



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce **Mgr. P. C.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2002, č. j. 1612/110/2002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 283/2002 – 26 ze dne 28. 8. 2003,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Finančnímu ředitelství v Ostravě **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného, kterým byl změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Olomouci (dále jen „finanční úřad“) dne 24. 1. 2001. Žalovaný zvýšil základ daně

stěžovatele jakožto fyzické osoby za zdaňovací období roku 1998 s odkazem na § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), neboť stěžovatel v následujícím zdaňovacím období roku 1999 změnil způsob uplatňování výdajů. Vzhledem k této okolnosti byl stěžovatel povinen upravit daňový základ za předcházející zdaňovací období, tj. rok 1998, o vyšší pohledávky z titulu prodeje podniku.

Stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného podal u krajského soudu žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Zde namítal porušení zásady dvouinstančnosti řízení, neboť žalovaný v odvolacím řízení doplňoval pro věc podstatné skutečnosti, aniž by měl stěžovatel možnost se k nim vyjádřit. Dále namítl, že od 1. 1. 1999 postupoval podle zákona č. 563/1991 Sb. (dále jen „zákon o účetnictví“), proto byl účetní jednotkou, neboť v peněžním deníku účtoval v průběhu tohoto roku o příjmech a výdajích. Skutečnost, že v řádném daňovém přiznání uplatnil výdaje procentem, neprokazuje, že v průběhu roku 1999 nebyl účetní jednotkou, jak tvrdí žalovaný. Stěžovatel odkazuje na povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání po zjištění, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „daňového řádu“). Daňová povinnost stěžovatele se zvýšila, proto měl povinnost podat dodatečné daňové přiznání, zákon o daních z příjmů ani žádný jiný nezakazuje daňovému subjektu změnit způsob uplatnění výdajů, pokud se tak děje předepsaným způsobem. Z uvedených důvodů stěžovatel žádal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

Krajský soud jeho žalobu zamítl. Nepovažoval za důvodnou námitku nesprávného postupu žalovaného v průběhu odvolacího řízení, neboť žalovaný provedl dokazování pouze ohledně skutečnosti, zda stěžovatel v roce 1999 pokračoval či nepokračoval v podnikatelské činnosti, tyto skutečnosti však byly stěžovateli známy, na většinu z nich sám poukázal v odvolání, ze strany odvolacího orgánu bylo provedeno pouze odlišné právní hodnocení již známých skutečností. Žalovaný dle názoru krajského soudu nepřekročil meze dané § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když dospěl k jinému právnímu závěru než správce daně I. stupně a jeho rozhodnutí změnil. Námitky porušení dalších procesních ustanovení byly natolik obecné, že se jimi soud nemohl zabývat. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku nesprávné aplikace § 23 odst. 8 ZDP, upozornil, že účetní jednotkou je dle § 1 zákona o účetnictví pouze ta fyzická osoba, která prokazuje pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě, že poplatník neuplatní tyto výdaje, může postupovat podle ust. § 7 odst. 9 ZDP. Při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 ZDP na způsob dle § 7 odst. 9 ZDP musí poplatník respektovat ustanovení § 23 odst. 8 ZDP a upravit základ daně za zdaňovací období předcházející změně uplatňování výdajů. Krajský soud na základě uvedených ustanovení konstatoval, že žalovaný postupoval správně, když zjistil, že došlo k neoprávněnému krácení daně z příjmů fyzických osob za rok 1998.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a v nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť soud se nevypořádal se všemi žalobními body. Výše uvedenou argumentaci krajského soudu ohledně nesprávného postupu odvolacího orgánu při přezkumu stěžovatel považoval za nedostatečnou. Krajský soud se dále dle názoru stěžovatele nevypořádal s jeho žalobní námitkou, že v důsledku podání dodatečného daňového přiznání za rok 1999 neuplatnil za toto zdaňovací období výdaje procentem, ale uplatnil skutečné výdaje. Z odůvodnění rozhodnutí soudu není rovněž možno zjistit, jaký soud zaujal názor na stěžovatelem

namítanou povinnost podat dodatečné daňové přiznání za rok 1999, ve kterém uvedl výdaje ve skutečné výši, tedy dle § 24 ZDP. Stěžovatel se domnívá, že ustanovení § 7 odst. 9 ZDP nezamezuje daňovým subjektům uplatnit skutečné výdaje. S ohledem na uvedené důvody stěžovatel navrhl napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

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 odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

V první řadě se Nejvyšší správní soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. K takové skutečnosti by byl povinen přihlídnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), je-li rozhodnutí nepřezkoumatelné, nelze logicky hodnotit další jednotlivé důvody kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku nadbytečně zabýval skutečností, zda stěžovatel byl či nebyl v roce 1999 účetní jednotkou, a to na úkor odůvodnění ostatních žalobních bodů, přičemž tato otázka nebyla pro posouzení věci podstatná (viz další části odůvodnění tohoto rozhodnutí). Tato skutečnost však nečiní rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů není založena na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí, ale na nedostatku důvodů skutkových, o které jsou opřeny základní důvody rozhodnutí (shodný závěr vyslovil NSS např. v rozhodnutí sp. zn. 6 Azs 30/2004). Přestože je tedy možno krajskému soudu vytknout, že v odůvodnění podstatných žalobních bodů se omezil na velmi stručný výklad souvislostí aplikovaných ustanovení právních předpisů, z jeho rozhodnutí je i přes tento nedostatek zřejmé, z jakých důvodů soud dospěl ke svému závěru a o jaké skutečnosti se při rozhodování opíral, tyto skutečnosti pak mají oporu ve správním spisu. Námitka stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není důvodná.

Námítky stěžovatele, napadající nedostatečnost odůvodnění krajského soudu vzhledem k tvrzení, že v důsledku podání dodatečného daňového přiznání za rok 1999 se změnil způsob uplatnění výdajů, výdaje za toto zdaňovací období byly uplatněny ve skutečné výši dle § 24 ZDP a nikoliv dle § 7 odst. 9 ZDP, přičemž zákon o daních z příjmů tuto změnu v důsledku dodatečného daňového přiznání nezakazuje, je nutno vzhledem k jejich obsahu posoudit souhrnně.

Stěžovateli byl upraven hospodářský výsledek za rok 1998 dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP o výši pohledávky z prodeje podniku, neboť žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel v roce 1999 změnil způsob uplatňování výdajů podle § 24 na § 7 odst. 9 ZDP. Tuto změnu stěžovatel popíral. Připouštěl, že v řádném daňovém přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 uplatnil výdaje dle § 7 odst. 9 ZDP, ovšem dle jeho názoru byl tento způsob uplatnění výdajů změněn dodatečným daňovým přiznáním podaným v roce 2001, ve kterém výdaje uplatnil dle § 24 ZDP.

K posouzení uvedených skutečností je nutno poukázat na podstatu a rozdíly mezi uplatňováním výdajů ve skutečné výši podle § 24 ZDP a možností jejich uplatnění v souladu s § 7 odst. 9 ZDP. Obě možnosti uplatnění výdajů směřují ke stanovení základu

daně. Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 ZDP). Dle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ustanovení § 7 odst. 9 ZDP umožňuje poplatníkům uplatnit výdaje v určité zákonem stanovené procentní výši z příjmů, neuplatní-li výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. V této možnosti je nutno chápat výhodu pro daňové subjekty, které z různých důvodů nechtějí uplatňovat výdaje ve skutečné výši, ať již z organizačních či finančních důvodů. Pro poplatníky, kteří této „výhody“ využijí, však zákon dále stanoví i určitá omezení, která musí při volbě uplatnění výdajů dle § 7 odst. 9 ZDP respektovat. Tato omezení jsou vyjádřena zejména následujícím odstavcem 10 citovaného § 7 ZDP, který jednoznačně konstatuje, že v uplatněných výdajích dle § 7 odst. 9 ZDP jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, případně v prokázané výši pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zvláštními předpisy.

Z citovaného ustanovení § 7 odst. 10 ZDP je zřejmé, že poplatník má právo si zvolit způsob uplatnění výdajů, po zvolení jedné z přípustných možností je způsob uplatnění výdajů pro dané zdaňovací období zvolen a v budoucnu jej již nelze měnit. Dodatečným daňovým přiznáním lze opravit chybu v údajích řádného daňového přiznání, pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost měla být stanovena v jiné výši, jeho prostřednictvím však nelze měnit způsob výpočtu daňového základu, který byl proveden v souladu se zákonem, ovšem uplynutím času se ukázalo, že by pro daňový subjekt bylo výhodnější využít pro jeho výpočet jiného způsobu. Taková daňová optimalizace není účelem dodatečného daňového přiznání. Zjistil-li stěžovatel, že jeho daňová povinnost za rok 1999 měla být vyšší, pak byl skutečně dle § 41 odst. 1 daňového řádu povinen podat dodatečné daňové přiznání, v něm uvést zvýšení příjmů, a i oproti těmto zvýšeným příjmům mohl uplatnit výdaje dle § 7 odst. 9 ZDP.

Krajský soud dospěl ke stejnému závěru, když žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl s odůvodněním, že zvýšení hospodářského výsledku za rok 1998 o pohledávku z prodeje podniku bylo v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) ZDP, neboť stěžovatel v roce 1999 změnil způsob uplatňování výdajů, na uplatnění výdajů dle § 7 odst. 9 ZDP za rok 1999 nemělo vliv jeho dodatečné daňové přiznání podané v roce 2001. Námitku nesprávného posouzení právní otázky ze strany krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou.

Stěžovatelem uplatněné námitky nebyly ze všech shora uvedených důvodů shledány důvodné, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému prokazatelné náklady řízení nevznikly. Soud mu proto právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu