



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **Mgr. B.H.** zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.2.2009, č.j.: 17 359/08-1100-100663,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 11.6.2008, č.j. 208727/08/009913/6531 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále jen správce daně) na daň z příjmu fyzických osob (dále jen DPFO) za rok 2005, jímž byla žalobci stanovena dodatečná daňová povinnost ve výši 1.988.640,- Kč (dále též prvostupňové správní rozhodnutí).

Žalobce v podané žalobě uvedl, že je advokátem, který je účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení. Za rok 2005 přesáhla poměrná část obrátu podle zákona o dani z přidané hodnoty uskutečněná všemi účastníky sdružení částku 15 000 000 Kč, a proto se žalobce stal ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotkou. Od 1.1.2006 proto začal povinně vést účetnictví.

Za zdaňovací období roku 2006 vznikla žalobci povinnost upravit základ daně podle § 23 odst. 14 ZDP o hodnotu zásob a pohledávek, které evidoval v době zahájení vedení

účetnictví, s možností zahrnout jejich hodnotu do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po devět následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

Za zdaňovací období roku 2005 žalobce uplatňoval výdaje procentem z příjmů a v roce 2006 uplatnil výdaje v prokazatelné výši. Podle § 23 odst. 8 ZDP je žalobce obecně povinen rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období předcházející dni zahájení vedení účetnictví (tj. za zdaňovací období 2005), upravit o výši některých pohledávek a závazků s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv a časové rozlišení nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci. Zatímco ustanovení § 23 odst. 14 ZDP umožňuje daňovému subjektu volit mezi jednorázovým zvýšením daně či zvýšením daně postupně v následujících devíti letech, ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 ZDP tuto volbu neumožňuje a ukládá upravit základ daně ve zdaňovacím období předcházejícím změně způsobu uplatňování výdajů. Aby žalobce dosáhl odpovědi na otázku, která úprava má přednost, provedl porovnání smyslu obou právních norem.

Smyslem právní úpravy obsažené v § 23 odst. 14 ZDP je dle názoru žalobce korigovat základ daně o určité ekonomické veličiny ve specifickém případě a pro specifický okruh poplatníků. Konkrétně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP. Výslovný záměr zákonodárce je obsažen v důvodové zprávě k bodu 125 novely ZDP č. 492/2000 Sb., podle níž „při přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví dochází k daňovým dopadům, a to především z nutnosti zahrnout hodnotu zásob jednorázově do zdanitelných příjmů. Tato skutečnost velmi často poplatníka odrazuje od přechodu na systém objektivnějšího vykazování hospodářského výsledku. Vzhledem k tomu, že novela zákona o účetnictví stanoví za určitých podmínek povinnost přechodu na podvojný účetnictví, jeví se účelným rozložení dopadu na více zdaňovacích období. Navrhuje se proto, aby dopad byl v jednotlivých letech (5 let) rovnoměrně rozložen, a to za účelem eliminace negativního dopadu daňové progrese. Pokud poplatník využije této výhodné možnosti k rozložení daňového dopadu z důvodu nadměrných zásob do základu daně, zákon mu stanoví omezující podmínku, že nesmí po tuto dobu rozložení zásob ukončit účtování v soustavě podvojnýho účetnictví. Tato omezující podmínka je v zákoně stanovena i z důvodu spravovatelnosti u jednotlivých poplatníků tak, aby nemohlo docházet k daňovým únikům.“ Ze záměru zákonodárce je dle žalobce patrné, že novela ZDP se přímo váže na novelizaci § 1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví provedenou zákonem č. 437/2003 Sb., která zakotvila povinný přechod na (podvojný) účetnictví.

Smyslem právní úpravy obsažené v § 23 odst. 8 ZDP je pak korigovat základ daně o určité ekonomické veličiny, protože by v důsledku určitých právních událostí nemusely být předmětem daně z příjmů nikdy. Právní události jsou zde vyjmenovány taxativně. Jedná se o:

- ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výděleční činnosti
- ukončení pronájmu
- zahájení likvidace
- přerušování podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pronájmu
- změnu způsobu uplatňování výdajů podle § 24 ZDP na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 ZDP zahájení účtování
- zahájení vedení daňové evidence.

Výslovný záměr zákonodárce identifikovatelný není, protože předmětná právní norma je součástí zákona od jeho vzniku v roce 1992 a důvodové zprávy k prvotnímu zákonu č. 586/1992 o záměru nic nevypovídají.

Z konstrukce § 23 odst. 8 ZDP vyplývá, že nařizuje upravit základ daně při zahájení účtování stejně jako § 23 odst. 14 ZDP. Zákon přitom neobsahuje výslovné pravidlo, podle

kterého by měla přednost jedna ze dvou popsanych povinností upravit základ daně a rovněž nelze nalézt výslovné pravidlo vylučující povinnost upravit základ daně podle obou popsanych právních norem. Ustanovení § 23 odst. 8 ZDP nařizuje úpravu základu daně jakéhokoliv daňového subjektu, když dojde k zahájení účtování, přičemž upravit je potřeba základ daně o širokou škálu ekonomických veličin (závazky, pohledávky, zásoby, zůstatky vytvořených rezerv, časové rozlišení finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci). Ustanovení § 23 odst. 14 ZDP nařizuje úpravu základu daně pouze daňových subjektů s příjmy podle § 7 ZDP, pouze pokud přechází z daňové evidence na vedení účetnictví a předmětem úpravy základu daně je pouze podmnožina ekonomických veličin v porovnání s výčtem uvedeným v § 23 odst. 8 ZDP (zásoby a pohledávky).

Daňový základ žalobce není možné upravit podle obou pravidel, protože by došlo k absurdní situaci, že by byly stanoveny dvě daně z příjmů z jedné sumy identických ekonomických veličin. Fakticky by vznikla dvojnásobná daň z příjmů na základě jedné právní události. Ze srovnání obou pravidel pro úpravu základu daně dle žalobce vyplývá, že v ustanovení § 23 odst. 14 ZDP je obsažena novější a svým rozsahem omezenější právní norma. Žalobce proto dovozuje, že vztah obou norem je vztahem právní normy obecné a speciální. Žalobce přitom splňuje všechny podmínky podmiňující aplikaci ustanovení § 23 odst. 14 ZDP, a proto bylo v jeho případě třeba použít právní normu speciální a nikoliv normu obecnou. Záměr zákonodárce při konstrukci ustanovení § 23 odst. 14 ZDP odkazuje na jeho použití v případě povinného zahájení vedení účetnictví podle novely zákona o účetnictví. Žalobce zahájil vedení účetnictví z důvodu překročení obrátu 15 000 000 Kč, a proto je v jeho případě přílehavější použít právní normu úpravy základu daně podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP.

Je mezerou ve veřejném daňovém právu, pokud zákon nestanoví, které z pravidel pro úpravu základu daně má explicitně přednost. Mezery ve veřejném právu nelze vyplňovat extenzivním výkladem jdoucím v neprospěch jednotlivce, a proto měl žalobce možnost volby, který ze způsobů úpravy základu daně si zvolí. Ve svém podání ze dne 28.7.2007 si zvolil úpravu obsaženou v § 23 odst. 14 ZDP.

Žalobce podal dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, ve kterém jako položku zvyšující základ daně uvedl hodnotu pohledávek (zásoby žádné neměl), která na něj podle smlouvy o sdružení připadá, ve výši 6.214.522,- Kč, a to v souladu s § 23 odst. 8 ZDP. Datem zjištění důvodů pro podání dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 byl 13.6.2007.

Protože v okamžiku podání uvedeného dodatečného daňového přiznání ještě neuplynula lhůta pro podání dodatečného přiznání, nebylo fiktivně doručeno konkludentní rozhodnutí o doměření daně. Proto žalobce podal zároveň odvolání, jehož podání vázal až na doručení konkludentního rozhodnutí ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Navrhl, aby správce daně tento dokument posoudil jako důkazní prostředek ve vztahu k dodatečnému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005, který osvědčí jako důkaz svědčící doměření daně ve výši 0 Kč. Žalobce takto postupoval z důvodu procesní opatrnosti. Podal dodatečné daňové přiznání za rok 2005 a vypočetl daň pro sebe méně výhodným způsobem, a následně podal odvolání, ve kterém, namítaje nezákonnost konkludentního vyměření podle dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2005, které sám předložil, uvedl argumenty svědčící správnému stanovení základu daně postupem podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP.

Na základě žalobcem predestřeného právního názoru provedl správce daně rozsáhlé vytykácí řízení, v němž několikrát porušil řadu ustanovení procesních předpisů. Žalovaný však tato procesní pochybení podle názoru žalobce odstranil tím, že v napadeném rozhodnutí jasně vysvětlil, proč podle něj nebylo možné aplikovat ustanovení § 23 odst. 14 a přílohu č. 3 ZDP a proč naopak bylo nutné aplikovat § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP. *Žalobce proto*

nečiní předmětem soudního přezkumu žádnou jinou právní otázku, než je otázka správnosti aplikace ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP oproti aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 téhož zákona.

Žalobce pochopil výklad ustanovení § 23 odst. 14 ZDP provedený žalovaným tak, že možnost úpravy základu podle tohoto ustanovení mohou využít jen ty daňové subjekty, které povinně vedly daňovou evidenci podle § 7b ZDP a zároveň stanovovaly základ daně ze souhrnných údajů vycházejících z povinně vedené daňové evidence. Obě tyto podmínky považuje žalobce za nesprávné.

K argumentu žalovaného, že daňovou evidenci je třeba vést povinně, žalobce uvedl, že na začátku každého zdaňovacího období stojí daňové subjekty s příjmy podle § 7 odst. 1 ZDP, které nevedou povinně účetnictví, před otázkou, jakou evidenci svých podnikatelských aktivit pro účely ZDP zvolit. Na výměr mají několik možností: a) záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností podle § 7 odst. 8 ZDP, b) jednoduchou evidenci o výši dosahovaných příjmů, výši pohledávek a o hmotném majetku používaném pro výkon činnosti podle § 7a odst. 7 ZDP, c) daňovou evidenci podle § 7b ZDP.

Na začátku zdaňovacího období však daňový subjekt není schopen říct, který ze způsobů stanovování daňového základu a s tím spojeného vedení zákonné evidence pro něho bude výhodnější. Jeho volba bude přirozeně vedena snahou o optimalizaci daňové povinnosti, přičemž efektivní může být až koncem zdaňovacího období, tj. v čase, kdy daňový subjekt již bude schopen posoudit výhodnost stanovení základu daně na základě provedených podnikatelských aktivit. Ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se jedná o dovolenou daňovou optimalizaci.

Jestliže žalobce zvolil na počátku zdaňovacího období (roku 2005) vedení daňové evidence podle § 7b ZDP, neučinil tak dobrovolně, ale byl nucen zákonem o daních z příjmů si povinně nějakou evidenci zvolit. Řádně zvolenou daňovou evidenci byl povinen vést průběžně po celé zdaňovací období, protože se správce daně mohl přesvědčovat o jejím perfektním vedení již v průběhu zdaňovacího období a mohl žalobci rozhodnutím ukládat povinnosti k odstranění závad podle § 39 odst. 5 zákona o správě daní.

Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, že vedení daňové evidence podle § 7b ZDP je zakázáno podle § 7 odst. 15 téhož zákona. Žalobce se na počátku zdaňovacího období rozhodl, že povede daňovou evidenci podle § 7b ZDP. Jednou řádně zvolená a vedená daňová evidence nepřestane být daňovou evidencí jen proto, že neslouží ke zjištění základu daně. Stane se sice pro stanovení základu daně nerozhodnou, ale nelze jí proto upřít statut zákonné daňové evidence. Správnost uvedeného názoru je dle mínění žalobce možné analogicky dovodit z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2006, č.j. 2Afs 151/2004 - 60, v němž jmenovaný soud ve srovnatelné právní situaci vyložil, že povinnost vést účetnictví je nezávislá na skutečnosti, zda daňový subjekt uplatní výdaje procentem z příjmů. Jestliže uplatnění výdaje procentem z příjmů nezbavuje daňový subjekt povinnosti vést účetnictví, není stejná právní skutečnost schopná způsobit, že řádně vedená daňová evidence jí přestane být či se snad stává daňovou evidencí vedenou nezákonně. Žalobce proto tvrdí, že v předmětném zdaňovacím období vedl daňovou evidenci, která svůj statut neztratila ani poté, co se rozhodl uplatnit výdaje procentem z příjmů, a splnil tak podmínku pro řádnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP.

K argumentu žalovaného, že ustanovení § 23 odst. 14 ZDP dopadá jen na poplatníky, kteří stanovovali základ daně ze souhrnných údajů vycházejících z povinně vedené daňové evidence (respektive z daňové evidence, která jí nepřestala být z důvodu uplatňování výdajů procentem), žalobce uvedl, že v dané věci je spor veden o právní názor, zda je v daném případě správná aplikace ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP nebo aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 téhož zákona. Odpověď na nastolenou otázku je dle

žalobce nutno hledat v legislativní konstrukci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) ZDP. Žalobce v této souvislosti odkázal na svá tvrzení ohledně smyslu uvedeného ustanovení a dále konstatoval, že pod jednotlivými body písm. b) jsou uvedeny tři varianty povinnosti upravit základ daně podle typu evidence, který daňový subjekt vede (účetnictví, daňová evidence a třetí zbytková kategorie případů, kdy daňový subjekt nevede účetnictví ani daňovou evidenci). Protože jsou vymezeny různé způsoby úpravy základu daně pro každou kategorii daňových subjektů, bylo by jistě absurdní, aby se daňový subjekt, který vedl daňovou evidenci a uplatňoval výdaje procentem z příjmů, domáhal úpravy základu daně podle bodu 2, když by tak jistě nemálo položek uniklo zdanění. Podobný pokus již judikatura Nejvyššího správního soudu zaznamenala v rozsudku ze dne 24.5.2006, č.j. 1Afs 109/2005-57, v němž je konstatováno, že: „Pro jistotu soud dodává, že uplatňuje-li poplatník výdaje paušálně (ne ve skutečné výši), nemohl být považován v dané souvislosti za účetní jednotku.“ Klíčová jsou dle žalobce slova „v dané souvislosti.“ Daňový subjekt jistě mohl vést daňovou evidenci, ale protože uplatňoval výdaje procentem z příjmů, musel být při aplikaci § 23 odst. 8 písm. b) ZDP považován za daňový subjekt, který nevedl účetnictví ani daňovou evidenci, protože zmíněné ustanovení pamatuje na všechny tři kategorie.

Předchozí odstavec jako by na první pohled dával za pravdu žalovanému a přitakával závěru, že když není daňová evidence použita pro stanovení základu daně, nelze na ní v souvislostech ustanovení § 23 odst. 14 ZDP pohlížet jako na daňovou evidenci. Žalobce má nicméně za to, že takový pohled by byl zjednodušující a zcela by pomíjel rozdíly obou ustanovení.

Konstrukce ustanovení § 23 odst. 14 ZDP je oproti ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) ZDP principiálně jiná. Tato konstrukce má řešit případy, kdy fyzické osoby začnou vést účetnictví jako důsledek nového pravidla zakotveného novelou zákona o účetnictví. Jeho smyslem je - ve spojení s přílohou č. 3 ZDP - zmírnit negativní dopady citované novely zákona o účetnictví, v důsledku nichž by mohla vzniknout daň způsobitá „ničiti svého pramene.“ Zde již zákonodárce ani normotvůrce nepamatují na odstranění negativních dopadů u daňových subjektů, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a nevedou daňovou evidenci, a přesto začnou vést povinně vést účetnictví.

Nabízejí se v zásadě dva možné pohledy. Zákonodárce buď chtěl úmyslně preferovat daňové subjekty vedoucí daňovou evidenci, u kterých zmírnil negativní dopady jejich rozložením na devět zdaňovacích období a zároveň chtěl ostatním daňovým subjektům, zejména těm uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, uložit daň, která je značně ekonomicky poškodí v porovnání s osobami vedoucími daňovou evidenci, nebo zákonodárce na odstranění jednorázových daňových dopadů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů prostě zapomněl.

Odpověď na výběr mezi těmito dvěma možnými pohledy lze podle žalobce řešit ve shodě s principem rozumného zákonodárce, podle něhož má adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální, tj. směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům.

Za daň, jejíž uložení směřuje k řádnému funkčnímu uspořádání společenských vztahů, pak lze považovat pouze takovou daň, která je legitimní a racionální a jejíž stanovení neodporuje základním pravidlům fungování státní moci v podmínkách demokratického právního státu, a to zásadě proporcionalitě a zásadě zákazu zneužití práva.

Volba uplatnění výdajů procentem z příjmů je výsledkem přirozené a legitimní snahy o optimalizaci daňové povinnosti. V rámci legislativní činnosti přitom nelze předem, a to ani přibližně, odhadnout, kolik daňových subjektů v budoucnu provede volbu ve prospěch uplatnění výdajů procentem z příjmů. Normotvůrce, a už vůbec ne zákonodárce, nemohl být

objektivně schopen odhadnout, co absence nástroje odstraňujícího negativní dopady nového kritéria pro povinné vedení účetnictví u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů způsobí. Proto nelze tvrdit, že by neodstranění negativních dopadů při zahájení účtování u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů bylo výsledkem racionální úvahy normotvůrce či zákonodárce.

Daňový subjekt musí samozřejmě nést důsledky volby uplatňování výdajů procentem z příjmů, avšak musí jít o důsledky racionální, což absence nástroje odstraňujícího negativní dopady povinného zahájení účtování u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů není. Jestliže absence nástroje odstraňujícího negativní dopady povinného zahájení účtování u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů nemohla naplnit žádnou z funkcí daně (funkce primární a funkce regulativní), nemohla být racionální ani proporcionální, a proto jí nelze považovat za ústavně konformní.

Žalobce v této souvislosti poukázal též na legislativní vývoj ustanovení § 23 odst. 14 ZDP. Uvedl, že novelou ZDP provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., byla lhůta pro zohlednění negativních dopadů prakticky zdvojnásobena z pěti na devět let. Tento legislativní vývoj naznačuje, že zákonodárce neměl zájem zhoršovat negativní dopady plynoucí z povinného zahájení účtování, naopak měl zájem na zvýšení komfortu daňových subjektů. Zákonodárce přijal předmětný pozměňovací návrh na jednání rozpočtového výboru usnesením č. 442 z třicáté páté schůze konané dne 20.10.2004, a to aklamací rozpočtového výboru, na němž se účastnila náměstkyně ministra financí paní Legierská. Ze zápisu neplyne, že by vyslovila zřetelný nesouhlas či varování proti nevhodnosti takového pozměňovacího návrhu. Z jejího konkludentního vyjádření k pozměňovacího návrhu je tedy zřejmé, že ani exekutiva samotná necítila v tomto ohledu potřebu zabránit popsanému zmírnění.

Z výše uvedeného je podle žalobce zřejmé, že odstranění jednorázových daňových dopadů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů je prostým omylem zákonodárce, který vytvořil mezeru v právní úpravě, se kterou musí být naloženo ústavně konformním způsobem. Žalobci by proto měl být v souladu s jeho volbou přiznán příznivější režim úpravy základu daně postupem podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP.

Předmětem soudního přezkumu je právní otázka správnosti aplikace ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP oproti aplikaci podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 téhož zákona při dodatečném stanovení základu daně za zdaňovací období r. 2005.

Správnost aplikace ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP žalobce dovozuje z iracionality absence nástroje na odstranění negativních daňových dopadů způsobených tím, že začal povinně vést účetnictví v důsledku novely zákona o účetnictví.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Zdůraznil, že se daňový subjekt k 1.1. daného zdaňovacího období musí rozhodnout, jaký druh výdajů pro účely zjištění základu daně bude uplatňovat. Při změně uplatňování výdajů z procentních na skutečné dle účetnictví se základ daně upraví podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 ZDP v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Při změně uplatňování výdajů uskutečněných dle daňové evidence na skutečné v návaznosti na vedení účetnictví se základ daně upraví (příloha č. 3 a popřípadě § 23 odst. 14 ZDP) v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém ke změně došlo. Pokud daňový subjekt zjistil, že úpravu v návaznosti na provedenou změnu v uplatňování výdajů v řádném daňovém přiznání neprovedl, lze tak učinit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání v následujících zdaňovacích obdobích. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., v § 1 vymezuje případy, kdy

daňovému subjektu vzniká povinnost zahájit účetnictví. ZDP naproti tomu stanoví, kdy daňovému subjektu vzniká povinnost vést daňovou evidenci dle § 7b zákona. Činí tak v § 7 odst. 15, podle něhož poplatníci s příjmy dle § 7 odst. 1 a odst. 2 ZDP, kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje dle § 7 odst. 9 téhož zákona, postupují dle § 7b zákona. Pokud by tedy poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 ZDP, vedl daňovou evidenci, bylo by to v rozporu s § 7 odst. 15 téhož zákona. V případě uplatňování procentních výdajů dle § 7 odst. 9 ZDP vzniká pouze povinnost vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností podle § 7 odst. 10 téhož zákona.

V žalobě je namítáno, že ZDP neupravoval případy, kdy za uplynulé zdaňovací období byla vedena daňová evidence a současně pro účely zjištění základu daně byly uplatněny výdaje v procentní výši. Vzhledem k této mezeře v zákoně a k tomu, že žalobce tímto způsobem postupoval, má žalobce za to, že mu měl být přiznán příznivější režim úpravy základu daně podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP. Dle názoru žalovaného však ZDP takový postup v roce 2005 nepřipouštěl. Pokud byly žalobcem pro účely zjištění základu daně za tento rok uplatněny výdaje z dosažených příjmů postupem podle § 7 odst. 9 ZDP a v následujícím zdaňovacím období roku 2006 došlo ke změně v uplatňování výdajů pro účely zjištění základu daně podle § 24 ZDP v souvislosti se zahájením účtování, ZDP pro takovou změnu v uplatňování výdajů stanovil postup úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3. Případné vedení daňové evidence v roce 2005 bylo v rozporu s § 7 odst. 15 ZDP. Daňová evidence nesloužila pro účely zjištění základu daně a pro užití postupu dle přílohy č. 3 ZDP, popřípadě § 23 odst. 14 téhož zákona jí nebylo možno zohlednit. Žalobce v roce 2004 pro účely zjištění základu daně uplatňoval skutečné výdaje dle daňové evidence (§ 24 a § 7b ZDP), v roce 2005 uplatňoval procentní výdaje (§ 7 odst. 9 ZDP) a v roce 2006 opět uplatňoval výdaje skutečné (§ 24 ZDP) v souvislosti se zahájením vedení účetnictví. S podáním řádného daňového přiznání za rok 2005 podal dodatečné daňové přiznání za rok 2004, kde došlo k úpravě základu daně o pohledávky a závazky, a to v souvislosti s přechodem z uplatňování skutečných výdajů dle daňové evidence (2004) pro účely zjištění základu daně na uplatňování výdajů procentních (2005). Následně, s podáním řádného daňového přiznání za rok 2006, kde v příloze č. 1 vyznačil, že pro účely zjištění základu daně vychází ze skutečných výdajů a že vedl účetnictví, bylo podáno dodatečné daňové přiznání za rok 2005. Ve Zprávě o vytýkacím řízení se konstatuje, že zde byly provedeny úpravy na řádku 105 a řádku 106 o pohledávky a závazky podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2 ZDP. Dále se v této zprávě konstatuje, že dne 28.7.2007 bylo správci daně doručeno podání označené jako „Podklad pro rozhodnutí o doměření daně z příjmů za rok 2005“, v němž žalobce navrhoval, aby správce daně posoudil doručenou písemnost jako důkazní prostředek k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2005, který osvědčí doměření daně ve výši 0,- Kč, tj. aby dodatečné daňové přiznání bylo vyměřeno stejně jako řádné daňové přiznání, neboť daňový subjekt splňuje podmínky pro úpravu základu daně dle přílohy č. 3 ZDP a § 23 odst. 14 téhož zákona v roce 2006.

Správci daně v souvislosti s tímto dodatečným daňovým přiznáním za rok 2005 vznikly pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti. Jestliže v roce 2005 daňový subjekt pro účely zjištění základu daně uplatňoval výdaje v procentní výši a v roce 2006 výdaje skutečné v souvislosti se zahájením vedení účetnictví, ZDP stanovil upravit základ daně za rok 2005 podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 tohoto zákona. Proto správce daně zahájil vytýkací řízení a vyzval daňový subjekt, aby pochybnosti ohledně úpravy základu daně za rok 2005 odstranil. V rámci vytýkacího řízení žalobce podal druhé dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 s novými údaji na řádku 105 a řádku 106. V odpovědi na výzvu správce daně mimo jiné uvedl, že může postupovat dle přílohy č. 3 ZDP a § 23 odst. 14 téhož zákona, protože v roce 2005 vedl daňovou evidenci dle § 7b ZDP

a uplatňoval výdaje způsobem podle § 7 odst. 9 téhož zákona. Ze Zprávy o vytýkacím řízení rovněž vyplývá, že správce daně na základě výsledků provedeného šetření nepřisvědčil názoru daňového subjektu a stanovil dodatečný základ daně za rok 2005 podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 ZDP. Žalovaný pak v odvolacím řízení neshledal, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem. Pokud byla v roce 2005 v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti žalobcem vedena daňová evidence, nejednalo se dle žalovaného o případ přechodu z uplatňování skutečných výdajů pro účely zjištění základu daně dle daňové evidence na uplatňování skutečných výdajů v souvislosti se zahájením účtování. Vedení daňové evidence za rok 2005 bylo v rozporu s § 7 odst. 15 ZDP; tato nesloužila pro účely zjištění základu daně a pro užití postupu podle přílohy č. 3 ZDP, popřípadě ustanovení § 23 odst. 14 téhož zákona jí nebylo možno zohlednit.

Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

V podání ze dne 9.1.2014, označeném jako „doplnění žaloby“, žalobce tvrdil, že diskriminační nepřiznání zmírňujícího režimu nebylo úmyslem zákonodárce, ale jeho omylem. K tomu poukázal na test racionality v podobě posouzení rovnosti v jeho neakcesorické podobě.

Podáním ze dne 13.1.2014 žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) v obdobné věci ze dne 11.6.2013, č.j. 8 Afs 31/2012-53 s tím, že se žalovaný s právními názory NSS plně ztotožňuje a má za to, že by měly být použity i na tuto věc.

Při ústním jednání, které se konalo v nepřítomnosti zástupce žalovaného, žalobce setrval na svém stanovisku.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu, jenž tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy :

Podle § 23 odst. 1 ZDP, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 23 odst. 2 ZDP se pro zjištění základu daně vychází

a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti,

b) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 23 odst. 8 ZDP 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

a) u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace,

b) u poplatníků uvedených v § 2

1. pokud vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období; avšak nájemné včetně nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti a do ukončení pronájmu,

2. pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši,

3. v případech, kdy poplatník nevede účetnictví s výjimkou uvedenou v bodě 2, ani nevede daňovou evidenci, o cenu nespotřebovaných zásob, o výši pohledávek [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) nezahájí 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. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Podle § 23 odst. 14 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. Ukončí-li nebo přeruší-li poplatník činnost nebo ukončí-li vedení účetnictví před uplynutím doby zahrnování zásob a pohledávek do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které nezahrnul do základu daně.

Podle § 24 odst. 1 ZDP 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 zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 7 odst. 9 ZDP neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 12 ve výši

- a) 50 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) 30 % z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 8,
- c) 25 % z příjmů ze živnosti, z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. b) a c),
- d) 25 % z příjmů z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu uvedených v odstavci 2 písm. d).

Podle § 7 odst. 10 ZDP uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 9, jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které může poplatník uplatnit navíc v prokázané výši, avšak pouze do výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojištění podle zvláštního předpisu. Dále může navíc v prokázané výši uplatnit pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zvláštními předpisy. Poplatník, který uplatňuje výdaje podle odstavce 9, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Podle § 7 odst. 15 ZDP poplatníci s příjmy podle odstavců 1 a 2, kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje podle odstavce 9, postupují podle § 7b. Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.

Podle § 7b odst. 1 ZDP daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o

- a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) majetku a závazcích.

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 § 39 odst. 1 zákona o správě daní správce daně může uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně.

Podle § 39 odst. 2 zákona o správě daní povinnost vést záznamy ukládá správce daně rozhodnutím, proti kterému se nelze samostatně odvolat. Součástí rozhodnutí musí být přesné stanovení zaznamenávaných údajů a jejich členění a uspořádání, včetně návaznosti na doklady, z nichž je záznam veden.

Podle § 39 odst. 4 zákona o správě daní daňový subjekt, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů podle zvláštního předpisu, je povinen vždy vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat.

Podle § 39 odst. 5 zákona o správě daní je správce daně oprávněn přesvědčovat se již v průběhu zdaňovacího období o plnění záznamní povinnosti u daňového subjektu a ukládat mu rozhodnutím povinnosti k odstranění závad. Proti tomuto rozhodnutí není samostatné odvolání přípustné.

Podstatou sporu je posouzení zákonnosti postupu správce daně a žalovaného při dodatečném stanovení DPFO žalobci za zdaňovací období roku 2005 podle § 23 odst. 8 písm. b/ bodu 3 ZDP či zda byly splněny zákonem stanovené podmínky pro postup podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP. Aplikace tohoto ustanovení by totiž žalobci umožnila zahrnout hodnotu pohledávek, které evidoval v době zahájení vedení účetnictví (tj. k 1.1.2006), postupně po devět následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím, kdy zahájil vedení účetnictví.

Podle stanoviska soudu správní orgány obou stupňů nepochybily, neboť podmínky pro postup podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP ze strany žalobce nebyly splněny.

Soud předně poukazuje na právní závěry v rozsudku téhož senátu ze dne 19.1.2012, č.j. 9 Ca 131/2009-66 a v rozsudku NSS ze dne 11.6.2013, č.j. 8 Afs 31/2012-53, kterým byla kasační stížnost žalobce v této věci zamítnuta. V nich oba soudy dospěly k závěru, že poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů, který je podle ZDP povinen vést pouze evidenci podle § 7 poslední věty, nemůže při přechodu na účetnictví uplatnit režim § 23 odst. 14 citovaného zákona a musí postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3.

S ohledem na to, že se jedná o posouzení právní otázky, soud pro stručnost odkazuje na rozsáhlý spisový materiál, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalobu ve znění doplnění, jakož i písemné vyjádření žalovaného k podané žalobě, neboť podstata sporu je zřejmá.

Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce za zdaňovací období roku 2005 uplatňoval výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP. Od 1.1.2006, kdy se stal ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotkou, začal povinně vést účetnictví. Za zdaňovací období roku 2006 pak žalobce uplatňoval výdaje nikoliv procentem z příjmů, jako tomu bylo za předchozí zdaňovací období, ale výdaje skutečné podle § 24 ZDP.

Soud v obecné rovině přisvědčuje žalobci, že na začátku zdaňovacího období nemusí být daňový subjekt schopen posoudit, který ze způsobů stanovení daňového základu pro něho bude výhodnější a že jeho volba v tomto směru může být efektivnější až ke konci zdaňovacího období, kdy jsou mu již známy výsledky jeho podnikatelských aktivit. Žalobce tvrdí, že si na počátku zdaňovacího období (roku 2005) zvolil vedení daňové evidence podle § 7b ZDP, a že tak neučinil dobrovolně. S tímto tvrzením nelze souhlasit. Povinnost postupovat podle § 7b ZDP, to jest vést daňovou evidenci, ustanovení § 7 odst. 15 ZDP

ukládá výlučně poplatníkům s příjmy podle odstavců 1 a 2, *kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje podle odstavce 9*. Hodlal-li žalobce za dané zdaňovací období uplatňovat výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP, což nakonec také učinil, nic jej nenutilo k tomu, aby si na počátku zdaňovacího období zvolil vedení daňové evidence podle § 7b ZDP. V takovém případě postačovalo, aby podle § 7 odst. 10 ZDP vedl záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Ustanovení § 39 odst. 5 zákona o správě daní, jehož se žalobce v souvislosti s tvrzením o povinném vedení daňové evidence dovolává, se týká především plnění záznamní povinnosti, kterou správce daně podle § 39 odst. 1 a 2 zákona o správě daní uložil daňovému subjektu samostatným rozhodnutím. K ničemu takovému v souzené věci nedošlo. Evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, které jsou podle § 39 odst. 4 zákona o správě daní povinny vést daňové subjekty uplatňující výdaje procentem z příjmů podle zvláštního předpisu, pak nelze ztotožňovat s daňovou evidencí podle § 7b ZDP, neboť tu jsou podle § 7 odst. 15 ZDP naopak povinny vést poplatníci daně z příjmů, kteří výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP neuplatňují.

Soud v souzené věci považuje za rozhodující to, že žalobce si pro zdaňovací období roku 2005 zvolil uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP. Tato skutečnost měla za následek, že žalobcem dobrovolně vedená daňová evidence nemohla sloužit k účelu stanovenému zákonem, neboť nezajišťovala zjištění žalobcova základu daně z příjmů ve smyslu § 7b odst. 1 ZDP. V důsledku volby procentního uplatnění výdajů za rok 2005 dosavadní vedení daňové evidence žalobcem pozbylo zákonného podkladu a smyslu a stalo se nadbytečným. Při stanovení základu daně pak bylo nutno vycházet nikoliv z daňové evidence, ale ze záznamů o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, které byl žalobce pro tento případ povinen vést podle § 7 odst. 10 ZDP, jakož i z evidence příjmů a evidence hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, jejichž vedení žalobci jakožto daňovému subjektu, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů, ukládalo ustanovení § 39 odst. 4 zákona o správě daní. Žalobcem vedená daňová evidence se vzhledem ke zvolenému způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů stala evidencí vedenou toliko dobrovolně a nad rámec zákona (§ 7 odst. 15 ZDP).

Volba mezi uplatněním skutečných výdajů podle § 24 ZDP a uplatněním výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP byla věcí svobodného rozhodnutí žalobce. Z díkce ustanovení § 7 odst. 15 ZDP, jež ukládá povinnost vést daňovou evidenci pouze těm daňovým subjektům, které neuplatňují výdaje podle § 7 odst. 9, však žalobci muselo být zřejmé, že při uplatnění výdajů procentem z příjmů pozbude dosavadní vedení daňové evidence zákonného podkladu a při stanovení základu daně za rozhodné zdaňovací období roku 2005, ani při zahájení účtování na počátku následujícího roku nebude možné k této evidenci jakkoliv přihlížet.

Rozhodnutí NSS ze dne 26.9.2006 čj. 2 Afs 151/2004 – 60 neřeší srovnatelnou právní situaci, jak tvrdí žalobce, ale zabývá se právně zcela odlišnou otázkou trvání zákonem stanovené povinnosti vést účetnictví v případě, že daňový subjekt uplatní výdaje procentní částkou. V nyní projednávané věci se však nejedná o povinnost vést účetnictví, ale o opodstatněnost vedení daňové evidence v závislosti na daňovém subjektem zvoleném způsobu uplatňování výdajů. Nelze pochybovat o tom, že daňovým subjektem zvolený způsob uplatnění výdajů procentní částkou nemůže mít vliv na jeho povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví, kterou mu ukládá zákon o účetnictví. Naproti tomu opodstatněnost daňové evidence, tedy to, zda má vedení daňové evidence oporu v zákoně a zda slouží k zákonem stanovenému účelu, je úzce závislá na tom, jaký způsob uplatňování výdajů daňový subjekt zvolí, což zřetelně ukazuje právě případ žalobce.

Jestliže daňová evidence za rok 2005 pozbyla vzhledem ke způsobu uplatňování výdajů, který žalobce zvolil, svého zákonného podkladu a smyslu a stala se v důsledku této skutečnosti zcela nadbytečnou, neboť nemohla sloužit ke zjištění žalobcova základu daně z příjmů (i žalobce v podané žalobě připouští, že se daňová evidence stala pro stanovení základu daně nerozhodnou), není k ní možné jakkoliv přihlížet při posuzování splnění podmínek stanovených zákonem pro aplikaci § 23 odst. 14 ZDP. Hypotéza tohoto ustanovení dopadá výlučně na případy, kdy poplatník s příjmy podle § 7 přechází z daňové evidence na vedení účetnictví („při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví....“). *Přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví je třeba rozumět přechod z daňové evidence mající oporu v zákoně a sloužící svému účelu (stanovení základu daně u konkrétního daňového subjektu), nikoliv přechod z daňové evidence, kterou daňový subjekt vedl toliko z opatrnosti a kterou ve výsledku ani nepoužil k účelu, k němuž má tato evidence sloužit, tj. ke stanovení základu daně. Z výše uvedeného vyplývá, že u žalobce se dne 1.1.2006 o žádný přechod z daňové evidence na vedení účetnictví nejednalo, a aplikace ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP proto v jeho případě nepřicházela v úvahu.*

Lze tak plně přisvědčit argumentaci žalovaného obsažené v závěru jeho vyjádření k žalobě, podle níž pokud byla (žalobcem) v roce 2005 v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti daňová evidence vedena, nejednalo se o případ přechodu z uplatňování skutečných výdajů pro účely zjištění základu daně *dle daňové evidence* na uplatňování skutečných výdajů v souvislosti se zahájením účtování. Daňová evidence nesloužila pro účely zjištění základu daně a pro užití postupu podle přílohy č. 3 ZDP, popř. ustanovení § 23 odst. 14 téhož zákona jí nebylo možné zohlednit. Tento závěr není nikterak zjednodušující, neboť plně respektuje zásadní hledisko pro možnost aplikace ustanovení § 23 odst. 14 ZDP, kterým je splnění podmínky *přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví*.

Důvody, které zákonodárce vedly k tomu, že v ustanovení § 23 odst. 8 ZDP nepřiznal daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek, které evidovali v době zahájení vedení účetnictví, do základu daně postupně během několika následujících zdaňovacích období, soudu nepřísluší posuzovat. Tuto jednoznačnou právní úpravu musí žalobce respektovat bez ohledu na subjektivní přesvědčení o její iracionalitě či nedostatku proporcionality, stejně jako jí musí respektovat správní orgán a také soud, který je při svém rozhodování vázán zákonem (čl. 95 odst. 1 Ústavy). Soudu nepřísluší, aby do úpravy obsažené v ustanovení § 23 odst. 8 ZDP svým výkladem vkládal zcela jinou úpravu obsahující výhody pro daňový subjekt, která v daném ustanovení obsažena není, ale je vtělena v jiném ustanovení zákona (§ 23 odst. 14 ZDP), dopadajícím na jiné případy. Takový výklad, jdoucí zřetelně nad rámec zákona, kterým by soud nepřípustným způsobem zasahoval do výlučné pravomoci zákonodárce stanovit zákonem konkrétní práva a povinnosti daňových subjektů, by v žádném případě nebylo možné označit za ústavně konformní. Tím soud odpovídá i na námitku žalobce, uplatněnou v podání ze dne 9.1.2014 „doplnění žaloby“, v níž žalobce tvrdí, že diskriminační nepřiznání zmírňujícího režimu nebylo úmyslem zákonodárce, ale jeho omylem. To, že ustanovení § 23 odst. 8 ZDP nepřiznává daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek, které evidovali v době zahájení vedení účetnictví, do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví, dle názoru soudu není nijak v rozporu se základními pravidly fungování státní moci, mezi něž patří i zásada proporcionality a zásada zákazu zneužití práva. Přesvědčení žalobce o tom, že u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů nepředstavuje absence této možnosti racionální důsledek jejich volby, je pouze jeho subjektivním názorem, se kterým soud nesouhlasí. Jak již bylo soudem konstatováno výše, volba způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP byla svobodným rozhodnutím žalobce, který v takovém případě musel počítat s tím, že k jím vedené daňové evidenci za rok 2005 nebude možné přihlížet při stanovení základu daně za

toto zdaňovací období, ani při zahájení účtování na počátku následujícího roku. Nemožnost postupu podle § 23 odst. 14 ZDP a naopak nutnost aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b/ bodu 3 ZDP, které daňovým subjektům nepřiznává výše zmíněnou možnost postupného zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně, tedy byla důsledkem žalobcovy volby způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů, se kterým měl žalobce při znalosti právní úpravy počítat.

Vzhledem k nenaplnění hypotézy ustanovení § 23 odst. 14 ZDP (u žalobce nedošlo ke dni 1.1.2006 k přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví) nemohla žalobci za zdaňovací období roku 2006 vzniknout povinnost upravit základ daně podle tohoto ustanovení, jak žalobce mylně dovozuje v bodě II. žaloby. Protože aplikace ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 ZDP nepřicházela u žalobce z výše popsaných důvodů v úvahu, bylo při dodatečném stanovení jeho daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005 možné postupovat výlučně podle § 23 odst. 8 písm. b/ bodu 3 ZDP. Z tohoto důvodu je pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí irelevantní žalobcovo obsáhlé srovnání smyslu a účelu právní úpravy obsažené v § 23 odst. 8 a § 23 odst. 14 ZDP, a jako nedůvodný je třeba odmítnout i jeho požadavek na právo volby toho, které z těchto dvou ustanovení se má v jeho případě užít.

Žalobci lze přisvědčit pouze v tom, že ustanovení § 23 odst. 14 ZDP je ve srovnání s ustanovením § 23 odst. 8 ZDP novější a svým rozsahem omezenější právní normou. To však nic nemění na tom, že podmínky pro aplikaci této právní normy nebyly v případě žalobce splněny. Bezpředmětný je proto i poukaz žalobce na legislativní vývoj daného ustanovení, spočívající v prodloužení lhůty pro zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně.

Soud neshledal žalobu důvodnou a proto jí podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku 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. 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 29. ledna 2014

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.