



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **Ing. P. H.**, zastoupeného Ing. A. J., daňovou poradkyní se sídlem v Z. Ž. 16, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 27.4.2011 č.j. 9353/10-1101-803095, ve věci zastavení daňového řízení,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **je p o v i n e n** zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení částku 2.213,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 27.4.2011 č.j. 9353/10-1101-803095, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Zábřehu ze dne 4.10.2010 č.j. 53472/10/

400920805753, jímž bylo zastaveno daňové řízení ve věci dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009.

V žalobě žalobce uvedl, že věc byla žalovaným nesprávně posouzena, když došlo k nesprávné aplikaci ust. § 38p odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Řádné přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 bylo zpracováno a předloženo zmocněným zástupcem žalobce ke dni 30.6.2010 a zároveň byly připojeny důkazní prostředky pro uplatnění nároku na snížení základu daně podle § 15 odst. 1 ZDP. Důkazní prostředky k nároku na odpočet darů v částce 3.000,- Kč od základu daně za rok 2009 byly žalobcem náležitě doloženy v souladu s ust. § 40 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). Žalobcem však bylo opomenuto uvedení odpočtu v ř. 46 řádného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009. Správce daně si vyžádal originály důkazních prostředků, které však měl k dispozici pouze zmocněný zástupce žalobce, který byl na delší pracovní cestě v zahraničí. Správce daně vyměřil daňovou povinnost žalobce bez přihlédnutí k položkám snižujícím základ daně, i když podle názoru žalobce mohl k těmto přihlédnout, jelikož byly doloženy důkazními prostředky pro jejich uplatnění. Žalobce má za to, že i kopie listin mohou být relevantním důkazním prostředkem, neboť ust. § 40 odst. 2 ZSDP nestanoví nutnost předložit originály jakýchkoliv dokumentů. V této souvislosti žalobce zmiňuje z napadeného rozhodnutí žalovaného, že kopie výpisu z účtu, která byla připojena k daňovému přiznání, byla hodnocena jako irelevantní, aniž by byly uvedeny důvody tohoto vyhodnocení. Po návratu zmocněného zástupce žalobce z pracovní cesty bylo podáno dodatečné přiznání k dani z příjmů za rok 2009, ve kterém žalobce položky snižující základ daně podle § 15 odst. 1 ZDP uvedl a doložil. Dodatečné přiznání žalobce nebylo však správcem daně vzato v úvahu a řízení o něm bylo s odvoláním na ust. § 38p ZDP zastaveno. Podle žalobce správce daně nepostupoval v souladu s ust. § 2 odst. 1 ZSDP, neboť z řádného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 a z předložených důkazních prostředků vyplývalo zřejmé administrativní pochybení žalobce spočívající v opomenutí odčitatelných položek v ř. 46 jeho daňového přiznání. Správce daně mohl a měl zahájit v souladu s ust. § 43 ZDP vytýkácí řízení, ve kterém by na nesrovnalosti žalobce upozornil, formuloval svoje požadavky a poskytl přiměřenou lhůtu k nápravě. Správce daně měl navíc zákonnou možnost stanovit daň v souladu s ust. § 46 odst. 2 ZSDP odchylně od daně, kterou daňový subjekt v řádném přiznání uvedl, přičemž stanovení daně odchylně nepředstavuje pouze stanovení daně ve vyšší hodnotě. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že dodatečné přiznání s uplatněním vyšších částek odčitatelných položek lze učinit pouze, když rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky a základem daně, z něhož byla již pravomocně daň vyměřena, činí alespoň 100,- Kč. Žalobce se domnívá, že žalovaný se nevypořádal s ust. § 38p ZDP v celém obsahu a souvislostech. Podle žalobce toto ustanovení lze aplikovat pouze na případy, kdy byl základ daně v řádném přiznání k dani z příjmů snížen o nějaké položky dle § 15 odst. 1 ZDP nebo odčitatelné položky podle § 34 ZDP. Jelikož v řádném přiznání k dani z příjmů základ daně žalobce nebyl o jakékoliv položky snižující základ daně nebo od odčitatelné položky snížen, předmětné položky mohly být v dodatečném přiznání k dani z příjmů využity a toto dodatečné přiznání mělo být správcem daně akceptováno. Žalobce dne 11.3.2010 udělil plnou moc daňovému poradci ke zpracování a předložení přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, která nebyla věcně ani časově omezena, přičemž žalovaný z blíže

nespecifikovaných důvodů posoudil tuto plnou moc jako časově omezenou, s tím, že byla naplněna podáním řádného daňového přiznání. Žalobce s tímto názorem nesouhlasí, neboť udělil daňovému poradci plnou moc ke zpracování a podání přiznání daně z příjmů za rok 2009, přičemž pojem přiznání daně z příjmů podle žalobce zahrnuje i přiznání opravné a dodatečné.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že dle ust. § 38p ZDP vyšší částku odčitatelných položek podle ust. § 34 ZDP a položek snižujících základ daně podle ust. § 15 odst. 1 ZDP lze uplatnit pouze v případě, kdy poplatník v dodatečném daňovém přiznání zvyšuje základ daně. V žalobcově případě nedošlo ke zvýšení základu daně a nebyla tak splněna podmínka uvedená v ust. § 38p ZDP. Dále žalovaný uvedl, že správce daně při vyměřování neměl žádné pochybnosti o důkazních prostředcích či předloženém daňovém přiznání a tudíž neexistoval důvod postupu podle § 43 ZSDP či ust. § 43 odst. 2 ZSDP, jak se domnívá žalobce. K charakteru předložené plné moci zmocněnce žalobce v daňovém řízení žalovaný uvedl, že plná moc ze dne 11.3.2010 nebyla nijak výjimečně specifikována či upřesněna a byla považována za naplněnou okamžikem podání řádného daňového přiznání. Úkon, k němuž byla plná moc směřována, byl zcela naplněn podáním řádného daňového přiznání. Pokud by byla plná moc definována tak, že jakákoliv další podání učiněná v souvislosti s podaným daňovým přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 bude vyřizovat zmocněná daňová poradkyně, správce daně by podle toho postupoval a dodatečné daňové přiznání by bylo považováno za podané bez vady. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že plná moc není časově omezena a lze tak v podstatě kdykoliv podat jakékoliv daňové přiznání za žalobce. Uvedená vada dodatečného daňového přiznání byla navíc žalobcem odstraněna dne 22.9.2010 bez připomínek. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správci daně byla dne 31.3.2010 předložena plná moc udělená žalobcem Ing. A. J., daňové poradkyni ke zpracování a předložení přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009. Dne 30.6.2010 bylo správci daně doručeno žalobcovo řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, v němž zůstal nevyplněn ř. 46, v němž se vykazují nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem, a to podle § 15 odst. 1 ZDP. Dne 20.8.2010 bylo podáno dodatečné daňové přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, které se od předchozího liší právě vyplněním ř. 46, v němž je uvedena částka 3.000,- Kč. Dodatečné daňové přiznání je doplněno výpisem z účtu u ČSOB, v němž je mj. uveden příkaz k úhradě částky 1.000,- Kč na účet „Bariéry“ a dále příkaz k úhradě 2.000,- Kč společnosti Člověk v tísni, o.p., a to na účel povodně. Výzvou ze dne 13.9.2010 vyzval správce daně žalobce k odstranění vady dodatečného daňového přiznání, které není opatřeno podpisem oprávněné osoby. Rozhodnutím správce daně ze dne 4.10.2010 č.j. 43472/10/400920805753 bylo zastaveno daňové řízení ve věci podání dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 s odkazem na ust. § 38p odst. 2 ZDP. Proti tomuto rozhodnutí a současně proti výzvě k odstranění vad podání ze dne

13.9.2010 podal žalobce odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 38p odst. 2 ZDP vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob na vyšší daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně plně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 korun.

Podle ust. § 41 odst. 1 věty první ZSDP zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení.

Problematikou ust. § 38p ZDP se krajský soud již v minulosti zabýval, a to např. v rozsudku ze dne 22.4.2011 č.j. 22Af 15/2010-28, v němž dospěl k závěru, že nepodal-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, ale naopak na daňovou povinnost nižší, bylo dodatečné daňové přiznání podáno v rozporu s ust. § 38p odst. 1 ZDP, neboť toto ustanovení je v tomto ohledu ve vztahu speciality k ust. § 41 odst. 1 a odst. 4 ZSDP vymezujícím v obecné rovině právo (nikoliv povinnost) podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Ust. § 41 odst. 1 ZSDP právo podat daňové přiznání na daň nižší výslovně podmiňuje skutečností, že tento nebo jiný daňový zákon v tomto ohledu nestanoví jinak. Krajský soud dále vyslovil, že správce daně měl řízení o takovém dodatečném daňovém přiznání pro jeho nepřípustnost zastavit v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP a nikoliv rozhodovat ve věci samé. Posuzovaná věc je s citovaným rozsudkem skutkově podobná a právně zcela totožná. Krajský soud považuje pro posouzení právní otázky aplikace ust. § 38p ZDP za rozhodující rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 16.10.2008 č.j. 5 Afs 27/2008-67, podle kterého dle § 34 odst. 1 ZDP od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Dle tohoto ustanovení si tedy daňový poplatník může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž je na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících 7 (v současném znění zákona 5) let tak učiní. Pokud daňová ztráta nebyla v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zcela nebo zčásti uplatněna, zákon umožňuje uplatnit tuto odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Jak však vyplývá z ust. § 38p ZDP, zákon omezoval tuto možnost pouze na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost (současné znění připouští i dodatečné daňové přiznání na daň shodnou s poslední známou daňovou povinností). Zda jde o dodatečné daňové přiznání na vyšší nebo nižší daňovou povinnost, se dle § 41 odst. 1 ZSDP posuzuje podle poslední známé daňové povinnosti, kterou je částka daně ve výši naposled pravomocně stanovené správcem daně, ať už konkludentně (§ 46 odst. 5 ZSDP),

platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30.11. 2006, č.j. 7 Afs 171/2005-43, byť se vztahuje k jinému (staršímu) znění § 38p zákona o daních z příjmů. Ačkoliv se citovaný judikát NSS vztahuje k aplikaci ust. § 34 odst. 1 ZDP (a nikoliv k § 15 odst. 1 ZDP), s ohledem na znění § 38p odst. 2 ZDP jej lze jednoznačně vztáhnout také na posuzovanou věc. Nutno podotknout, že v mezidobí od vydání rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.4.2011 nedošlo v judikatuře správních soudů k této právní otázce k žádným změnám. Proto také krajský soud konzistentně s právním názorem vysloveným citovanými judikáty na těchto závěrech setrval, když neshledal žádné právní ani skutkové důvody, pro které by se od nich měl odchýlit. Dodatečné daňové přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 bylo tedy podáno v rozporu s ust. § 38p odst. 2 ZDP, který je v tomto ohledu ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a odst. 4 ZSDP. Správce daně proto (stejně jako následně žalovaný) postupoval správně, když daňové řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP zastavil.

Na shora uvedeném názoru krajského soudu nemůže nic změnit ani námitka žalobce, že ust. § 38p odst. 2 ZDP je možno aplikovat pouze v případě, kdy byl základ daně žalobce již o nějaké položky dle § 15 odst. 1 ZDP (případně odčitatelné položky dle § 34) v rámci řádného daňového přiznání snížen. Krajský soud se s tímto výkladem ust. § 38p odst. 2 ZDP neztotožňuje, neboť je toho názoru, že označení vyšší částky položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 ZDP (event. vyšší částky odčitatelných položek podle § 34) je nutno chápat ve smyslu „vyšší než 0“, resp. „vyšší než žádné“. Označení „vyšší částky“ použité v § 38p odst. 2 ZDP je proto nutno vnímat ve smyslu zcela obecném a obsah tohoto pojmu je naplněn jakýmkoliv zvýšením oproti řádnému daňovému přiznání.

Pokud jde o žalobní námitku, že správce daně měl postupovat podle § 43 ZSDP, považuje ji krajský soud za zcela nepřipadnou, neboť se obsahově váže k řízení vyměřovacímu a nikoliv k rozhodnutí o zastavení řízení. Pro úplnost však soud považuje za vhodné podotknout v obecné rovině, že správce daně je vázán obsahem daňového přiznání a nikoliv obsahem jeho příloh. Obsah daňového přiznání je pak plně v dispozici daňového subjektu a správce daně není oprávněn projev jeho vůle nijak doplňovat či interpretovat nad rámec obsahu.

Žalobní námitkou směřující k posouzení obsahu plné moci daňové poradkyně předložené správci daně se krajský soud s ohledem na právní argumentaci vztahující se k § 38p odst. 2 ZDP již nezabýval, neboť to považoval za nadbytečné.

Na základě shora uvedeného krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému vznikly mimo jeho běžnou úřední činnost náklady v souvislosti s jednáním u krajského soudu spočívající v cestovním osobním automobilem z Brna do Ostravy a zpět v celkové výši 2.117,- Kč, parkovném za 1 h ve výši 30,- Kč a minimální sazbou stravného 66,- Kč, tj. celkem 2.213,- Kč. Soud proto uložil žalobci zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení tuto částku. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí,

stanovil soud žalobci k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 15. května 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu