



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. P. S.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 9. 5. 2005, č. j. FŘ-1200/11/05, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, č. j. 8 Ca 232/2005 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2006, č. j. 8 Ca 232/2005 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 14. 10. 2004 vydal Finanční úřad pro Prahu 5 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, jímž žalobci stanovil celkovou daňovou povinnost ve výši 1 330 100 Kč; učinil tak poté, co žalobce podal dodatečné daňové přiznání. Tento svůj postup žalobce vysvětlil tak, že v řádném daňovém přiznání zahrnul do výdajů nesprávně částku na nákup cenných papírů; v dodatečném přiznání proto tento výdaj vyloučil a nahradil skutečné výdaje výdaji paušálními. Finanční úřad však považoval změnu způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání za nepřipustnou a základ daně vypočetl tak, že z původně uplatněných výdajů dále odečetl částku na nákup cenných papírů; z takto stanoveného základu pak doměřil daň.

Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný dne 9. 5. 2005.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou; tu však Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 25. 8. 2006. Zdůraznil, že § 7 odst. 9 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, poskytuje daňovým subjektům možnost volit z více forem uplatnění výdajů

a tím realizovat určitou daňovou výhodu. Účelem ustanovení však není nahrazovat uplatňování jednoho druhu výdajů druhým v důsledku dodatečných zjištění v pozdějších zdaňovacích obdobích. Pokud žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, nemohl v dodatečném přiznání vztahujícím se k těmto zdaňovacím období uplatnit kvalitativně jiný druh výdajů.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce kasační stížnost. Namítl jednak, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Soud uzavřel, že opravu zjištěného pochybení bylo možno provést pouze opravou výše původně zaúčtovaných výdajů a v dodatečném přiznání mohly být uplatněny pouze výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, aniž se však vypořádal s námitkou, podle níž § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů neobsahuje zákaz změny uplatňování výdajů; krom toho úvahy soudu o tom, zda žalobce byl účetní jednotkou, či o uplatňování fakultativních položek na daný případ nedopadají. K samotné sporné právní otázce žalobce uvedl, že rozhodnutí o způsobu uplatňování výdajů není poplatník povinen učinit na počátku zdaňovacího období; naopak může jednou zvolený způsob i později změnit. Důvodem, pro nějž žalobce podal dodatečné daňové přiznání, nebyla snaha o dodatečné využití fakultativních nároků či realizace daňové výhody formou změny způsobu uplatňování výdajů, nýbrž odstranění pochybení, které bylo v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Nápravou tohoto pochybení ale došlo k tomu, že ve výdajích zůstaly pouze platby pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a platby pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Proto byly v dodatečném daňovém přiznání uplatněny výdaje ve formě paušální procentní částky.

Uplatňování výdajů je podle žalobce zákonným právem daňového subjektu a nelze je srovnávat s uplatňováním fakultativních nároků. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů říká pouze tolik, že daňový subjekt může uplatnit paušální výdaje v případě, že neuplatní skutečné výdaje; neřeší se tu způsob uplatnění výdajů v řádném či dodatečném daňovém přiznání, natožpak aby se tu zakazovala změna způsobu uplatňování výdajů. Žalobce souhlasí s tím, že pouhá změna způsobu uplatňování výdajů není důvodem pro podání dodatečného přiznání a nelze takto docílit daňové výhody. Pokud však vznikne povinnost podat dodatečné přiznání z důvodu nápravy pochybení, není jakýkoli důvod, proč by daňový subjekt nemohl uplatnit paušální výdaje bez ohledu na dříve uplatněné skutečné výdaje v případě, že skutečné výdaje jsou po nápravě pochybení nižší než výdaje paušální. Krom toho je možnost měnit způsob uplatňování výdajů omezena až od 1. 1. 2006, kdy byla do § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů přidána tato věta: „*Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.*“ Ani tato nová úprava tedy nezakazuje změnu výdajů skutečných na výdaje paušální, nýbrž pouze změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech. K novele týkající se § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů uvedl, že nezměnila původní význam ustanovení a byla do zákona vložena jen pro větší právní jistotu daňových subjektů.

První senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, že ačkoli se jak řádné, tak dodatečné daňové přiznání vztahují k těmto zdaňovacím období, není nutné, aby v obou z nich byl použit stejný způsob uplatnění výdajů. Podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů platí, že poplatník může uplatnit paušální výdaje, pokud neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z toho je zřejmé, že tyto dva způsoby nelze uplatňovat souběžně v jediném zdaňovacím období. Nic však nebrání tomu, aby daňový subjekt, který v řádném daňovém přiznání zvolil jeden způsob, jej v dodatečném daňovém přiznání nahradil způsobem druhým, pokud dodatečné přiznání bylo podáno z důvodu nápravy pochybení v řádném přiznání.

Zároveň však první senát při předběžné poradě zjistil, že tento právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným sedmým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 - 46, č. 1413/2007 Sb. NSS. Podle tohoto právního názoru má poplatník právo zvolit si způsob uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zvolí-li si však jednu z přípustných možností, nelze ji již pro stejné zdaňovací období měnit. Jelikož se první senát s tímto názorem neztotožnil, ovšem nemohl se od něj odchýlit, předložil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu s otázkou, zda § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002) umožňuje, aby daňový subjekt, který v řádném daňovém přiznání zvolil jeden způsob uplatnění výdajů, jej v dodatečném daňovém přiznání nahradil způsobem druhým.

Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 5. 9. 2007 uvedl, že daň musí být vybírána korektně s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období, nikoliv v maximální možné výši. Poukázal též na ústavní princip obecné svobody jednání jednotlivce, podle nějž může každý činit vše, co není zákonem zakázáno; 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 § 41 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). 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. Při mlčení zákona a s ohledem na výše uvedená východiska není důvodu odeprít daňovému subjektu možnost nové volby, ve které může přihlídnout ke změně 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.

Odeprít daňovému subjektu možnost nové volby způsobu uplatnění výdajů by se přičilo též požadavku na rozumný výklad daňového řádu, 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 uzavřel, že daňový subjekt, kterému vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 daňového řádu, je oprávněn v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit způsob uplatnění výdajů (tj. zda uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu či uplatní výdaje paušální). Poté rozšířený senát vrátil věc prvnímu senátu k rozhodnutí o kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě je třeba uvést, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Žalobce má pravdu v tom, že úvahy o tom, zda a v jakém období byl žalobce účetní jednotkou, jsou pro řešení sporné právní otázky nevýznamné; to stejné platí o výkladu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, který se týká zvýšení částek odčitatelných položek nebo položek snižujících základ daně v dodatečném daňovém přiznání. Tyto nadbytečné úvahy však nezakládají nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Ta bývá způsobena nedostatkem skutkových důvodů, nikoli dílčími nedostatky odůvodnění (srov. č. 133/2004 Sb. NSS); zejména to platí tehdy, pokud nežádoucí část odůvodnění není „nedostatkem“, ale spíše „nadbytkem“. Z rozsudku městského soudu – i přesto, že některé jeho pasáže se týkají

sporné právní otázky jen okrajově – je však zřejmé, proč a na základě jakých argumentů ke svým závěrům dospěl (srov. č. 689/2005 Sb. NSS). Žalobce v rozsudku podle svého tvrzení postrádá odpověď na otázku, kde je v zákoně o daních z příjmů zakázána změna způsobu uplatňování výdajů; soud se však s touto otázkou vypořádal (srov. zejména poslední odstavec strany 4 napadeného rozhodnutí) při výkladu § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, z nějž podle něj plyne, že uplatnění skutečných výdajů brání pozdějšímu uplatnění výdajů paušálních.

Zmínky městského soudu o tom, že žalobce byl coby účetní jednotka povinen vést účetnictví po celé účetní období, jsou skutečně poněkud zavádějící; stejně tak není přesné tvrzení soudu, že žalobce se „na počátku roku 2002“ rozhodl uplatňovat pro účely zjištění základu daně pro toto zdaňovací období skutečné výdaje, a proto byl povinen vést účetnictví po celé účetní (resp. zdaňovací) období. Rozhodnutí uplatňovat výdaje tou či onou formou může daňový subjekt učinit až v daňovém přiznání, tedy po skončení zdaňovacího období (resp. až v okamžiku podání daňového přiznání se toto jeho rozhodnutí projevuje navenek); jinak je nasnadě, že daňový subjekt, který nevedl po celé zdaňovací období účetnictví, patrně nebude uplatňovat skutečné výdaje, protože by je v případě potřeby neměl jak prokázat. I takový daňový subjekt, který účetnictví po celou dobu řádně vedl, však může uplatnit paušální výdaje, je-li to pro něj z jakéhokoli důvodu výhodnější. Absurdní závěr, k němuž žalobce v této souvislosti dospívá – tedy že by účetní jednotka nemohla uplatnit paušální výdaje – svědčí o tom, že argumentace městského soudu související s účetními aspekty žalobcova hospodaření nebyla vhodně zvolena. Odhlédneme-li však od těchto podružných úvah, městský soud reagoval na žalobní námitku vyjadřující nesouhlas s výkladem § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, jak jej provedl žalovaný, srozumitelně a vypořádal se s ní, jak uvedeno shora.

Rozsudek městského soudu je tedy srozumitelný; jeho správnost je však věc jiná. Rozšířený senát přisvědčil ve svém usnesení názoru prvního senátu, podle nějž nemůže být daňový subjekt při podávání dodatečného daňového přiznání, kterým hodlá napravit pochybení v řádném daňovém přiznání, omezen v možnosti zvolit si způsob uplatnění výdajů. První senát tak odkazuje na shora citované usnesení, které se v úplnosti vypořádalo se spornou právní otázkou v projednávané věci. Žalobcova hlavní kasační námitka je důvodná a městský soud zhodnotil věc nesprávně, pokud se ztotožnil s názorem finančních orgánů a žalobu zamítl.

K různým způsobům uplatňování výdajů lze pak pro úplnost dodat – a rozšířený senát se této otázky ve svém usnesení rovněž dotkl – že ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů bylo novelizováno zákonem č. 545/2005 Sb., který s účinností k 1. 1. 2006 vnesl do ustanovení větu „*Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit*“. Z tohoto pravidla jednoznačně plyne, že kdo jednou uplatnil paušální výdaje, nemůže již v daném zdaňovacím období uplatňovat výdaje skutečné. Takto jednoznačné pravidlo ve vztahu k opačnému postupu – tedy ke změně skutečných výdajů na výdaje paušální – však zákon neobsahuje, a neobsahoval je ani v době rozhodné pro projednávanou věc. To je ostatně pro věc důležitější. Žalobce se řídil zněním zákona ve zdaňovacím období roku 2002, a v této době zákon nijak neupravoval možnosti poplatníků při podávání dodatečného daňového přiznání, natož aby některé myslitelné možnosti zakazoval.

Žalobce se svou kasační stížností tedy úspěš. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne Městský soud v Praze i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. března 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu