



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové, JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. H.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 15 Ca 227/2006 – 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 15 Ca 227/2006 – 23, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 8. 2006, č. j. 13254/06-1100, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 11. 11. 2005, č. j. 153688/05/210911/5353, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že předmětem posouzení v dané věci bylo, zda byl stěžovatel oprávněn podat dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 a použít v něm jiný způsob uplatnění výdajů, než který zvolil v řádném daňovém přiznání na tutéž daňovou povinnost. V této souvislosti krajský soud poukázal na právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 - 59, podle něhož je daňový subjekt oprávněn v dodatečném daňovém přiznání zvolit jiný způsob uplatnění výdajů pouze v případě, kdy mu podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší. Daňový subjekt nemůže dodatečné daňové přiznání podávat proto, aby se domáhal pouze změny způsobu

uplatňování výdajů, a tím i optimalizace své daňové povinnosti, neboť v takovém případě by se jednalo o zneužití práva. Stěžovateli v daném případě podle názoru krajského soudu povinnost podat dodatečné daňové přiznání podle § 41 odst. 1 daňového řádu nevznikla. Stěžovatel sice ve zdaňovacím období roku 2004 uplatnil paušální výdaje, aniž upravil základ daně z příjmů za rok 2003 o výši pohledávek a závazků, jak mu ukládal § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon a daních z příjmů“), ale této své povinnosti se nemohl zbavit návratem k předchozímu způsobu uplatnění výdajů podle jejich skutečné výše za rok 2004. Negativní dopad přechodu na paušální výdaje ve vztahu k výši daně za předchozí zdaňovací období totiž nepředstavuje důvod pro podání dodatečného daňového přiznání za rok, v němž tato změna způsobu uplatnění výdajů nastala. Tím je totiž pouze zjištění, že při použití paušálních výdajů měla být daň uvedená v řádném daňovém přiznání vyšší nebo daňová ztráta nižší. Stěžovatel tedy podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 pouze proto, aby dosáhl návratu k původnímu způsobu uplatňování výdajů, a to zejména kvůli tomu, aby se vyhnul zvýšení daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období. Podáním předmětného dodatečného daňového přiznání tedy stěžovatel nemohl dosáhnout opětovné změny způsobu uplatnění výdajů pro zdaňovací období roku 2004.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda mu vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004. Nutnou podmínkou pro změnu uplatňování nákladů (přechod na paušál) je úprava základu daně za předcházející zdaňovací období. Pokud tato podmínka není splněna, má daňový subjekt povinnost a správce daně právo uplatnění nákladů ve výši paušálu neuznat. Pokud tedy stěžovatel zjistil, že tuto podmínku či povinnost nesplnil, měl dvě možnosti, buď ji dodatečně splnit nebo změnit to, co je jejím nesplněním podmíněno, tj. ten úkon, z něhož vyplynula. Tehdy platná právní úprava toto umožňovala, a proto stěžovatel své rozhodnutí změnil a správce daně byl povinen toto jeho rozhodnutí akceptovat. S těmito argumenty se krajský soud nijak nevyrovnal a pouze setrval na doslovném výkladu zákona o daních z příjmů, který použilo i finanční ředitelství. Krajský soud také nesprávně aplikoval na tento případ rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 - 59, neboť v uvedené věci šlo o otázku, za jakých podmínek bylo možné změnit způsob uplatnění výdajů, přičemž v případě stěžovatele jde o otázku, jaké právní důsledky mělo za tehdy platné právní úpravy nesplnění povinnosti upravit základ daně v předcházejícím zdaňovacím období. V citovaném rozhodnutí bylo předmětem posouzení jedno zdaňovací období a zde jde o dvě zdaňovací období. V obou případech daňový subjekt nesplnil přesně zákonnou povinnost, byl povinen toto napravit a měl možnost v mezích zákona učinit takovou nápravu, která byla pro něj výhodnější. Z rozhodnutí rozšířeného senátu vyplývá, že daňovému subjektu byla při dodatečném daňovém přiznání dána stejná možnost, jakou by měl, kdyby se omylu nedopustil. V obdobné situaci je však i stěžovatel, neboť pokud by se při zpracování řádného přiznání k dani z příjmů za rok 2004 nedopustil omylu v tom, že je třeba v předchozím období upravit základ daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, mohl se rozhodnout paušální výdaje neuplatnit. Krajský soud mu však nedal stejnou možnost. Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že v jeho případě jde o pouhou optimalizaci daně. Stěžovatel změnil způsob uplatnění výdajů za rok 2004, protože mu vznikla ze zákona povinnost napravit svůj omyl a on využil jednu

z možností, kterou mu tehdy platná právní úprava umožnila. Podle názoru stěžovatele bylo nutné interpretovat ust. § 7 odst. 9 a § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů tak, že daňový subjekt může volit mezi tím, zda upraví základ daně za předcházející daňové období nebo uplatní výdaje v prokázané výši a že tuto volbu může dodatečně změnit nejenom v tom smyslu, že dodatečně upraví základ daně za předcházející období, ale i tak, že dodatečně uplatní výdaje v prokázané výši. Z těchto důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu a současně se jím cítí být vázáno. Podle jeho názoru krajský soud posoudil právní otázku správně a úplně, závěry obsažené v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu aplikoval na projednávanou věc zcela důvodně, vypořádal se řádně se všemi námitkami stěžovatele a napadený rozsudek obsáhle odůvodnil. Finanční ředitelství také vyslovilo nesouhlas s argumentací stěžovatele, protože nemá oporu v zákonné úpravě, spisové dokumentaci ani judikatuře. Z uvedených důvodů navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel podal dne 1. 4. 2005 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, ve kterém uplatnil výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 písm. c) zákona o daních z příjmů. V předchozích zdaňovacích obdobích uplatňoval výdaje ve skutečné výši. Porovnáním údajů z daňových přiznání za rok 2003 a 2004 správce daně zjistil, že stěžovatel k 31. 12. 2003 neupravil základ daně o výši pohledávek a závazků podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a proto jej vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, kdy by byly provedeny požadované úpravy základu daně a daně. Stěžovatel dne 24. 8. 2005 současně s dodatečným daňovým přiznáním za rok 2003, kde tyto požadované úpravy provedeny nebyly, podal i dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, ve kterém k příjmům z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů nově uplatnil výdaje ve skutečné výši. Správce daně změnu způsobu uplatnění výdajů neakceptoval, ponechal stěžovateli jeho výdaje uplatněné procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 citovaného zákona z řádného daňového přiznání a dne 11. 11. 2005 vydal dodatečný platební výměr, proti kterému se stěžovatel odvolal.

Právní otázkou, zda je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob a v něm použít jiný způsob uplatnění výdajů, než který zvolil v řádném daňovém přiznání, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59. V tomto rozhodnutí uvedl, že daň musí být vybírána korektně s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období, nikoliv v maximální možné výši. Poukázal také na ústavní princip obecné svobody jednání jednotlivce, podle něž může každý činit vše, co není zákonem zakázáno, přičemž tento princip platí i v právu daňovém. Zdůraznil, že daňový subjekt nepodává dodatečné přiznání proto, aby se domohl změny způsobu uplatňování

výdajů, a tím optimalizoval svou daňovou povinnost, ale proto, že mu to ukládá ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Před podáním řádného daňového přiznání daňový subjekt zvažuje, jak 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. Mlčí-li zákon, není důvodu, s ohledem na výše uvedená východiska, není důvodu odepřít daňovému subjektu možnost nové volby, při které může přihlédnout ke změnám skutečností. 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. Odepřít daňovému subjektu možnost nové volby způsobu uplatnění výdajů by se přičilo také požadavku na rozumný výklad zákona o správě daní a poplatků, který by měl daňové subjekty vést k jeho dodržování, a nikoliv naopak. Zákon o daních z příjmů umožňuje daňovému subjektu zvolit způsob uplatnění výdajů v řádném daňovém přiznání, zároveň však mlčí k možnosti uplatnit stejnou volbu v dodatečném daňovém přiznání. Výklad, který by tuto volbu při podání dodatečného daňového přiznání znemožňoval, je nežádoucí, protože by odrazoval daňové subjekty od nápravy pochybení, kterých se dopustily v řádném daňovém přiznání. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že daňový subjekt, kterému vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je oprávněn v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit způsob uplatnění výdajů, tj. zda uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu či výdaje paušální.

Pokud krajský soud aplikoval uvedený právní názor rozšířeného senátu na případ stěžovatele, nelze mu v tomto směru nic vytknout, neboť v obou případech byla řešena otázka, zda daňový subjekt má možnost v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob použít jiný způsob uplatnění výdajů, než který použil v řádném daňovém přiznání.

Podáním dodatečného daňového přiznání lze opravit chybu v řádném daňovém přiznání, pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost měla být stanovena v jiné výši. Podle ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že zjistí-li, 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. V opačném případě, tzn. zjistí-li, že jeho daňová povinnost měla být nižší nebo že jeho daňová ztráta byla vyšší než původně uvedl, má možnost podat dodatečné daňové přiznání. Zákon tedy stanoví určité podmínky, kdy má daňový subjekt právo nebo naopak povinnost podat dodatečné daňové přiznání. V daném případě je nesporné, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 pouze proto, aby dosáhl návratu k původnímu způsobu uplatňování výdajů, což ostatně i sám potvrdil v kasační stížnosti. Nenastala tedy situace, kdy měl stěžovatel jako daňový subjekt podle citovaného ustanovení povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Důvodem pro jeho podání byla jeho snaha dosáhnout daňové optimalizace v souvislosti se změnou způsobu uplatnění výdajů. Podáním dodatečného daňového přiznání však nelze měnit způsob výpočtu daňového základu, který byl proveden v souladu se zákonem, z toho důvodu, že daňový subjekt následně zjistí, že by pro něj bylo výhodnější použít jiný způsob. Pokud tedy v daném případě krajský soud dospěl k závěru, že stěžovateli nevznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání ve

smyslu § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a že tedy jeho prostřednictvím nemohl dosáhnout změny způsobu uplatnění výdajů pro zdaňovací období roku 2004, je tento závěr v souladu se zákonem i s právním názorem vysloveným rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta před středníkem s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 17. prosince 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu