



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Ing. P. H.**, zastoupen JUDr. Zuzanou Novotnou, advokátkou se sídlem Komenského 1, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 27. 4. 2011, č. j. 9353/10-1101-803095, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2013, č. j. 22 Af 106/2011 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, ve kterém uplatnil dle § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nárok na snížení základu daně ve výši 3.000 Kč. Finanční úřad v Zábřehu vydal dne 4. 10. 2010 rozhodnutí č. j. 53472/10/400920805753, jímž daňové řízení ve věci dodatečného přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2009 zastavil s odkazem na § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) svým rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítlo.

[2] Proti rozhodnutí finančního ředitelství brojil žalobce žalobou u krajského soudu, který ji výše uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku soud s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že žalobcovo dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 bylo podáno v rozporu s § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení může daňový poplatník uplatnit vyšší částky odčitatelných položek snižujících základ daně dle § 15 odst. 1 tohoto zákona pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmu fyzických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným 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 Kč. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů je přitom ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého 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. Dle rozhodnutí krajského soudu postupovalo tedy finanční ředitelství správně, pokud zamítnutím odvolání potvrdilo rozhodnutí správce daně, jímž daňové řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků zastavil.

[3] Krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku neztotožnil s názorem žalobce, že § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů je možné aplikovat pouze na případ, kdy byl základ daně žalobce již o některé položky dle § 15 odst. 1 téhož zákona snížen v rámci řádného daňového přiznání. Dle krajského soudu označení „vyšší částky“ položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 (event. vyšší částky odčitatelných položek podle § 34) je nutno chápat ve smyslu „vyšší než nula“, respektive „vyšší než žádné“. Označení „vyšší částky“ použité v § 38p odst. 2 je tedy nutno vnímat ve smyslu zcela obecném. Obsah tohoto pojmu je naplněn jakýmkoliv zvýšením oproti řádnému daňovému přiznání.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Předně stěžovatel, navzdory názoru krajského soudu a jím citované judikatury, nesouhlasil s výkladem § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zopakoval, že použití tohoto ustanovení je podmíněno situací, kdy daňový subjekt již některé odčitatelné položky v řádném daňovém přiznání uplatnil. Na stěžovatele, který v řádném daňovém přiznání odčitatelné položky neuplatnil vůbec, se tedy uvedené ustanovení nevztahuje a může je tak odečíst bez dalšího v dodatečném daňovém přiznání. Dle jeho názoru z tohoto ustanovení totiž vyplývá předpoklad, že již původní základ daně byl snížen o výše uvedené

pokračování

odčitatelné položky, které jsou vyšší než nula. Stěžovatel zároveň uvedl, že si je vědom předchozích rozhodnutí soudů (včetně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), na něž se krajský soud odvolává, avšak podle něj „zákonodárce takovýto výklad příslušného ustanovení v daném případě na mysli neměl“.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 8. 2013 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Ačkoli stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve své podstatě se dle žalovaného jedná pouze o posouzení nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalovaný odkázal, stejně jako krajský soud, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67, který se řešenou otázkou zabýval. Dále uvedl, že se zcela ztotožňuje s právním posouzením věci krajským soudem, a souhlasí s významem užitého spojení „vyšší částky položek snižujících základ daně podle ust. §15 odst. 1 zákona o daních z příjmů (případně vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 tohoto zákona)“, které je nutno chápat ve smyslu „vyšší než 0“ nebo „vyšší než žádné“ a obsah tohoto pojmu je tedy naplněn jakýmkoliv zvýšením těchto položek oproti řádnému daňovému přiznání.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost.

[8] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Ostravě jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Ačkoliv stěžovatel ve své kasační stížnosti výslovně uvádí jako důvody pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d), ve skutečnosti jeho argumentace směřuje pouze proti nezákonnosti rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu písm. a) uvedeného ustanovení. Nejvyšší správní soud se proto zejména zabýval otázkou, zda správní orgány a následně také krajský soud správně aplikovaly § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[11] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, jak správně upozorňují také krajský soud a žalovaný, že otázkou možnosti podání dodatečného daňového přiznání v případech obdobných situaci stěžovatele se již mnohokrát zabýval. Pokaždé však dospěl ke stejnému závěru, že podle § 38p zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, nelze v dodatečném daňovém přiznání uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 téhož zákona, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů je přitom ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, který podání daňového přiznání na daňovou povinnost nižší umožňuje (viz např. rozsudky NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67, publ. pod č. 1750/2009 Sb. NSS, či ze dne 23. 3. 2006 č. j. 7 Afs 165/2004 – 103).

[12] Na základě výše uvedeného musí Nejvyšší správní soud zamítnout námitku stěžovatele, kterou si sám stanovuje bezprecedentní výjimku z pravidla stanoveného § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů z důvodu neuplatnění žádné odčitatelné položky dle § 15 odst. 1 tohoto zákona v řádném daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob. V souvislosti s touto otázkou uvádí zdejší soud následující.

[13] Zákon a jeho jednotlivá ustanovení je třeba vykládat tak, aby jejich aplikací bylo možno dosáhnout účelu, který zákonodárce sledoval (což nakonec namítá i sám stěžovatel, pokud polemizuje s tím, co měl zákonodárce při vytváření tohoto ustanovení na mysli). Správce daně dosáhne díky ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů jistoty, že se základ daně, o kterou daňový subjekt snížil svou daňovou povinnost při odevzdání řádného daňového přiznání a kterou mu již tedy správce daně vyměřil, vlivem dodatečného daňového přiznání obsahujícího další odčitatelné položky nebude dále snižovat, tzn., může si být po odevzdání řádného daňového přiznání jist vyměřenou sumou, která bude daňový subjekt za dané zdaňovací období odvedena. Tím se nakonec liší dodatečné daňové přiznání od opravného daňového přiznání, které lze podat v době, kdy dosud neuplynula lhůta k podání daňového přiznání za dané zdaňovací období.

[14] Nezáleží tedy na tom, zda daňový subjekt při řádném daňovém přiznání již nějakou odčitatelnou položku uplatnil, podstatné je, že dodatečným daňovým přiznáním nedojde k navýšení těchto položek na takovou výši, která by způsobila snížení již jednou vyměřeného základu daně. Proto je umožněno uplatnění výše zmíněných položek snižujících základ daně jen v tom případě, kdy se jedná o vyšší daňovou povinnost, či daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti. Pro příklad by tak bylo zcela hypoteticky možné, aby daňový subjekt, s přiznaným nulovým základem daně, který zjistil, že jeho základ daně má být o 15.000 Kč vyšší, uplatnil položku snižující základ daně podle § 15 odst. 1 o daních z příjmů ve výši 15.000 Kč, kterou před tím neuplatnil.

[15] Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů určuje jednak formu dodatečného uplatnění odčitatelných položek a položek snižujících daně, tedy že se tak může stát pouze v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmu právnických, resp. fyzických osob, a dále stanoví, že musí jít o daňovou povinnost vyšší či stejnou. Ustanovení procesněprávní

pokračování

daňové normy (§ 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků) výslovně podmiňuje možnost podat daňové přiznání na daň nižší tím, že tento nebo jiný daňový zákon v tomto ohledu nestanoví jinak (viz. Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1133-1139). Je tedy zřejmé, že v nyní posuzované věci se § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, jenž představuje *lex specialis* k § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, uplatnit musí.

[16] Nejvyšší správní soud proto souhlasí se způsobem výkladu § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů a tudíž i s interpretací spojení „vyšší částky odčitatelných položek“ krajským soudem, který považuje obsah tohoto pojmu za naplněný jakýmkoli zvýšením oproti řádnému daňovému přiznání.

[17] Stěžovatel dále nesouhlasí s dosavadní judikaturou správních soudů, podle které je § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmu ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Zdejšímu soudu nezbyvá než připomenout svůj dřívější rozsudek, ve kterém sice připustil možnost změny judikatury správních soudů, na druhou stranu však zdůraznil, že „*relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu. Z toho plyne závěr, že změny judikatury za situace nezměněného právního předpisu by se měly odehrávat z principiálních důvodů, tedy zejména proto, že se změnily právní předpisy související s právním předpisem vykládaným, resp. došlo ke změně pro věc relevantních právních názorů soudů, k jejichž judikatuře je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet (Ústavní soud, Evropský soudní dvůr, Evropský soud pro lidská práva), případně se změnily okolnosti podstatné pro působení právní normy dotvořené judikaturou, event. se nově objevily jiné závažné důvody*“ (viz rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2009, 1 Afs 140/2008 - 78, publ. pod č. Sb. NSS 1792/2009). Vzhledem k tomu, že k žádné zásadní (ani méně podstatné) změně nedošlo, neměl Nejvyšší správní soud důvod odchýlit se od ustáleného právního názoru vyplývajícího z dosavadní judikatury.

IV.

Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. září 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu