v daňovém přiznání. Soud poukázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to na rozsudky ze dne 23.8.2013 ve věci sp. zn. 5 Afs 83/2012 a ze dne 27.2.2014 ve věci sp. zn. 9 Afs 41/2013. Na základě uvedeného dospěl k závěru, že daňová kontrola se v tomto případě vztahovala k prvnímu období, ve kterém byl žalobce povinen zvýšit svůj základ daně i o zásoby a pohledávky, a to buď jednorázově, nebo o jednu devítinu. Žalobce však neučinil ani jedno a svou vůli vyjádřil až v průběhu daňové kontroly a to tak, že má být základ daně zvyšován postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje kontrolovaným rokem 2009. Vzhledem k tomu, že volba mezi oběma variantami je na vůli daňového subjektu (žalobce) a tento ji, byť se zpožděním, projevil, bylo podle soudu nutno tuto vůli respektovat, neboť v současnosti podle právní úpravy obsažené v daňovém řádu lze měnit základ daně i v průběhu daňové kontroly, a to jak úpravou daňových příjmů, tak daňových výdajů, jsou-li pro to splněny hmotněprávní podmínky. Původní žalovaný v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že v daném případě by nebylo možno uplatnit rozložení navýšení daňového základu do 9 zdaňovacích období, ale setrval na tvrzení o opožděnosti projevu vůle žalobce. Jestliže původní žalovaný, jak je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí i v jeho vyjádření k žalobě, tvrdil, že postupnou úpravu základu daně nelze provést v průběhu daňové kontroly, dopustil se dle soudu nesprávného výkladu ustanovení § 23 odst. 14 ZDP.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek ze dne 3.6.2014, č.j. 15 Af 105/2012-25, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Ve svém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že: „...souhlasí s krajským soudem potud, že lze měnit základ daně i v průběhu daňové kontroly, nicméně nesouhlasí s tím, že by bylo možno měnit základ daně v souzené věci, a to proto, že nebyly splněny právě ony hmotněprávní podmínky, na které odkazuje citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 41/2013.... Je logické, aby se výsledky přechodu na účetnictví daňové promítly v období, které je pro přechod na účetnictví rozhodné. Tomu odpovídá obecný princip vyjádřený v § 5 odst. 8 ve spojení s přílohou 3. Oproti tomu § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů pouze umožňuje jiný způsob, který je zjevnou daňovou optimalizací, kterou zákonodárce připustil vedle základního způsobu jednorázového navýšení základu daně a která umožňuje pro snazší přechod z daňové evidence na účetnictví modifikovat základ daně po delší období, ačkoliv účetně došlo k zahrnutí jednotlivých položek jednorázově při přechodu na účetnictví.... Možnost pozdějšího uplatnění volby daňové optimalizace v rámci daňové kontroly nelze srovnávat s možností uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. V případě daňové ztráty se jedná o odečitatelnou položku, kterou daňový subjekt může (nikoliv musí) odečíst od základu daně (srov. § 34 zákona o daních z příjmů). Oproti tomu v případě navýšení základu daně při přechodu na účetnictví nezáleží na vůli daňového subjektu, zda bude nebo nebude upravovat základ daně. Základ daně musí být upraven vždy. Na žalobci je pouze volba, zda bude navýšen jednorázově nebo postupně. V rámci konkrétní posuzované věci ze spisů vyplývá, že žalobce žádnou volbu ve zdaňovacím období neprovedl. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností (ze dne 10. 5. 2011, č.j. 18275/11/211930500966) žalobce uvedl, že k úpravě základu daně (jak k nenavýšení, tak k snížení) došlo chybnou aplikací zákona. Z následujícího textu odpovědi vyplývá, že žalobce opomněl postupovat podle § 5 odst. 8 ve spojení s přílohou 3. zákona o daních z příjmů. Text odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 6. 2011, č.j. 22251/11/211970505858, taktéž odpovídá tomu, že k nulové úpravě základu daně došlo chybou daňového subjektu a nikoliv

úmyslem daňového subjektu upravit základ daně o hodnotu 0,00 Kč v prvním z devíti možných zdaňovacích období, když žalobce výslovně navrhoval zvýšení daňového základu o 1/9 hodnoty zásob a pohledávek evidovaných ke dni 1. 1. 2009. Jelikož žalobce neprovedl ve zdaňovacím období, ve kterém zahájil vedení účetnictví, volbu o postupném navýšení základu daně, nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro postupné navyšování základu daně v devíti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích a nebylo možné upravit základ daně v rámci následné daňové kontroly, a to ani na základě opožděně projevené vůle žalobce.

Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení správním je soud podle ust. § 110 odst. 4 s.ř.s. bez dalšího vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeném v jeho zrušujícím rozsudku sp. zn. 8 Afs 102/2014.

Soud má i nadále za to, že předmětem sporu, který je nutno rozhodnout, je otázka, zda žalobce mohl dodatečně učinit prohlášení, jímž by dodatečně v průběhu daňové kontroly zvýšil základ daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1 ZDP.

Podle § 23 odst. 14 věta první ZDP při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

Soud dle dikce shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu konstatuje, že žalobce nemohl opožděně projeviti svoji vůli tak, že by rozložil navýšení daňového základu do více zdaňovacích období, a tak bylo v jeho případě nutno aplikovat základní předpokládanou možnost jednorázového navýšení daňového základu, což původní žalovaný správně učinil.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. a ust. § 110 odst. 3 s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť rozhodující je konečný úspěch ve věci a 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 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 Ústí nad Labem dne 26. srpna 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová