



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, za účasti **D. M.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2006, č.j. 30 Ca 19/2005 - 55,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 7. 1. 2005, č. j. 221/05-110Pě, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání D. M. (dále jen „daňový subjekt“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chodově (dále jen „správce daně prvního stupně“), dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998, ze dne 24. 1. 2003, č. j. 2245/03/156970. Dodatečným platebním výměrem byla daňovému subjektu na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena dle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 110 181 Kč.

Krajský soud shledal žalobu z části důvodnou, a to ve věci namítaného nesprávného dvojího zdanění jednoho a téhož příjmu, fakturovaného fakturou ze dne 25. 11. 1997, č. 39/97, za provedené zednické a bourací práce v N. R. ve výši 147 840 Kč včetně daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Faktura byla daňovému subjektu hrazena jeho odběratelem postupně, když první splátka ve výši 50 000 Kč byla uhrazena dne 12. 12. 1997 a podrobena dani z příjmů v celkové hodnotě v roce 1997, zatímco druhá splátka ve výši 40 000 Kč, uhrazená dne 23. 3. 1998, byla podrobena dani z příjmů v roce 1998

pouze ve výši 32 960 Kč, tj. ve výši po odečtení 5 % DPH v částce 7040 Kč. Dle závěru soudu, ale i stěžovatele měl daňový subjekt postupovat naopak, tj. nejprve v souladu s čl. VI odst. 8 přílohy č. 1 k opatření Ministerstva financí, č. j. 2821/71 702/19957, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen „Opatření MF“), snížit o částku 7040 Kč připadající na daň z přidané hodnoty první splátku přijatou v roce 1997 a zbylou část zaúčtovat do příjmů, které ovlivňují základ daně z příjmů roku 1997, zatímco v roce 1998 měl podrobit dani z příjmů celou přijatou částku, tj. částku ve výši 40 000 Kč.

Pokud však daňový subjekt postupoval tak, že v roce 1997 nesprávně podrobil dani z příjmů celou částku včetně daně z přidané hodnoty a v roce 1998 podrobil dani z příjmů částku o nesprávně v předchozím kalendářním roce zdaněnou DPH nižší, pak je nutno správnými orgány v roce 1998 doměřenou částku připadající na daň z přidané hodnoty ve výši 7040 Kč podřadit pod ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „ZDP“), neboť se jedná o částku, která již byla jednou zdaněna.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost rozsudku Krajského soudu v Plzni spočívající v nesprávné aplikaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP. Dle názoru stěžovatele se citované ustanovení týká úpravy základu daně o částky, které již jednou byly zdaněny u poplatníka v souladu se zákonem, což však nebyl posuzovaný případ. V jednoduchém účetnictví, ve kterém účtoval daňový subjekt, se v peněžním deníku účtuje o příjmech a výdajích, a to s ohledem na okamžik jejich přijetí nebo zaplacení. Daňový subjekt v roce 1998, a to dne 23. 3. 1998, přijal částku ve výši 40 000 Kč, avšak do daňových příjmů zahrnul pouze částku ve výši 32 960 Kč. Vzhledem k tomu, že tuto částku daňový subjekt obdržel až v roce 1998, nemohla být zdaněna již v roce 1997 a nemohlo se tedy jednat o případ, na který dopadá ustanovení § 23 odst. 4. písm. d) ZDP. Stěžovatel uvádí, že možnost postupu dle citovaného ustanovení nevyplývá ani z pokynu Ministerstva financí D-190 bodu 3 k § 23, na který v rozsudku odkazuje krajský soud. Dle stěžovatele se bod 3 pokynu D-190 týká podvojného účetnictví, nikoli jednoduchého účetnictví, ve kterém účtoval daňový subjekt.

V případě účtování v soustavě jednoduchého účetnictví je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. V daném případě daňový subjekt postupoval v rozporu s účetními předpisy (v rozporu s čl. VI odst. 8 Opatření MF). Chybný postup daňového subjektu týkající se vypořádání pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty v roce 1997 nemůže být důvodem pro nezdanění částky, kterou v roce 1998 daňový subjekt obdržel. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP nelze aplikovat na případ, kdy byly příjmy či výdaje poplatníkem uplatněny v jiném zdaňovacím období, než do kterého patří. Citované ustanovení lze např. aplikovat na případy, kdy v jednom zdaňovacím období byla zdaněna pohledávka, k jejíž úhradě došlo v některém z následujících zdaňovacích období, a poplatník by měl v souladu se zákonem přijatou částku opět zdanit. Pro úplnost stěžovatel uvádí, že postup pro případy, kdy daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost má být nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, stanoví ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků, formou podání dodatečného daňového přiznání. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění, dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel v kasační stížnosti své důvody nepodřadil jednotlivým zákonným ustanovením, z obsahu stížnosti je však zřejmé, že uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Plzni.

Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a uplatněného důvodu (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Mezi stranami je nesporné, že daňovým dokladem, fakturou ze dne 25. 11. 1997, č. 39/97, fakturoval daňový subjekt společnosti K. S., spol. s r.o., za provedené zednické a bourací práce částku 140 800 Kč a 5% DPH ve výši 7040 Kč, celkem tedy fakturoval cenu ve výši 147 840 Kč. Fakturovaný příjem byl v důsledku postupné úhrady v pěti splátkách v souladu s § 23 odst. 1 ZDP podroben dani z příjmů fyzických osob ve dvou zdaňovacích obdobích, ve zdaňovacím období roku 1997 a ve zdaňovacím období roku 1998, v závislosti na tom, kdy úhradu jednotlivých splátek daňový subjekt, účtující v jednoduchém účetnictví, fakticky obdržel. První splátka ve výši 50 000 Kč byla uhrazena dne 12. 12. 1997 a podrobena dani z příjmů v celkové hodnotě v roce 1997, tj. včetně částky připadající na daň z přidané hodnoty ve výši 7040 Kč, zatímco druhá splátka ve výši 40 000 Kč, uhrazená dne 23. 3. 1998, byla podrobena dani ve zdaňovacím období roku 1998 pouze ve výši 32 960 Kč, po snížení částky 7040 Kč, připadající na 5 % DPH. Třetí splátka ve výši 15 000 Kč, uhrazená dne 22. 4. 1998, čtvrtá splátka ve výši 20 000 Kč, uhrazená dne 10. 7. 1998, a pátá splátka ve výši 22 840 Kč, uhrazená dne 22. 7. 1998, nejsou pro posouzení sporu relevantní.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě výklad ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, tj. zda lze citované ustanovení aplikovat také na případ, kdy do základu daně z příjmů byla poplatníkem zahrnuta nesprávně částka připadající na jím do státního rozpočtu odvedenou daň z přidané hodnoty, tedy částka poplatníkem zahrnuta do zdanitelných příjmů nad rámec zákona.

Kdo je poplatníkem daně, stanoví v obecné rovině § 6 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je poplatníkem osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani.

Základem daně je dle § 23 odst. 1 ZDP 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, upravený podle následujících odstavců.

Podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně podle odstavce 1 nezahrnují částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona. Těmito částkami jsou také částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen hospodářský výsledek podle odstavce 3, dojde-li k jejich zaplacení. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud tyto částky pojistného a příspěvku zaplatí za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. V tomto případě neplatí podmínka, že se jedná o částky již zdaněné u téhož poplatníka.

Jakkoli argumentace stěžovatele na první pohled ob stojí a je formálně srozumitelná, nebere v úvahu to, že předmětem dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob nebyly různé příjmy daňového subjektu, dosažené z různých aktivit daňového subjektu v různých zdaňovacích obdobích, ale jeden a tentýž příjem. Se stěžovatelem lze jistě souhlasit v tom, že daňový subjekt měl postupovat v souladu s čl. VI odst. 8 přílohy č. 1 k Opatření MF a vypořádat částečnou úhradu své pohledávky přednostně s pohledávkou daně z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období roku 1997 podrobit pouze zbývající část úhrady, tj. částku 42 960 Kč. Pokud však v posuzovaném případě daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 1997 podrobil zdanění nesprávně částku připadající na daň z přidané hodnoty tím, že ve svůj neprospěch zatížil daní z příjmů fyzických osob celou částečnou úhradu své pohledávky, nelze mu tutéž částku, tj. částku připadající na tutéž daň z přidané hodnoty, tj. DPH z jednoho a téhož uskutečněného zdanitelného plnění, doměřit s odůvodněním, že se jedná o příjem roku 1998, který proto nemohl být zdaněn již v roce 1997.

Z hlediska ryze formálně právního lze sice pro stěžovatelem zvolený způsob dodanění shledat zákonný podklad s tím, že Metodický pokyn Ministerstva financí D-190, na který krajský soud odkazuje, zdejší soud za zákonný podklad nepovažuje, avšak jak již judikoval Ústavní soud k obdobné problematice v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publikovaném pod č. 145 Sb. n. u. US, svazek 31, str. 291: „za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pomínout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3, 4, Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)“.

Obdobně v nálezu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, publikovaném pod č. 39 Sb. n. u. US, svazek 32, str. 383, pak Ústavní soud vyjádřil právní názor, dle kterého jsou orgány veřejné správy při ukládání a vymáhání daní povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod ( čl. 4 odst. 4 Listiny), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění. Dle názoru zdejšího soudu je třeba výše uvedený princip zákazu dvojího zdanění respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě

kdy lze na základě formálního výkladu příslušných ustanovení zdanit jeden a tentýž příjem u jednoho a téhož daňového subjektu dvakrát. Ze shromážděných podkladů zjevně vyplývá, že daňový subjekt v žádném případě nehodlal státu odepřít, co jeho jest. Zdejší soud je proto toho názoru, že ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) ZDP nelze vyložit pouze jednostranně tak, jak ve své kasační stížnosti činí stěžovatel, tedy v tom smyslu, že by dopadalo pouze na situaci, kdy by daňovému subjektu povinnost podrobit dani určité příjmy dvakrát stanovil přímo zákon. Současně je třeba zdůraznit, že citované ustanovení rozhodně nedopadá na situaci, kdy by daňový subjekt úmyslným zdaněním příjmů v nesprávném zdaňovacím období sledoval jakékoliv daňové zvýhodnění např. z důvodu změny sazby apod.

Se stěžovatelem lze souhlasit také v tom, že institut dodatečného přiznání slouží mimo jiné také k dodatečnému snížení daňové povinnosti v těch případech, kdy byly daňovým subjektem nesprávně, nad rámec zákona, podrobena dani příjmy či jiné aktivity, které zdanění nepodléhaly. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost je nesprávně nižší nebo daňová ztráta nesprávně vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost, je oprávněn za splnění dalších zákonem stanovených podmínek předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání. Zjistí-li stejnou skutečnost správce daně, tedy že daňový subjekt nepodrobil dani z příjmů určitou částku svých příjmů, pak je na místě tuto částku dodatečně doměřit. Byla-li však již tato částka jednou daňovým subjektem do daňových příjmů zahrnuta, byť nesprávně, nelze ji znovu podrobit dani s pouhým poukazem na skutečnost, že daňový subjekt zahrnul do zdanitelných příjmů tuto částku nad rámec zákona. V této souvislosti je nutné konstatovat, že obsahem správy daně je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát. V posuzovaném případě daňový subjekt dokonce zahrnul předmětnou částku do svých zdanitelných příjmů předčasně, o celé jedno zdaňovací období dříve, než byl povinen a z tohoto pochybení nemohl objektivně získat žádné zvýhodnění v budoucnu. I z tohoto pohledu se jeví fakticky konstituované dvojí zdanění téhož příjmu jako neakceptovatelné.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, účastník řízení nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a ani ze soudního spisu nevyplývalo, že by mu nějaké náklady řízení v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu

