

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Marie Turkové, v právní věci žalobce: **Ing. P. S.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 9. 5. 2005, č. j. FŘ-1200/11/05, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, č. j. 8 Ca 232/2005 - 27,

t a k t o :

- I. Daňový subjekt, kterému vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 d. ř., je oprávněn v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit způsob uplatnění výdajů (tj. zda uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu či uplatní výdaje paušální).
- II. Věc **se vrací** k dalšímu projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal dne 23. 1. 2003 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2002. V tomto přiznání uplatnil mezi výdaji prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmu také částku investovanou do nákupu cenných papírů. Následně však zjistil, že nákup cenných papírů nelze považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmu ve smyslu § 24 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě tohoto zjištění podal dne 30. 7. 2004 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob na daň vyšší, ve kterém byly neoprávněně uplatněné výdaje na nákup cenných papírů z výdajů vyloučeny. Vzhledem k tomu, že po vyloučení této částky zůstaly k uplatnění prakticky pouze výdaje na pojistné na sociální a zdravotní pojištění, žalobce v dodatečném daňovém přiznání uplatnil ve smyslu § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů paušální výdaje ve výši 25 % z příjmů.

Správce daně, Finanční úřad pro Prahu 5, vydal dne 14. 10. 2004 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Daň však vyměřil odchylně od daně přiznané; dosažené příjmy ponechal v původně přiznané výši, výdaje

však stanovil tak, že původně přiznané výdaje v řádném daňovém přiznání pouze snížil o nesprávně uplatněné výdaje na nákup cenných papírů. S odkazem na bod 3 pokynu MF ČR D-190 uvedl, že pokud poplatník v řádném daňovém přiznání uplatnil daňové výdaje v prokázané výši podle § 24 zákona o daních z příjmů, nemůže v dodatečném daňovém přiznání uplatnit výdaje v procentní výši.

Odvolání žalobce proti dodatečnému daňovému výměru žalovaný dne 9. 5. 2005 zamítl.

Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 25. 8. 2006 žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů poskytuje daňovým subjektům možnost volit z více forem uplatnění výdajů a tím realizovat určitou daňovou výhodu. Účelem ustanovení však není nahrazovat uplatňování jednoho druhu výdajů druhým v důsledku dodatečných zjištění v pozdějších zdaňovacích obdobích. Pokud žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, nemohl v dodatečném přiznání vztahujícím se k témuž zdaňovacímu období uplatnit kvalitativně jiný druh výdajů.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce kasační stížnost. Namítl především, že rozhodnutí o způsobu uplatňování výdajů není poplatník povinen učinit na počátku zdaňovacího období. Jednou zvolený způsob může naopak i později změnit. Důvodem, pro nějž žalobce podal dodatečné daňové přiznání, nebyla snaha o dodatečné využití fakultativních nároků či realizace daňové výhody formou změny způsobu uplatňování výdajů, nýbrž odstranění pochybení, které bylo v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Nápravou tohoto pochybení ale došlo k tomu, že ve výdajích zůstaly pouze platby pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a platby pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Proto byly v dodatečném daňovém přiznání uplatněny výdaje ve formě paušální procentní částky. Uplatňování výdajů je zákonným právem daňového subjektu a nelze je srovnávat s uplatňováním fakultativních nároků. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů říká pouze tolik, že daňový subjekt může uplatnit paušální výdaje v případě, že neuplatní skutečné výdaje. Neřeší však způsob uplatnění výdajů v řádném či dodatečném daňovém přiznání, natožpak aby zakazovalo změnu způsobu uplatňování výdajů. Žalobce souhlasí s tím, že pouhá změna způsobu uplatňování výdajů není důvodem pro podání dodatečného přiznání a nelze takto docílit daňové výhody. Pokud však vznikne povinnost podat dodatečné přiznání z důvodu nápravy pochybení, není jakýkoliv důvod, proč by daňový subjekt nemohl uplatnit paušální výdaje bez ohledu na dříve uplatněné skutečné výdaje v případě, že skutečné výdaje jsou po nápravě pochybení nižší než výdaje paušální.

První senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, že ačkoli se jak řádné, tak dodatečné daňové přiznání vztahují k témuž zdaňovacímu období, není nutné, aby v obou z nich byl použit stejný způsob uplatnění výdajů. Podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů platí, že poplatník může uplatnit paušální výdaje, pokud neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z toho je zřejmé, že tyto dva způsoby nelze uplatňovat souběžně v jediném zdaňovacím období. Nic však nebrání tomu, aby daňový subjekt, který v řádném daňovém přiznání zvolil jeden způsob, jej v dodatečném daňovém přiznání

nemohl nahradit způsobem druhým, pokud dodatečné přiznání bylo podáno z důvodu nápravy pochybení v řádném přiznání.

Rozhodující první senát při předběžné poradě zjistil, že tento právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným 7. senátem v rozsudku ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 - 46, č. 1413/2007 Sb. NSS. Podle tohoto právního názoru má poplatník právo zvolit si způsob uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zvolí-li si však jednu z přípustných možností, nelze ji již pro stejné zdaňovací období měnit.

Otázka předložená k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. tedy zní, zda § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002) umožňuje, aby daňový subjekt, který v řádném daňovém přiznání zvolil jeden způsob uplatnění výdajů, jej v dodatečném daňovém přiznání nahradil způsobem druhým.

Při posouzení sporné právní otázky vyšel rozšířený senát v první řadě z několika základních principů, vlastních daňovému řízení, respektive celému právnímu řádu.

Za první, základní rysem vybírání daní a poplatků je skutečnost, že daň je vybírána korektně s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období, nikoliv v maximální možné výši. V platném daňovém právu nalézá tento princip svůj odraz v ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který spatřuje cíl daňového řízení ve vybrání daně tak, aby *nebyly zkráceny* daňové příjmy, nikoliv tak, aby *bylo dosaženo nejvyššího možného* daňového příjmu.

Za druhé, celý právní řád, včetně práva daňového, je ovládán ústavním principem obecné svobody jednání jednotlivce; každý může činit vše, co není zákonem zakázáno (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Výchozí svoboda jednání jednotlivce nalézá svých hranic nejenom v zákonem stanovených případech, ale také, jako dovodil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud, v krajních případech zneužití práva (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS; usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III.ÚS 374/06, <http://nalus.usoud.cz>).

O podobnou situaci se však v posuzovaném případě nejedná. Daňový subjekt nepodává dodatečné přiznání proto, že by se domáhal pouze změny způsobu uplatňování výdajů a tím chtěl optimalizovat daňovou povinnost, ale proto, že mu to ukládá § 41 odst. 1 daňového řádu. Při podání řádného daňového přiznání by daňový subjekt měl svobodu volby, jakým způsobem uplatní výdaje – zda ve formě zúčtovaných skutečných výdajů, či ve formě paušální. Tato volba bude přirozeně vedena snahou o optimalizaci daňové povinnosti. Daňový subjekt při ní zvažuje, jak hospodařit a účtovat o svém majetku, aby v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem dosáhl nízkého daňového základu.

Při dodatečném daňovém přiznání však bývají okolnosti (především výše základu daně), které byly určující při předchozí volbě, odlišné. Při mlčení zákona a za výše uvedených východisek není důvodu odepřít daňovému subjektu možnost nové volby,

ve které může zohlednit změněné skutečnosti. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů vyžaduje pouze, aby poplatník uplatnil buď jeden, anebo druhý způsob uplatnění výdajů, nemůže však kombinovat oba v jednom daňovém přiznání.

Odepření možnosti nové volby způsobu uplatnění výdajů by se konečně přičilo požadavku na rozumný výklad daňového řádu, který by měl daňové subjekty vést k jeho dodržování a nikoliv naopak. Zákon o daních z příjmů svěruje v případě podání řádného daňového přiznání daňovému subjektu s ohledem na způsob uplatnění výdajů volbu. Zároveň však mlčí s ohledem na možnost uplatnit stejnou volbu v případě dodatečného daňového přiznání. Pokud by byl zvolen výklad, který by tuto volbu při podání dodatečného daňového přiznání znemožňoval, pak by byl daňový subjekt podávaje dodatečné daňové přiznání znevýhodněn hned dvakrát; nejenom že dojde ke zvýšení jeho daňové povinnosti v případě povinného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší (§ 41 odst. 1 daňového řádu), daňovému subjektu by byla navíc odepřena volba, kterou daňový systém při řádném daňovém přiznání běžně poskytuje. Podobný výklad daňového řádu by pouze odrazil racionálně uvažující daňové subjekty od napravování pochybení, kterých se dopustili v řádném daňovém přiznání. Tento výsledek není žádoucí; rozumný výklad právního předpisu by měl respektovat ekonomickou realitu a zohlednit jednání racionálně uvažujícího subjektu, nikoliv vytvářet umělé rozpory mezi právním předpisem a ekonomickou realitou.

Na okraj rozhodnutí lze uvést, že korektnost výkladu zde zvoleného byla nepřímo potvrzena novelou předmětného ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů prostřednictvím zákona č. 545/2005 Sb. Ten s účinností od 1. 1. 2006 přidal na konec ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů větu „*Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit*“. S ohledem na systematické zařazení této vědy na konci § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů je patrné, že zákon napříště zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné. Možnost druhého typu změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání, zůstává nadále možné.

Skutečnost, že zákonodárce považoval za nutné stanovit, že jeden ze způsobů změny uplatňování výdajů není napříště možný, lze nicméně vnímat také jako potvrzení, že předtím byla tato možnost akceptována. Z jakého jiného důvodu by racionálně uvažující zákonodárce považoval za nutné zakázat něco, co již není možné podle platné právní úpravy možné? Navíc, byť to není s ohledem na časovou působnost výše citované novely zákona o dani z příjmu pro projednáváný případ rozhodné, možnost změny v tomto usnesení konstatované, tedy následná změna skutečných výdajů na paušální, zůstává i po účinnosti novely nadále možná.

Z výše uvedeného rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dovozuje, že daňový subjekt, kterému vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 daňového řádu, je oprávněn v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit způsob uplatnění výdajů (tj. zda uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu či uplatní výdaje paušální).

Věc se vrací prvnímu senátu Nejvyššího správního soudu, který ve věci sp. zn. 1 Afs 123/2006 rozhodne v souladu s právním názorem vysloveným v tomto usnesení.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. února 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu