



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. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3.1.2012, č.j. 8414/11-1100-501482, se **pro nezákonnost zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 7 800,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 přezkouvává 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 uvedený případ dopadají následující ustanovení právního řádu.

Podle § 5 odst. 8 ZDP při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci se postupuje podle přílohy č. 2 k tomuto zákonu. Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se postupuje podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu.

Podle bodu 1 přílohy č. 3 ZDP základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

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.

Ke vztahu přílohy č. 3 ZDP a ustanovení § 23 odst. 14 ZDP se již dříve vyjádřil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 14.12.2009, 5 Afs 104/2008, www.nssoud.cz, uvedl, že „... § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nelze považovat za ustanovení zvláštní k bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů do té míry, že by aplikaci obecného ustanovení zcela vylučovalo. Je pravdou, že § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů v případech, na které dopadá, modifikuje postup podle bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů, je však k němu zároveň komplementárním, neboť bez ustanovení bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů by vůbec nebylo možné § 23 odst. 14 téhož zákona použít. Jak plyne z § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen postupovat při přechodu z daňové evidence (dříve jednoduchého účetnictví) na účetnictví podle přílohy 3 tohoto zákona. Z toho je zřejmé, že povinnost daňového subjektu zvýšit při přechodu na účetnictví daňový základ o tam uvedené položky vzniká primárně na základě bodu 1 přílohy 3 zákona o daních z příjmů. Na toto ustanovení pak navazuje § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, který režim jednorázového navýšení daňového základu modifikuje pro poplatníka s příjmy podle § 7 téhož zákona tak, že poskytuje jakožto alternativu k jednorázovému navýšení daňového základu ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, možnost rozložení tohoto navýšení do více zdaňovacích období...“

Ze shora uvedeného vyplývá, že podle ustanovení § 23 odst. 14 ZDP, které modifikuje ustanovení bodu 1 přílohy č. 3 ZDP ve vztahu k poplatníkům s příjmy podle § 7 ZDP, může tam vymezený daňový subjekt zvolit postupné rozložení zvýšení základu daně do 9 následujících zdaňovacích období, avšak v případě zvolení této možnosti je nutno, aby bylo navyšování základu daně zahájeno ve zdaňovacím období, kdy bylo zahájeno vedení účetnictví. V opačném případě pak je nutno postupovat podle obecného postupu tak, že základ daně je zvýšen jednorázově ve zdaňovacím období zahájení vedení účetnictví. Ustanovení § 23 odst. 14 ZDP tak neumožňuje daňovému subjektu zvýšit daňový základ kdykoliv v devíti letech od zahájení vedení účetnictví, ale ke zvyšování má dojít postupně a stejnoměrně vždy ročně o 1/9 hodnoty zásob a pohledávek.

Zásadní otázkou v dané věci je, zda v rámci probíhající daňové kontroly mohl žalobce dodatečně projevit tuto svoji vůli využít možnosti rovnoměrného zvýšení základu daně, počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009.

Podle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Daňová kontrola je daňovým řádem zařazena mezi postupy při správě daní. Jedná se o ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení. Daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tj. po dobu, po kterou lze daň stanovit (tj. vyměřit nebo doměřit), nebo ohledně splnění daňových povinností vázících se k úhradě daně, až do prekluze daň vybrat a vymoci. Kdykoli během této doby lze provádět jednotlivé postupy typické pro toto řízení. Jakkoliv tedy bude kontrola prováděna zpravidla v řízení doměřovacím, lze ji provádět i před prvotním vyměřením daně.

Soud poukazuje zejména na to, že po zrušení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a nabytí účinnosti daňového řádu, nelze aplikovat dosavadní judikaturu zapovídající uplatnění daňových výdajů v průběhu daňové kontroly, čímž došlo mimo jiné k tomu, že může být v průběhu daňové kontroly změněn daňový základ (s výjimkou ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu). Důvodem je mimo jiné nové vymezení cíle správy daní zakotvené v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). S takto vymezeným cílem správy daně koresponduje i vymezení shora uvedeného předmětu daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 23.8.2013, 5 Afs 83/2012, www.nssoud.cz, že: „Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“.

Dle soudu je na věc aplikovatelný i právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 27.02.2014, 9 Afs 41/2013, www.nssoud.cz: „Hledisko materiální správnosti sleduje také daňová kontrola. Předmětem kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Povinnost správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a předmětu daňové kontroly. Daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou odčitatelnou položkou a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně. Její případné uplatnění je plně na vůli daňového subjektu a nemůže vést k jakýmkoliv průtahům v rámci daňové kontroly, či dokonce k jejímu znemožnění...Daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení

vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím či doměřovacím řízení.“

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, je nutno tuto vůli respektovat, neboť v současnosti podle nové 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 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 nesprávného výkladu ustanovení § 23 odst. 14 ZDP.

Ze shora uvedeného vyplývá, že původní žalovaný zatížil své rozhodnutí nezákonností, a proto soud přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 7 800,- Kč, která se skládá z částky 3 000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 4 200,- Kč za 2 úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté zástupcem Ing. Petrem Rosenkranzem [převzetí věci, podání žaloby podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012], z částky 600,- Kč za s tím související dva paušály po 300,- Kč.

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 nejbližze 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 3. června 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová