

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ing. M. T.**, zastoupen JUDr. Ing. Danielem Srncem, Ph.D, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad Praha – západ,** se sídlem Na Pankráci 95, Praha 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2010, č. j. 11 Af 7/2010 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I.
Průběh řízení

1) Finanční úřad Praha - západ (dále „žalovaný“) rozhodnutím ze dne 2. 12. 2009, č. j. 256694/09/060911200116, zamítl reklamaci žalobce proti údajům v evidenci daní z příjmu fyzických osob v roce 2009. Žalovaný vycházel z toho, že žalobce nesplnil povinnost zaplatit zálohu na daň z příjmu fyzické osoby ve zdaňovacím období roku 2009, která ke dni 15. 9. 2009 činila 65 400 Kč. Proto mu vznikla, dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), též povinnost uhradit úrok z prodlení ve výši 2111Kč. Povinnost zaplatit tuto zálohu na daň

z příjmu byla žalobci stanovena podle § 38a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2009 (dále „zákon o daních z příjmů“) na základě předchozího daňového přiznání za rok 2008, ve kterém daňový subjekt uvedl jen příjmy z kapitálového majetku dle § 8 a ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. V tomto řízení se žalobce domáhal zrušení nedoplatku na úroku z prodlení a zálohy na daň z příjmu fyzické osoby, přesvědčen o tom, že se na něj vztahuje výjimka z povinnosti platit zálohu na daň dle rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 23. 2. 2009, č. j. 43/20 650/2009-431 (dále „rozhodnutí MF“).

2) Stejnou argumentaci užil žalobce také v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav, neboť zjišťoval jeho příjmy jen z podaného daňového přiznání za předchozí zdaňovací období (2008), což je vzhledem k rozmanitosti příjmů z podnikání nedostatečné.

II.
Rozsudek Městského soudu v Praze

3) Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, č. j. 11 Af 7/2010 – 37 žalobu zamítl. Rozhodl tak především z důvodu, že povinnost plátce platit zálohy na daň z příjmů odvíjí od poslední známé daňové povinnosti plátce daně, jak vyplývá z jeho daňového přiznání za předcházející zdaňovací období (2008). V tomto období měl žalobce příjmy z kapitálového majetku (§ 8 zákona o daních z příjmů) v takové výši, že byl povinen podle ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů platit zálohy. Z tohoto důvodu také vznikla žalobci povinnost platit zálohy na daň z příjmů v roce 2009 a to bez ohledu na to, zda měl či neměl (v roce 2008) jiné příjmy z činností, u nichž byla povinnost platit zálohy zrušena rozhodnutím Ministerstva financí.

4) Soud se zabýval výkladem rozhodnutí MF ze dne 23. 2. 2009 a podle jeho názoru se dané rozhodnutí vztahuje jen na ty fyzické osoby, které mají povinnost platit daň z příjmů na území České republiky, a které mají zároveň – stručně řečeno – příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Jedná se o příjmy jednoznačně definované v ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Podle soudu bylo pro posouzení zákonnosti a věcné správnosti vydaného rozhodnutí o vyřízení reklamace ze dne 2. 12. 2009 postačující zjištění, že žalobce za zdaňovací období roku 2008 dosáhl takové výše finančních příjmů z kapitálového majetku, která odůvodňuje vznik povinnosti daň z příjmů zálohovat v následujícím zdaňovacím období.

5) Soud své tvrzení uzavírá slovy, že měl-li žalobce v roce 2008 příjmy, na které se nevztahuje ustanovení § 7 zákona o dani z příjmu, pak na něj v tomto rozsahu rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 23. 2. 2009 nedopadalo a povinnost žalobce platit zálohy podle § 38a zákona o dani z příjmu tím nebyla dotčena.

6) Z tohoto důvodu městský soud neuznal za důvodnou také námitku, že finanční úřad nedostatečně zjistil skutkový stav věci, nezabýval-li se zjišťováním existence příjmů žalobce, na které by shora uvedené rozhodnutí MF dopadalo.

III.
Kasační stížnost

7) Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále také „stěžovatel“) včasnou kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobce pokládá za mylný závěr soudu, že měl-li příjmy v předcházejícím zdaňovacím období kalendářního roku 2008 pouze z kapitálového majetku v takové výši, že byl podle § 38a zákona o daních z příjmů povinen platit zálohy na tuto daň, vznikla mu povinnost platit zálohy v roce 2009 zcela bez ohledu na to, zda měl příjmy z činností, u kterých byla povinnost platit zálohy zrušena rozhodnutím MF.

8) Stěžovatel také uvedl, že z definice v § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů podle něj plyne, že poslední známá daňová povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh skládá ze součtu dílčích základů daní stanovených podle ust. § 7, 8 a 9 zákona o daních z příjmů. Podle něj je lhostejné, jak jsou v základu daně za předchozí zdaňovací období zastoupeny jednotlivé druhy příjmů. Závěr soudu, podle kterého se určují zálohy za každý dílčí základ samostatně, a rozhodnutí MF zrušilo jen povinnost platit zálohy určené ze základu daně z příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, považuje za nesprávný.

9) Z takového závěru by vyplývalo, že plátce daně z různých druhů příjmů by měl platit zálohy na daň, vypočtenou zvlášť z každého dílčího základu daně. Toto je dle něj v rozporu s ust. § 38a odst. 3 až 6 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele městský soud posoudil věc nesprávně, když vyšel z názoru, že povinností stěžovatele bylo platit zálohu na daň vypočtenou z dílčího základu podle § 8 zákona o daních z příjmů proto, že rozhodnutím MF byla zrušena povinnost platit zálohu na daň jen z dílčího základu daně podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů.

10) Z takové úvahy stěžovatel dovozuje, že rozhodnutí MF se týká všech záloh vypočtených z poslední známé daňové povinnosti definované v § 38a zákona o daních z příjmů, bez ohledu na to z jakých dílčích základů daní byla tato povinnost vypočtena; dopadá také na povinnost žalobce, která byla vypočtena jen z příjmů z kapitálového majetku podle § 8 zákona o daních z příjmů.

11) Podle stěžovatele není též nikde v rozhodnutí MF uvedeno, že příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti jsou jen příjmy, ze kterých se platí daň z příjmu, a že vyloučeny jsou příjmy od daně osvobozené, nebo ty, jež jsou předmětem srážkové daně. Ke zproštění povinnosti platit zálohy proto postačovalo, že měl příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, a to bez ohledu na to, zda z nich byla daň placena. Ve

stížnosti zopakoval námitku, že žalovaný nedostatečně objasnil skutkový stav, když příjmy z podnikání šetřil jen podle daňového přiznání za rok 2008. Soudu dále vytýká, že nijak nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že se zproštění povinnosti platit zálohy odvozuje jen od příjmů z podnikání, které se do daňového přiznání uvádějí a ostatní takové příjmy nejsou relevantní.

IV.
Vyjádření ke kasační stížnosti

12) Žalovaný k argumentaci kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel si rozhodnutí MF vyložil chybně. Podle svého jednoznačného znění se rozhodnutí MF nevztahuje na osoby s příjmy dosaženými z kapitálového majetku, případně s příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů, ale jen na osoby-podnikatele s příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů („*příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti*"). Žalovaný dále zopakoval, že rozhodnutí MF odkazuje na § 38a zákona o daních z příjmů, kde se při stanovení záloh vychází z poslední známé daňové povinnosti, tedy takové, kterou stěžovatel přiznal v daňovém přiznání za rok 2008. Žalovaný uvádí, že není sporu o tom, že v předmětném daňovém přiznání žalobce příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů neuvedl.

13) Žalovaný odmítl názor stěžovatele, že by městský soud dospěl k názoru, že zálohy na daň z příjmů jsou určovány pro každý dílčí základ daně z příjmů dle ust. § 7, 8 a 9 zákona o daních z příjmů samostatně. Naopak je toho názoru, že soud vyložil otázku stanovení záloh v souladu se zákonem, a to podle § 38a zákona o daních z příjmů tak, že záloha je stanovena a předepsána jednou celkovou částkou.

14) K námitce stěžovatele, že měl příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti osvobozené od daně z příjmů, které se do daňových přiznaní neuvádějí, žalovaný poznamenává, že taková skutečnost nebyla v řízení prokazována a považuje ji navíc za bezvýznamnou s ohledem na jednoznačné znění podmínek rozhodnutí MF. Takovou námitku by totiž mohl vznést prakticky každý daňový subjekt, který by chtěl dosáhnout aplikace výhody rozhodnutí MF.

15) Žalovaný zdůrazňuje, že rozhodnutí MF dopadá jen na takový daňový subjekt, který měl příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a to ve spojení s ust. § 38a zákona o daních z příjmů, které je v rozhodnutí MF uvedeno. Dle žalovaného se tedy jedná o příjmy, které podléhají zdanění a povinnosti být uvedeny v daňovém přiznání, protože jinak by odkaz na ust. § 38a pozbyl smyslu a rozhodnutí MF by bylo neaplikovatelné. Žalovaný také uvádí, že z příjmů, které nepodléhají zdanění, není možné předpokládat, že by vznikla poslední daňová povinnost, z níž se zálohy odvozují. Z toho žalovaný dovozuje závěr, že není možné zrušit povinnost, která by vůbec nemohla vzniknout. Na základě daňového přiznání za zdaňovací období roku 2008 žalobci vznikla povinnost platit daň

z příjmu pouze za příjmy z kapitálového majetku podle § 8 zákona o daních z příjmů, které v daňovém přiznání uvedl, a proto nelze rozhodnutí MF v jeho případě aplikovat.

V.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

16) Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3) a 4) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."), vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 4) s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

17) Důvody kasační stížnosti je třeba posuzovat podle jejich obsahu a nikoliv podle formálního označení. Tyto důvody samozřejmě musí být svým obsahem podřaditelné pod některé z ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. – srovnej např. rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47. Jestliže tedy žalobce vytkl v kasační stížnosti městskému soudu nesprávné posouzení právní otázky a závažné nedostatky v hodnocení zjištěného skutkového stavu a v nedostatku důvodů rozhodnutí, jedná se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

18) Ze systematického hlediska je třeba nejprve posoudit důvodnost kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Pouze u rozhodnutí přezkoumatelného je totiž zpravidla možné vážit důvodnost ostatních námitek. Stěžovatel ovšem namítá takové nedostatky dokazování, které nebyly zjištěny.

19) Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci.

20) Nic takového ovšem v dané věci konstatovat nelze. Rozsudek městského soudu je dostatečně srozumitelný, je z něho zřejmé, jak soud rozhodl a jeho výrok má logickou oporu v odůvodnění. Stěžovateli nelze přisvědčit v tvrzení, že městský soud nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že zproštění povinnosti platit zálohy na daň se odvozuje jen od příjmů, které se uvádějí do daňového přiznání. Městský soud se i v této otázce ztotožnil s názorem žalovaného, přezkoumatelným způsobem vyloženým v jeho (žalobou napadeném) rozhodnutí. Rozsudek městského soudu je nepochybně srozumitelný, vystavěný na aprobaci dokazování, provedeného v rámci daňového řízení, které je dostatečné z hlediska vyjádřeného právního názoru. Kasační námitce podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil; správnost argumentace městského soudu je předmětem dalších úvah.

21) Klíčovou problematiku tohoto případu představuje posouzení dopadu rozhodnutí MF na povinnost žalobce platit zálohu na daň z příjmu fyzické osoby a úrok z prodlení z nedoplatku zálohy na tuto daň. Je proto praktické nejprve rekapitulovat, k čemu a vůči komu se uvedené rozhodnutí MF vztahuje.

22) Rozhodnutí MF bylo vydáno na základě zmocnění ust. § 67 odst. 5 daňového řádu. Jedná se o případ obecné úpravy výjimky z povinnosti platit v roce 2009 zálohy na daň podle § 38a zákona o daních z příjmů. Působnost rozhodnutí dopadala na daňové poplatníky uvedené v § 2 tohoto zákona, tedy subjekty definované místem bydliště nebo pobytu. Navíc ovšem rozhodnutí doplňuje rozsah své působnosti věcným vymezením účinnosti výjimky pro daňové subjekty s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. K tomu je namístě připomenout, že ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů, na které rozhodnutí MF odkazuje, obsahuje pravidla pro stanovení výše záloh daně, určených podle předchozí vyměřené či tvrzené daně za poslední předcházející zdaňovací období.

23) Nejvyšší správní soud zdůrazňuje konstrukci daně z příjmu a faktory, které ovlivňují výši daňové povinnosti. Obecným principem konstrukce daňového základu pro výpočet daně z příjmu je souhrn přebytku příjmů podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů nad úhrnem výdajů prokazatelně vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1, 2). Výše daňového základu, jako úhrnu dílčích základů daně, teprve tvoří základ pro výpočet daně samotné, a také pro stanovení povinnosti platit zálohu na daň v následujícím období, jestliže jsou pro to splněny podmínky § 38a zákona o daních z příjmů. Rozhodující pro výpočet daně a také pro povinnost platit zálohu na daň je obecně existence aktivního salda příjmů celkem, vůči výdajům prokazatelně vynaloženým na jejich dosažení, zajištění a udržení.

24) Uvedená metodika skladby daně z příjmu, využitelná také pro závěr o případné povinnosti platit zálohu na daň, vylučuje placení daně a rovněž zálohy na daň ve výši součtu částek vypočtených z jejich dílčích daňových základů, jak se obává stěžovatel, neboť

takovým způsobem není určován ani základ daně ani vypočítávána daň samotná a není tak ani konstruována povinnost a výše záloh na daň z příjmu.

25) Výjimka z obecné povinnosti platit zálohu na daň v roce 2009 se skutečně vztahovala k příjmům plátce daně v roce 2008 z výdělečných činností dle § 7 zákona o daních z příjmů. Takový závěr nepochybně vyplývá z logiky věci a zároveň z formulace výjimky dle citovaného rozhodnutí MF a označení § 7 v textu zákona o daních z příjmů (Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti). Z hlediska povinnosti žalobce platit zálohy na daň z příjmu v roce 2009 představují jeho zdaněné příjmy v roce 2008 dle § 7 citovaného zákona vlastně totéž, jako kdyby takové příjmy neměl. Zálohy na daň by neplatil v obou těchto případech.

26) Povinnost platit zálohy na daň podle úpravy v rozhodné době souvisela s určením daňového základu jako souhrnu dílčích daňových základů (§ 38a odst. 5 věty prvé zákona o daních z příjmů) stanovených správcem daně (§ 41 odst. 1 in fine daňového řádu) respektive vypočtených plátcem daně. Do tohoto souhrnu však nebyly započteny příjmy (a výdaje) dle § 10 a § 20b zákona o daních z příjmů. Pokud souhrn zbývajících příjmů (a výdajů), představující celkovou známou daňovou povinnost za předcházející zdaňovací období, dosáhl výše předvídané § 38a odst. 3 až 5 zákona o daních z příjmů, založila se tím povinnost plátce daně platit v následujícím zdaňovacím období odpovídající zálohy na daň.

27) Z uvedených východisek také vyplývá, že i kdyby měl stěžovatel jiné příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, které ovšem byly od daně osvobozeny, respektive nebyly součástí přiznání k dani z příjmu (za rok 2008), jednalo by se o irelevantní aspekt věci, neboť u těchto příjmů vůbec nemohla vzniknout „poslední daňová povinnost“, představující pro založení povinnosti zálohování daně v následujícím zdaňovacím období nezbytnou podmínku.

28) Ze všech shora uvedených skutečností je patrné, že povinnost platit (čtvrtletní) zálohy na daň z příjmu v roce 2009 ve výši 65 400 Kč byla stěžovateli uložena právem a pokud tuto zálohu stěžovatel nezaplatil, právem mu byla uložena také povinnost zaplatit úrok z prodlení 2111 Kč podle § 63 daňového řádu.

29) Vzhledem k tomu, že v řízení o kasační stížnosti neobstála ani jediná námitka proti napadenému rozsudku, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl - § 110 odst. 1 s. ř. s.

30) O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, a proto na náhradu nákladů nemá právo. Žalovaný by podle zásady úspěchu v řízení právo na náhradu nákladů měl, není mu však přiznáno, neboť mu náklady nad rámec, vyplývající z jeho běžné úřední činnosti, nevznikly.

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

V Brně dne 26. dubna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu