ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. P. M.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jiřím Šmrhou, se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 2. 2008, č. j. 10 Ca 216/2007 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 4. 9. 2007, č. j. 5042/07-1100, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Strakonicích (dále též „správce daně“) ze dne 23. 4. 2007, č. j. 36057/07/105910/3917, na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši – 215 208 Kč.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatel připomíná, že výchozím bodem jeho problémů bylo dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, které podal v roce 2007 z důvodu přechodu na uplatňování tzv. paušálních výdajů v roce 2005. V reakci na to byl v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004 zvýšen základ daně o neuhrazené pohledávky ve výši 3 350 079 Kč podle

§ 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Souběžně s tím podal stěžovatel ve stejný den dodatečné daňové přiznání za rok 2005, kde snížil základ daně o částku 1 717 054 Kč, neboť se jednalo o příjmy z pohledávek zdaněných v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004, tedy o část z celkové výše neuhrazených pohledávek. Správce daně a po něm i žalovaný a krajský soud ovšem tvrdili, že uplatnil paušální výdaje ještě před tím, než ze základu daně vyloučil příjmy z již jednou zdaněných pohledávek.

Proti tomu ovšem stěžovatel namítá, že pod výdaji podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze rozumět jak výdaje fiktivní, tedy i paušální, tak výdaje skutečné, nýbrž že se toto ustanovení vztahuje toliko na výdaje skutečné. Fiktivní výdaje totiž mají být uplatněny ve výši vypočtené stanoveným procentem z příjmů, přičemž tyto výdaje ze své povahy vůbec nemusely být objektivně vynaloženy, takže nemůže jít ani o výdaje vynaložené na příjmy osvobozené od daně. I z § 7 odst. 9 a 10 téhož zákona pak plyne, že zákonodárce chápe paušální výdaje jako „jiné výdaje“, než výdaje skutečně vynaložené. Zákon o daních z příjmů umožňuje sice připočítat k paušálním výdajům ještě část výdajů skutečně vynaložených, jde však o jediný druh těchto výdajů, a to o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.

Pokud by byl naopak akceptován názor krajského soudu, vedlo by to k závěru, že by stěžovatel ke zdaněným pohledávkám nemohl uplatnit žádné výdaje, ani paušální ani skutečné, což by ovšem bylo v rozporu se zásadou rovnosti před zákonem. Tabulkou srovnávající výši jeho daňových povinností v případě akceptování stěžovatelova právního názoru s její výší v případě přijetí názoru krajského soudu pak ukazuje, že by u něj v případě přechodu k paušálním výdajům došlo k daňovému znevýhodnění. To označuje za rozporné se zákazem daňové diskriminace, jak byl vysloven v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 28/2003, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS. Ze strany krajského soudu to pak pokládá za nepochopení hlavního důvodu žaloby, jímž bylo trvání na rozlišování skutečných daňových výdajů a výdajů paušálních, tedy fiktivních, které se neprokazují, ani nevynakládají, ale toliko vypočítávají z výše dosažených příjmů.

Z těchto důvodů navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na své vyjádření k žalobě, plně se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu a nad tento rámec trvá na tvrzení, že dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze výdaje vynaložené na příjmy nezahrnované do základu daně uznat pro daňové účely za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud tedy stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání za rok 2005 uplatnil stejně jako v řádném daňovém přiznání výdaje procentem z příjmů a zároveň o tyto příjmy snížil svůj základ daně, byl jeho postup rozporný se zákonem o daních z příjmů. Správce daně proto vyloučil z výdajů částku ve výši 50% z příjmů dosažených úhradou pohledávek, které byly zdaněny v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004, neboť se jedná o příjem nezahrnovaný do základu daně a výdaje nezahrnovaný do základu daně nelze uznat za výdaje daňově uznatelné. Ze všech těchto důvodů navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 29. 3. 2006 podal stěžovatel řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005. Poté podal dne 13. 2. 2007 dodatečné daňové přiznání k téže dani za rok 2005 a 2004. V něm uplatnil na řádku 106 částku 1 717 054 Kč jako úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, když předtím na řádku 101 určil totožnou částkou

své příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů a na řádku 102 určil částkou 850 405 Kč výdaje určené procentem z příjmu.

Správce daně pojal pochybnosti o údajích uvedených na řádku 101 a 102 daňového přiznání, proto jej výzvou ze dne 6. 3. 2007 vyzval k odstranění těchto pochybností. Tyto pochybnosti se stěžovatel pokusil odstranit na ústním jednání, kde jeho daňový zástupce uvedl, že v řádném daňovém přiznání za rok 2005 byly uplatněny výdaje podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, a proto při změně způsobu uplatnění výdajů stěžovatel nejprve zpracoval dodatečné daňové přiznání za rok 2004, ve kterém byl základ daně dodatečně zvýšen o stav pohledávek podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů, a poté v dodatečném daňovém přiznání za rok 2005 již byly na řádku 101 uvedeny příjmy inkasované v průběhu roku 2005, které všechny pocházely z pohledávek již zdaněných v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004. Proto je stěžovatel následně odečetl od základu daně podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Na řádku 102 pak uvedl výdaje podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, tedy nikoliv výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení a udržení příjmů. Jiným postupem by si stěžovatel nikdy nemohl k příjmům z pohledávek zdaněných v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004 uplatnit žádné prokazatelně vynaložené výdaje, a to ani paušálem.

V reakci na to vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr ze dne 23. 4. 2007, jímž stěžovateli určil nově základ daně v záporné výši -759 386 Kč a daň v záporné výši -215 208 Kč.

Stěžovatel poté požádal o sdělení důvodů rozdílu mezi výší daňového základu a daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 určenými v dodatečném platebním výměru oproti výši určené v dodatečném daňovém přiznání. Správce daně na tuto žádost dne 21. 5. 2007 odpověděl, že vycházel ze zjištěného skutkového stavu a z toho, že veškeré výdaje spojené s příjmy za pohledávky zdaňované v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004 byly již uplatněny v předchozích letech, kdy pohledávky vznikaly, a jejich další uplatnění, byť vyjádřené procentem, by bylo duplicitní, což je z daňového hlediska nemožné. Proto správce daně tyto procentní výdaje ve výši 858 527 Kč v rámci vyměřovacího řízení vyloučil, základ daně dodatečně vyměřil ve výši - 759 386 Kč, takže ztráta z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů byla vyměřena v nulové výši a daň ve výši -215 208 Kč.

Stěžovatel poté podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž trval na tom, že z § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů vyplývá, že je pouze na poplatníkově vůli, zda uplatní ke všem svým příjmům výdaje paušální či výdaje skutečné, a žádné další omezující ustanovení zde není. Na jeho situaci přitom nedopadá ani § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, které se týká pouze výdajů vynaložených, nikoli výdajů fiktivních. Lpěl tudíž na tom, že postupoval správně, když při vyplňování svého dodatečného daňového přiznání nejprve uvedl příjmy dosažené v roce 2005, následně uplatnil paušální výdaje k příjmům dosaženým v roce 2005, následně jejich odečtením zjistil základ daně a z něj pak konečně vyloučil již jednou zdaněné příjmy. Takový postup, který stěžovatel vyjádřil vlastním „čtyřkrokovým algoritmem“ výpočtu konečného základu daně, přitom podle něj odpovídal logice i textu zákona a byl i v souladu s poučením k formuláři daňového přiznání.

Žalovaný toto odvolání zamítl svým výše označeným rozhodnutím ze dne 4. 9. 2007. Zde konstatoval, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2005, když vyloučil z výdajů uplatněných v dodatečném daňovém přiznání částku ve výši 50% z příjmů dosažených úhradou pohledávek, které byly zdaněny v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004. Připomněl přitom stěžovateli, že podle zákona

o daních z příjmů může poplatník uplatnit buď výdaje prokazatelně vynaložené anebo výdaje paušální, přičemž rozdíl je jen ve způsobu prokazování jejich výše a prokazování jejich vynaložení. Uplatní-li poplatník výdaje skutečně vynaložené, musí je podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jednoznačně prokázat. Pokud se rozhodne pro uplatnění výdajů procentuální, prokazuje jen výši dosažených příjmů. Z § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů pak plyne, že za výdaje podle tohoto ustanovení nelze uznat zejména výdaje vynaložené na příjmy nezahrnované do základu daně, což se týkalo i výdajů, které stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání za rok 2005 vypočetl procentem z příjmů uhrazených pohledávek, jež do základu daně nezahrnul, takže nemohly být ani výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ani výdaji paušálními. Navíc nelze uplatnit výdaje, které již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích, kdy tyto pohledávky vznikly, neboť by to vedlo k duplicitě tohoto uplatnění. Nesouhlasil ani se způsobem, jakým se stěžovatel odvolával na algoritmus výpočtu základu daně a ztráty, když připomněl, že mezi příjmy, které se do základu daně nezahrnují, jsou podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny. Podle žalovaného tak pokud byly v roce 2005 uhrazeny pohledávky, které byly zdaněny již v dodatečném daňovém přiznání za rok 2004 v důsledku změny způsobu uplatňování výdajů stěžovatelem, pak již nemohly být zahrnuty do základu daně za rok 2005. Nemají-li přitom být zákonem vyjmenované příjmy zahrnuty do základu daně, pak nemohou být zahrnuty ani do příjmů, od kterých jsou odečítány výdaje pro určení základu daně.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, v níž uplatnil obdobné námitky jako předtím v odvolání a následně v kasační stížnosti.

Tu krajský soud zamítl svým rozsudkem ze dne 5. 2. 2008. V tomto rozsudku obdobně jako předtím žalovaný zopakoval, že poplatník může uplatnit pouze výdaje paušální nebo výdaje prokazatelně vynaložené. Rozhodl-li se přitom uplatnit výdaje paušální, jsou v nich zahrnuty veškeré výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním a udržením příjmů z podnikání a jiné samostnatné výdělečné činnosti, kromě pojistného. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) o daních z příjmů se pak vztahuje i na výdaje, které stěžovatel v roce 2005 určil procentem z uhrazených pohledávek, které do základu daně nezahrnul; takové výdaje proto nelze uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť by to vedlo k jejich duplicitnímu uplatnění. Stěžovatel výdaje spojené se vznikem těchto pohledávek již uplatnil, a proto je nelze uplatnit duplicitně, neboť by tím došlo k překročení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Nelze-li navíc zákonem vymezené příjmy zahrnout do základu daně, nelze je zahrnout ani do příjmů, z nichž jsou vypočítávány výdaje určené procentem. Stěžovatelův postup proto krajský soud označil za rozporný se zákonem o daních z příjmů; naopak postup správce dnaě byl zákonný, a proto nemohlo dojít ani k porušení článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Mezi stěžovatelem a žalovaným je zcela jasně ohraničený spor o právní otázku, jak lze započítávat jednotlivé příjmy a výdaje tehdy, pokud se poplatník rozhodne uplatnit výdaje paušálně, tedy procentem z příjmů, postupem podle § 7 odst. 9 a 10 zákona o daních z příjmů.

Správce daně ve svém sdělení důvodů rozdílu mezi výší daňového základu a daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 určenými v dodatečném platebním výměru oproti výši

určené v dodatečném daňovém přiznání, poté žalovaný ve svém rozhodnutí i krajský soud ve svém rozsudku opakovali v podstatě totožné argumenty a bylo by zbytečné, aby totéž činil i Nejvyšší správní soud. Jemu nezbývá než se pokusit odstranit nedorozumění mezi stěžovatelem a krajským soudem, žalovaným a správcem daně a zareagovat na některé doprovodné argumenty obsažené ve stěžovatelově kasační stížnosti.

Stěžovatel neustále lpí na svém čtyřbodovém algoritmu použitém při vyplňování daňového přiznání za rok 2005. Tento algoritmus, podle nějž při uplatnění paušálních výdajů mají být nejprve určeny příjmy, poté určeny výdaje vypočtené procentem z těchto příjmů, ty mají být poté odečteny a z takto získaného základu daně mají být ještě vyloučeny již zdaněné příjmy, však vychází z nepochopení logiky uplatnění paušálních výdajů. Ta spočívá ve skutečnosti v tom, že je třeba nejprve určit a prokázat příjmy, z nich procentuálně určit výdaje a jejich rozdíl již označit za základ daně. Stěžovatel ovšem poněkud absurdně dělí první krok na dva a jimi celý postup určení základu daně jakoby obkličuje, když namísto jednorázového určení příjmů tyto příjmy nejprve určí pro účely procentuálního stanovení paušálních výdajů a jakéhosi prozatímního základu daně, ale v závěrečném kroku je popře tím, že je označí za příjmy již jednou zdaněné a údajně podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2005 je ze základu daně opět vyloučí. Takový postup je ale chybný. Tato částka totiž nemůže nejprve sloužit k určení paušálních výdajů, avšak po jejich určení z nich být opět vyjmuta. Podle této logiky by ostatně mohl každý poplatník chápat § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů ve vazbě na jeho § 7 odst. 9 a 10 tak, že pokud má v daném daňovém roce pouze příjmy, které již zdanil (například souběžným podáním dodatečného daňového přiznání za předchozí rok, kde je uplatní), využije je pro stanovení paušálních výdajů a poté je ze základu daně vyloučí, čímž by takový daňový poplatník dospěl vždy k záporné daňové povinnosti.

Chybné je i to, jaký důraz klade stěžovatel na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Pokud se jednou rozhodl pro určení výdajů formou jejich paušálního uplatnění, pak již není potřeba, aby procházel jednotlivá písmena § 25 odst. 1 tohoto zákona a zvažoval, který výdaj v jeho případě lze nebo nelze uznat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Neuznání výdaje určeného z částky nezahrnované do základu daně se totiž ze strany správce daně nezakládalo na § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, ale na tom, že stěžovatel sám se rozhodl daňový příjem z daných pohledávek uplatnit již v roce 2004, vyloučit jej pro rok 2005 ze základu daně, čímž ovšem znemožnil i jeho uplatnění pro účely určení paušálních výdajů.

Stejně tak nelze reflektovat ani na stěžovatelův argument, že je správcem daně znevýhodňován oproti subjektům, které se nerozhodly přejít na uplatňování paušálních výdajů. Stěžovatel sice obecný zákaz znevýhodňování nachází v judikatuře zdejšího soudu a výši tohoto znevýhodnění se snaží prokázat pomocí tabulek ilustrujících následky různých modelů určení jeho daňové povinnosti, přehlíží ovšem, že pokud se cítí být znevýhodněn oproti subjektům neuplatnivším paušální výdaje podle § 7 odst. 9 a 10 zákona o daních z příjmů, není to důsledek jakési svévole správce daně, nýbrž důsledek jeho vlastní volby uplatnit právě výdaje určené paušálně pomocí procenta z prokázaných příjmů. Je volbou daňového subjektu, zda si paušální stanovení daňových výdajů zvolí či nikoli, jak bylo potvrzeno i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. 7 Afs 32/2003 (publ. pod č. 1413/2007 Sb. NSS): *„Poplatník má právo zvolit si způsob uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zvolí-li si však jednu z přípustných možností, nelze ji již ve stejném zdaňovacím období měnit za možnost jinou."* Tato volba je přirozeně určena jeho aktuální situací a daňový subjekt si obvykle volí tu možnost, na jejímž základě mu bude určena daňová povinnost co nejnižší. Tuto možnost zákonodárce daňovému subjektu dává a její využití je možno chápat jako pravý, neironický význam spojení „daňová optimalizace". Daňový subjekt však musí také nést důsledky této volby, což znamená, že nemůže

například – jak bylo zmíněno v citovaném judikátu – tuto volbu během zdaňovacího období měnit a stejně tak nemůže klást negativní důsledky chyby v této volbě na vrub správci daně, či následně orgánům rozhodujícím o jeho opravných prostředcích.

Ve stěžovatelově případě to znamená, že pokud má pocit, že je znevýhodňován oproti daňovým poplatníkům, kteří se nerozhodli přejít na uplatňování daňových výdajů paušálem, nelze to přičítat k tíži zákonodárci, správci daně, žalovanému či krajskému soudu, ale pouze této stěžovatelově volbě. Stejně tak nelze výše uvedeným subjektům přičítat k tíži to, pokud byla tato stěžovatelova volba ovlivněna jeho chybnou představou o logice uplatnění daňových výdajů paušálem a lichou nadějí, že pokud je uplatní, bude moci určitý druh svých příjmů nejprve použít k výpočtu těchto paušálních výdajů, a poté je ze základu daně vyjmout podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Jak bylo vyloženo výše, takový výklad by byl zcela chybný a jeho odmítnutí ze strany krajského soudu nelze označit za nesprávné posouzení právní otázky, tím méně za nepochopení vyvolávající nepřezkoumatelnost, jak stěžovatel tvrdí v závěru kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu