

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **V. P.**, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 114/2008 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 114/2008 - 42. Tímto rozsudkem byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 7. 2008, č. j. 7926/08-1100-505472, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ze dne 10. 12. 2007, č. j. 47413/07/175970/5902, vydanému Finančním úřadem v Novém Boru (dále též „správce daně“). Tímto výměrem byl žalobci dodatečně stanoven základ daně v částce 1 408 516 Kč a daň ve výši 421 900 Kč.

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu, zaměřenou (mimo jiné) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2006, ve smyslu ustanovení § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), uplatnil v daňovém přiznání náklady formou paušální částky, oproti do té doby používanému prokazování vynaložených výdajů. Z tohoto důvodu mu proto vznikla povinnost upravit za předchozí zdaňovací období roku 2005 základ daně o nespotřebované zásoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobce si nebyl této povinnosti vědom; na své opomenutí byl upozorněn správcem daně až v průběhu daňové kontroly. Na základě těchto zjištění pak byl žalobci dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 doměřen rozdíl mezi příjmy a výdaji o cenu nespotřebovaných zásob a dodatečně mu byla stanovena daň v částce 421 900 Kč.

Krajský soud uvedl, že žalobce své pochybení, tj. neprovedení úpravy základu daně za zdaňovací období roku 2005 o nespotřebované zásoby, nepopírá. Spornou otázkou jsou pouze okolnosti předcházející provedení úpravy daňového základu ze strany správce daně, zejména ohraničení doby, ve které je potřeba tuto úpravu, v souvislosti s přechodem na jiné účtování nákladů, provést. Ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů totiž počátek ani konec lhůty pro úpravu základu daně nestanoví. Dle názoru krajského soudu však tuto lhůtu lze dovodit ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že pokud již byl za zdaňovací období 2005 správcem daně pravomocně vyměřen základ daně a daň, pak bylo povinností žalobce podat k tomuto zdaňovacímu období dodatečné daňové přiznání. Počátek běhu lhůty k jeho podání vyplývá z ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu a váže se na okamžik, kdy daňový subjekt zjistí skutečnosti odůvodňující podání dodatečného daňového přiznání. Proto neexistoval ani důvod k tomu, aby správce daně, za použití ustanovení § 14 odst. 1 daňového, řádu vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud dále odmítl názor žalobce, dle kterého správce daně nezákonně omezil jeho práva tím, že zahájil daňovou kontrolu, čímž možnost podání dodatečného daňového přiznání fakticky vyloučil. Uvedl, že daňová kontrola slouží správci daně k prověření základu daně a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Při jejím provádění je správce daně povinen dodržovat základní zásady daňového řízení, nelze však z ničeho dovodit jeho povinnost vyzvat, namísto zahájení kontroly, žalobce k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu. Správce daně poskytl žalobci dostatečný časový prostor k podání dodatečného daňového přiznání, neboť mezi oznámením záměru zahájit u žalobce daňovou kontrolu, a mezi jejím faktickým zahájením, měl žalobce 10 dnů k provedení tohoto úkonu; této možnosti nevyužil. Za této situace tedy zahájení daňové kontroly (zaměřené i na jiné zdaňovací období) nelze považovat za rozporné s ustanovením § 16 odst. 1 daňového řádu. Dále krajský soud uvedl, že pokud správce daně volil u jiného subjektu v jeho daňových záležitostech odlišný postup, nelze v tom spatřovat porušení zásady rovných procesních práv daňových subjektů, neboť v těchto případech postup správce daně ze zákona striktně stanoven není; nadto byla daňová kontrola zahajována i stran jiného zdaňovacího období. Odmítl též tvrzení žalobce o porušení procesních zásad vyjádřených v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád jako zcela nedůvodné. Zdůraznil, že daňové řízení je založeno na povinnosti daňového

subjektu svou daňovou povinnost přiznat ve správné výši a zaplatit ji, Negativní důsledky nesplnění těchto povinností nese daňový subjekt, přičemž není rozhodné, zda se krácení daně dopustil úmyslně nebo z neznalosti právní úpravy.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek kasační stížnosti, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Obdobně jako v žalobě stěžovatel namítá, že žádný právní předpis nestanoví lhůtu pro splnění povinnosti ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, a proto bylo na místě, aby byl správcem daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání a byla mu k tomuto úkonu určena lhůta podle ustanovení § 14 odst. 1 daňového řádu. Teprve pokud by nekonal v takto určené lhůtě, mohl by správce daně vůči němu vyvodit negativní důsledek, spočívající v provedení daňové kontroly. Aplikace ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu krajským soudem není správná, neboť stěžovatel nebyl tím, kdo zjistil nesprávnost výše daňové povinnosti. Na podporu svých tvrzení poukázal stěžovatel na rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 , zabývající se účelem procesních lhůt; tyto závěry považuje, v obecné rovině, za aplikovatelné i v dané věci.

Krajský soud dále pochybil, pokud uvedl, že není zákonnou povinností správce daně vyzvat daňový subjekt ke splnění jeho zákonné povinnosti, v tomto případě k podání dodatečného daňového přiznání. Stejný správce daně v obdobném případě u jiného daňového subjektu postupoval tak, že jej vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. V tomto postupu správce daně spatřuje stěžovatel porušení zásady rovnosti daňových subjektů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 8 daňového řádu a odkazuje přitom na blíže specifikovanou judikaturu zdejšího soudu; naopak judikatura o kterou se argumentačně opírá krajský soud, dle jeho názoru, na daný případ nedopadá.

Žalovaný odkazuje na svá předešlá vyjádření a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o první spornou právní otázku, tedy v jaké lhůtě byl stěžovatel povinen provést úpravu základu daně v souvislosti s přechodem na paušálně uplatňované výdaje dle ustanovení § 7 odst. 9 a § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů (samotná nezbytnost tohoto postupu stěžovatelem zpochybňována není), pak názor krajského soudu, že počátek lhůty k podání dodatečného daňového přiznání (ve smyslu ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu) se váže k okamžiku *zjištění* rozhodné skutečnosti (kterou je přechod na výdaje dle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů), přičemž její délka je výslovně stanovena citovaným ustanovením daňového řádu, je plně v souladu se zákonem.Jestliže stěžovatel provedl změnu uplatnění výdajů za zdaňovací období 2006, pak okamžik této

změny nastal nejpozději v poslední den lhůty pro podání (řádného) daňového přiznání za zdaňovací období roku 2006, tj. 31. 3. 2007, popř. 30. 6. 2007 (bylo-li by daňové přiznání zpracováno a předloženo daňovým poradcem), a to v souladu s ustanovením § 40 odst. 3 daňového řádu. Tento názor byl zdejším soudem vysloven již dříve; odkázat lze například na rozsudek ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 - 57 (uveřejněný na www.nssoud.cz) dle kterého rozhodnou skutečností, od níž se v těchto případech odvíjí povinnost podat dodatečné daňové přiznání je „*okamžik změny uplatnění výdajů – ten nastane vždy nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, neboť teprve v něm je poplatník povinen uvést způsob uplatnění výdajů. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobci povinnost založená hmotněprávním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005.*“

Lze tedy shrnout, že skutečnosti odůvodňující podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2005 musely (či měly) být stěžovatelem *zjištěny* nejpozději v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž uplatnil změnu výdajů ve smyslu ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu byl stěžovatel povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné daňové přiznání ke zdaňovacímu období roku 2005. Protože tak neučinil, bez ohledu na to, zda úmyslně nebo z neznalosti právní úpravy, nemohl správce daně tuto skutečnost přehlédnout při provádění daňové kontroly a nezbylo mu, než v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně vyměřit daň dodatečným platebním výměrem. Krajský soud též zcela správně konstatoval, že námitka týkající se povinnosti správce daně vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání a povinnosti stanovit mu k tomuto úkonu lhůtu ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 daňového řádu je nedůvodná, právě proto, že lhůty pro provedení tohoto úkonu stanoví přímo daňový řád (ve spojení se zákonem o daních z příjmů), jak bylo ostatně uvedeno výše.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v jeho náhledu na povahu daňové kontroly. Provádění daňové kontroly není sankcí, jak se mylně domnívá stěžovatel, nýbrž jde o jeden z nástrojů, jimiž je správce daně vybaven za účelem plnění povinností vyplývajících mu z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *[s]právou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.*“ Funkcí daňové kontroly je prověření daňového základu nebo okolností pro správné stanovení daně (ustanovení § 16 odst. 1 daňového řádu), nikoli postih daňových subjektů.

K polemice stěžovatele nad judikaturou zdejšího soudu, která měla být při rozhodování použita, sluší pouze poznamenat, že odkaz krajského soudu na rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 2 Afs 4/2004 - 45, byl zcela případný, neboť jím bylo argumentováno ve prospěch závěru o nutnosti řešení vzniklé situace cestou dodatečného daňového přiznání. Tímto rozsudkem se tedy krajský soud nezaštiťoval ve svých závěrech týkajících se určení okamžiku, kdy lhůta k podání tohoto daňového přiznání počala běžet. Naopak stěžovatelem zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005 č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, k posledně zmiňované otázce nevypovídá ničeho.

Pokud jde o druhý okruh kasačních námitek, dle nichž správce daně porušil právo stěžovatele na rovné zacházení, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 8 daňového řádu, jestliže u jiného daňového subjektu, v obdobném případě, k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupil, ani v tomto bodě nelze stěžovateli přisvědčit.

Obecně je nutno konstatovat, že Nejvyššímu správnímu soudu, stejně jako krajskému soudu, nepřísluší v dané věci hodnotit postup daňových orgánů v případech týkajících se jiných daňových subjektů. Za situace, kdy zákon (v tomto případě daňový řád) striktně nestanoví postup, kterým měly daňové orgány v popsaném případě stěžovatele postupovat, nelze se dovolávat provedení určitých úkonů, s odvoláním na obdobný postup daňových orgánů v jiných daňových řízeních. Nelze tedy posuzovat zákonnost postupu daňových orgánů v tomto konkrétním řízení jen na základě srovnání s jiným daňovým řízením, jestliže potřebné informace o daňovém řízení tohoto subjektu nemohou být k dispozici (daňové řízení je vždy neveřejné ve smyslu ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu). Argumentace stěžovatele by mohla mít relevanci pouze za situace, kdy by (při již konstatované absenci konkrétních procesních pravidel dopadajících bezezbytku na jeho situaci) správce daně ve srovnatelných případech postupoval shodně (ovšem odlišně od případu stěžovatele), tedy jednalo-li by se v jeho případě o neodůvodněné vybočení z ustálené správní praxe (k tomuto pojmu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52, dostupný z www.nssoud.cz). Stěžovatel ovšem žádné důkazy podporující tuto verzi nepředložil a ani zdejší soud nemá poznatky o tom, že by daňové orgány takovou praxi zavedly.

Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správce daně skutečnosti mající vliv na výši základu daně a daň zjistil až v průběhu daňové kontroly a o tomto zjištění zpravil stěžovatele v protokole o ústním jednání dne 23. 8. 2007, č.j. 36793/07/175930/6246. K této skutečnosti zplnomocněný zástupce stěžovatele uvedl: „ *Při zpracování přiznání za rok 2006 jsem si tuto skutečnost neuvědomil.*“ Z tohoto vyjádření je zřejmé, že zástupce stěžovatele byl obeznámen se zákonným postupem při změně uplatňování výdajů, ale tímto způsobem z určitého důvodu nepostupoval. Tuto skutečnost ostatně nepopírá ani stěžovatel. Za této situace neměl správce daně jinou zákonnou možnost, než na základě odůvodněných kontrolních zjištění vydat dodatečný platební výměr. Naopak, pokud by správce daně, po zjištěních odůvodňujících dodatečné vyměření daně, daňovou kontrolu ukončil nebo přerušil a vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání, postupoval by *contra legem*; pro takový postup nelze v daňovém řádu nalézt oporu.

Lze konečně přisvědčit i závěru krajského soudu, že mezi oznámením úmyslu správce daně provést u stěžovatele daňovou kontrolu (10. 7. 2007) a jejím faktickým zahájením (17. 7. 2007) měl stěžovatel dostatečný prostor ke splnění své povinnosti upravit základ daně a daň za zdaňovací období 2005 o nespotřebované zásoby. Poté co je zahájena daňová kontrola, nelze již podat platně dodatečné daňové přiznání, neboť to výslovně zapovídá ustanovení § 41 odst. 2 věta první daňového řádu. Na tento důsledek byl stěžovatel upozorněn v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 7. 2007, č. j. 32331/07/175930/6246. K problematice nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání po zahájení daňové kontroly se vyjádřil i rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 27.

3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, uveřejněném pod č. 1264/2007 Sb. NSS, a tento výklad neshledal protiústavním ani Ústavní soud České republiky ve svém nálezu ze dne 15. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2476/2007, dostupný na http://nalus.usoud.cz.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 8. ledna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu