



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **JUDr. M. J.**, zastoupeného Auditorskou a daňovou kanceláří s.r.o, se sídlem v Praze 1, Vodičkova 41, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1837/09-1100-202289,

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Nymburku ze dne 10.11.2008, č.j. 88739/08/053912/1678 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007, kterým byl žalobci stanoven základ daně ve výši 9 143 681,- Kč a vyměřena daň ve výši 2 551 644,- Kč.

V odůvodnění pak Finanční ředitelství v Praze uvedlo, že správce daně měl na základě předchozích daňových řízení pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání za rok 2007, konkrétně v příloze č. 1 na řádce 105 a proto zahájil výzvou ze dne 29.7.2008 č.j. 68967/08/053912/1678 vytýkáci řízení podle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb. V odpovědi

na tuto výzvu pak žalobce trval na postupu podle ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb., protože v roce 2005 vedl daňovou evidenci a uplatňoval výdaje podle ust. § 7 odst. 9 cit. zákona, a proto upravil svůj základ daně za zdaňovací období roku 2007 o částku 20 000,- Kč. Správce daně s odkazem na ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb. zvýšení dílčího základu daně o žalobcem uplatněnou částku 20 000,- neakceptoval, což bylo žalobci sděleno ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení ze dne 15.8.2008 č.j. 72160/08/053912/201678 s tím, že na řádku č. 105 přílohy č. 1 daňového přiznání, tj. dodanění pohledávek při zahájení účtování, se uvede částka 0 Kč. Zástupce žalobce k této zprávě podal vyjádření ze dne 12.9.2008, ve kterém označil postup správce daně jako nezákonný. Při vyměření daně za rok 2007 podle Finančního ředitelství v Praze správce daně vycházel ze skutečnosti, že v roce 2005 žalobce uplatňoval výdaje procentem z příjmů, v roce 2006 výdaje v prokázané výši a tudíž zákonná úprava dílčího základu daně za rok 2005 měla být provedena podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., tj. hodnota pohledávek zahrnuta do základu daně roku 2005 jednorázově. Dne 10.11.2008 byl správcem daně vydán platební výměr, kterým snížil základ daně o částku 20 000,- Kč a vyměřil daň o 5 760,- Kč nižší oproti žalobcem vypočtené dani v daňovém přiznání. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

K námitkám obsaženým v odvolání se odvolací orgán vyjádřil mimo jiné takto: Námitku, že správce daně opomíjí rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č.j. 5516/08-1100-202289, kterým bylo ve skutkově identickém případě (zdaňovací období 2006) vyhověno odvolání žalobce, pokládal odvolací orgán za účelovou a zavádějící.

K další námitce odvolací orgán mimo jiné konstatoval, že v průběhu vyměřovacího řízení nebyl žalobce krácen na svých právech a že správce daně v rozsahu ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona č. 337/1992 Sb. respektoval zásadu součinnosti a přiměřenosti a činil pouze taková opatření, která efektivně vedla ke správnému zjištění výše daňové povinnosti podle zákona č. 586/1992 Sb. Pro úplnost také uvedl, že skutečným důvodem žalobce zvyšování přiznané daňové povinnosti roku 2007 (stejně tak jako roku 2006) je snaha o výrazné snížení daňové povinnosti roku 2005 a neoprávněné využití výhody vyplývající z ust. § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb.

Dále se pak odvolací orgán zabýval tím, že žalobce odmítal s ohledem na postup podle ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. zvýšení základu daně za zdaňovací období roku 2005 o celkovou hodnotu pohledávek ve výši 6 050 579,- Kč, přičemž odkazoval na podanou správní žalobu v této věci.

Z hlediska věcného pak považoval odvolací orgán i další žalobcovu námitku opatrnosti jako irelevantní.

Odvolací orgán neshledal, že by při stanovení základu daně a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 postupoval Finanční úřad v Nymburku v rozporu se závazně platnými právními předpisy.

V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je vydáno v rozporu s ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Úpravou základu daně z příjmů za zdaňovací období 2007 žalobce zvýšil základ daně a daň z příjmů. Rozhodl se odvést státu větší daň, než kolik činí podle názoru odvolacího orgánu jeho zákonná povinnost. Odvolací orgán je pak oprávněn podle žalobce vykonávat své pravomoci pouze za účelem stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, nikoliv za účelem snižování daňových příjmů státu. Žalobce považuje proto za nezákonný postup žalovaného, když je daň snižována oproti jeho návrhu.

Žalobce rovněž v žalobě tvrdil, že může postupovat podle ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. Odmítl zvýšení základu daně za zdaňovací období 2005 o celou hodnotu pohledávek a navrhl, aby mu byl přiznán příznivější režim umožňující postupně zvyšování základu daně. Tato sporná právní otázka je předmětem správní žaloby vedené u

Městského soudu v Praze po sp. zn. 6 Ca 377/2008 a žalobce v podrobnostech na tuto žalobu odkázal.

Uvedl, že v odvolání upozornil na neřešitelnost své právní situace spočívající v tom, že kdyby neupravil svůj základ daně za zdaňovací období 2007 a správní žaloba vedená pod sp.zn. 6 Ca 377/2008 byla úspěšná, mohl by se vinou odvolacího orgánu dostat do situace, že by bez svého zavinění porušil ust. § 23 odst. 14 a přílohu č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. S touto námitkou se pak podle žalobce odvolací orgán nevypořádal, ač je klíčová pro posouzení celé věci. Konstatoval, že kdyby mu nehrozilo vážné riziko vzniku neoprávněného snížení základu daně v letech 2006-2014, nikdy by nebrojil proti postupu správce daně ani žalovaného. Má za to, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.

Upozornil na skutečnost, že k odvolací námitce přípustné opatrnosti se odvolací orgán vyjádřil jedinou větou, přičemž bez bližšího vysvětlení konstatoval, že je irelevantní.

Zároveň žalobce poukázal na absurditu postupu odvolacího orgánu. Podle žalobce, i kdyby odvolací orgán připustil žalobcem provedené zvýšení základu daně a daně, pak by svoji právní pozici ve sporu vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6Ca 377/2008 nikterak neovlivnil, protože skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují se pro každé zdaňovací období samostatně.

Ve vyjádření k žalobě odvolací orgán mimo jiné uvedl, že předmět sporu se odvozuje od způsobu dodanění pohledávek, které žalobce vykazoval v roce 2005 při přechodu na účetnictví. Žalobce si u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 uplatnil v daňovém přiznání pro stanovení základu daně výdaje procentní sazbou z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb. V roce 2005 došlo u žalobce k plnění podmínek stanovených v § 1 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/1991 Sb. a žalobci tak v návaznosti na § 4 odst. 3 uvedeného zákona vznikla povinnost vést od 1.1.2006 účetnictví a žalobce začal uplatňovat prokazované výdaje podle § 24 a násl. č. 586/1992 Sb. V návaznosti na to vyplynula žalobci z ust. § 23 zákona č. 586/1992 Sb. povinnost upravit základ daně o v zákoně specifikované položky. Tato skutečnost není podle odvolacího orgánu předmětem sporu. Žalobce však při úpravě základu daně použil ust. § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb. (jakoby přecházel na účetnictví z daňové evidence - § 7b zákona č. 586/1992 Sb.) s tím, že základy daně bude postupně zvyšovat v devíti následujících zdaňovacích obdobích – do základu daně za rok 2007 si tak uplatnil jen příslušnou část pohledávek, o které by měl základ daně upravovat při aplikaci ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. Správce daně ale při stanovení daňové povinnosti žalobce u daně z příjmů za rok 2005 aplikoval ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. (když vycházel z toho, že žalobce nepřešel na účetnictví z vedení daňové evidence, jak je stanovena podmínka v § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb.) a o celou částku pohledávek, tj. jednorázově, upravil (zvýšil) základ daně za rok 2005. Tento postup správce daně, resp. rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č.j. 5515/08-1100-202289, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti aplikaci § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. na jednorázovou úpravu základu daně za rok 2005 (oproti žalobcem požadovanému uplatnění § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. s rozdělením úprav základů daně do devíti zdaňovacích období) je předmětem žaloby vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6Ca 377/2008. Podle odvolacího orgánu výsledek tohoto soudního řízení k roku 2005 je tak rozhodný i pro posouzení správnosti postupu žalobce či správce daně k roku 2007, ve kterém žalobce požaduje zvýšení základu daně o podíl z postupného zdaňování pohledávek vykázaných v roce 2005 před přechodem na účetnictví.

Dále se pak odvolací orgán zabýval jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v jeho žalobě. Navrhl, aby v případě, že žaloba vedená pod sp. zn. 6Ca 377/2008 proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č.j. 5515/08-1100-202289 bude zamítnuta, byla

zamítnuta i žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze č.j. 1837/09-1100-202289 vedená pod sp. zn. 8Ca 149/2009.

Ve správním spise se nacházejí pro danou věc tyto podstatné dokumenty: Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, které Finanční úřad v Nymburku obdržel dne 11.6.2008, výzva Finančního úřadu v Nymburku k odstranění pochybností ze dne 29.7.2008 č.j.: 68967/08/053912/1678, odpověď žalobce ze dne 31.7.2008 na tuto výzvu, zpráva Finančního úřadu v Nymburku o výsledku vytýkacího řízení pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 ze dne 15.8.2008 č.j.: 72160/08/053912/201678, vyjádření žalobce ke zprávě ze dne 12.9.2008, platební výměr Finančního úřadu v Nymburku ze dne 10.11.2008 č.j.: 88739/08/053912/1678, sdělení Finančního úřadu v Nymburku o odchylném vyměření daně za r. 2007 ze dne 11.11.2008, odvolání žalobce ze dne 28.11.2008 proti předmětnému platebnímu výměru, žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2.4.2009 č.j.: 1837/09-1100-202289.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud posoudil věc takto:

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pro zdaňovací období roku 2005, výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 v případech, kdy poplatník nevede účetnictví s výjimkou uvedenou v bodě 2, ani nevede daňovou evidenci, o cenu nespotřebovaných zásob, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a zaplacených záloh.

Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Podle § 23 odst. 14 věty první zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2005 i roku 2007 při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

Předně Městský soud v Praze konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce. Právní názor Finančního ředitelství v Praze je z předmětného rozhodnutí seznatelný a srozumitelný. Finanční ředitelství v Praze rovněž

reagovalo na námitky žalobce uvedené v odvolání, nicméně je pravdou, že námitkou žalobce, že v odvolání upozornil na neřešitelnost své právní situace spočívající v tom, že kdyby neupravil svůj základ daně za zdaňovací období 2007 a správní žaloba vedená pod sp. zn. 6 Ca 377/2008 byla úspěšná, mohl by se vinou odvolacího orgánu dostat do situace, že by bez svého zavinění porušil ust. § 23 odst. 14 a přílohu č. 3 zákona č. 586/1992 Sb., se takto výslovně nezabývalo. Dle názoru soudu ji odvolací orgán zahrnul do své argumentace, že z hlediska věcného považuje i další námitku opatrnosti jako irelevantní, aniž by konkrétně uvedl proč. Soud má však za to, že obě námitky žalobce (žaloba čl. II. bod 6 a 7) vzhledem k níže uvedenému již nejsou relevantní.

V dané věci, jak uvedl i odvolací orgán ve svém vyjádření k žalobě, je zjevná spojitost s tím, jak byl stanoven základ daně a vyměřena daň za zdaňovací období roku 2005. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8.11.2012 č.j. 6Ca 377/2008-49 byla žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 18.9.2008 č.j. 5515/08-1100-202289, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Nymburku ze dne 3.3.2008 č.j. 21142/08/053912/1678, zamítnuta. Tímto dodatečným platebním výměrem Finanční úřad v Nymburku žalobci dodatečně stanovil za zdaňovací období roku 2005 základ daně ve výši 6 214 522,- Kč a vyměřil daň ve výši 1 988 672,- Kč. Městský soud v Praze v odůvodnění předmětného rozsudku uvedl, že „...vyvodil, že správce daně, jakož i žalovaný v souzené věci nepochybili, neboť podmínky pro postup podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona o daních z příjmů ze strany žalobce splněny nebyly.

Není sporu o tom, že žalobce za zdaňovací období roku 2005 uplatňoval výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Od 1.1.2006, kdy se stal ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotkou, začal povinně vést účetnictví. Za zdaňovací období roku 2006 pak žalobce uplatňoval výdaje nikoliv procentem z příjmů, jako tomu bylo za předchozí zdaňovací období, ale výdaje skutečné podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Žalobci lze obecně přisvědčit v tom, že na začátku zdaňovacího období nemusí být daňový subjekt schopen posoudit, který ze způsobů stanovení daňového základu pro něho bude výhodnější a že jeho volba v tomto směru by mohla být efektivnější až ke konci zdaňovacího období, kdy jsou mu již známy výsledky jeho podnikatelských aktivit. Žalobce tvrdí, že si na počátku zdaňovacího období (roku 2005) zvolil vedení daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů, a že tak neučinil dobrovolně. S tímto tvrzením nelze souhlasit. Povinnost postupovat podle § 7b zákona o daních z příjmů, to jest vést daňovou evidenci, ustanovení § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů ukládá výlučně poplatníkům s příjmy podle odstavců 1 a 2, *kterí nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje podle odstavce 9*. Hodlal-li žalobce za dané zdaňovací období uplatňovat výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, což nakonec také učinil, nic jej nenutilo k tomu, aby si na počátku zdaňovacího období zvolil vedení daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů. V takovém případě postačovalo, aby podle § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů vedl záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Ustanovení § 39 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jehož se žalobce v souvislosti s tvrzením o povinném vedení daňové evidence dovolává, se týká plnění záznamní povinnosti, kterou správce daně podle § 39 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků uložil daňovému subjektu samostatným rozhodnutím. K ničemu takovému v souzené věci nedošlo. Evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, které jsou podle § 39 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků povinny vést daňové

subjekty uplatňující výdaje procentem z příjmů podle zvláštního předpisu, pak nelze ztotožňovat s daňovou evidencí podle § 7b zákona o daních z příjmů, neboť tu jsou podle § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů naopak povinni vést poplatníci daně z příjmů, kteří výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů neuplatňují.

Soud v projednávané věci považuje za rozhodující to, že žalobce si pro zdaňovací období roku 2005 zvolil uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost měla za následek, že žalobcem dobrovolně vedená daňová evidence nemohla sloužit k účelu stanovenému zákonem, neboť nezajišťovala zjištění žalobcova základu daně z příjmů ve smyslu § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. V důsledku volby procentního uplatnění výdajů za rok 2005 dosavadní vedení daňové evidence žalobcem pozbylo zákonného podkladu a smyslu a stalo se nadbytečným. Při stanovení základu daně pak bylo nutno vycházet nikoliv z daňové evidence, ale ze záznamů o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, které byl žalobce pro tento případ povinen vést podle § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů, jakož i z evidence příjmů a evidence hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, jejichž vedení žalobci jakožto daňovému subjektu, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů, ukládalo ustanovení § 39 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalobcem vedená daňová evidence se vzhledem ke zvolenému způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů stala evidencí vedenou toliko dobrovolně a nad rámec zákona (§ 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů). Nemůže mít proto v žádném případě charakter daňové evidence ve smyslu zákona.

Nutno zdůraznit, že volba mezi uplatněním skutečných výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů a uplatněním výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů byla věcí svobodného rozhodnutí žalobce. Z dikce ustanovení § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů, jež ukládá povinnost vést daňovou evidenci pouze těm daňovým subjektům, které neuplatňují výdaje podle § 7 odst. 9, však žalobci muselo být zřejmé, že při uplatnění výdajů procentem z příjmů pozbude dosavadní vedení daňové evidence zákonného podkladu a při stanovení základu daně za rozhodné zdaňovací období roku 2005, ani při zahájení účtování na počátku následujícího roku nebude možné k této evidenci jakkoliv přihlížet.

Správnost žalobcem zastávaného názoru rozhodně nelze dovozovat z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2006 čj. 2 Afs 151/2004 – 60. Uvedené rozhodnutí totiž neřeší srovnatelnou právní situaci, jak tvrdí žalobce, ale zabývá se právně zcela odlišnou otázkou trvání zákonem stanovené povinnosti vést účetnictví v případě, že daňový subjekt uplatní výdaje procentní částkou. V nyní projednávané věci se však nejedná o povinnost vést účetnictví, ale o opodstatněnost vedení daňové evidence v závislosti na daňovým subjektem zvoleném způsobu uplatňování výdajů. Nelze pochybovat o tom, že daňovým subjektem zvolený způsob uplatnění výdajů procentní částkou nemůže mít vliv na jeho povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví, kterou mu ukládá zákon o účetnictví. Naproti tomu opodstatněnost daňové evidence, tedy to, zda má vedení daňové evidence oporu v zákoně a zda slouží k zákonem stanovenému účelu, je úzce závislá na tom, jaký způsob uplatňování výdajů daňový subjekt zvolí, což zřetelně ukazuje právě případ žalobce.

Jestliže daňová evidence za rok 2005 pozbyla vzhledem ke způsobu uplatňování výdajů, který žalobce zvolil, svého smyslu, a stala se v důsledku této skutečnosti zcela nadbytečnou, neboť nemohla sloužit ke zjištění žalobcova základu daně z příjmů (i žalobce v podané žalobě připouští, že se daňová evidence stala pro stanovení základu daně nerozhodnou), není k ní možné jakkoliv přihlížet při posuzování splnění podmínek

stanovených zákonem pro aplikaci § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Hypotéza tohoto ustanovení dopadá výlučně na případy, kdy poplatník s příjmy podle § 7 přechází z daňové evidence na vedení účetnictví („při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví...“). I s ohledem na historický kontext, v jakém bylo toto ustanovení do zákona o daních z příjmů vloženo, a který žalobce sám odkazem na důvodovou zprávu zmiňuje, (původně šlo o ustanovení reagující na daňové důsledky rozšíření povinnosti účtovat v soustavě podvojného účetnictví oproti soustavě jednoduchého účetnictví), přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví je třeba rozumět přechod z daňové evidence sloužící skutečně svému daňovému účelu (stanovení základu daně u konkrétního daňového subjektu), nikoliv přechod z daňové evidence, kterou daňový subjekt vedl toliko z opatrnosti a kterou ve výsledku ani nepoužil k účelu, k němuž má tato evidence sloužit, tj. ke stanovení základu daně.

Z tohoto pohledu nejde ani o mezeru v zákoně, ani o nejednoznačný výklad. Žalovaný aplikoval příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů v jejich jednoznačném gramatickém smyslu, který nedává prostor pro pochybnost o jejich obsahu, a nevyžaduje proto interpretaci za použití dalších metod.

Důvody, které zákonodárce vedly k tomu, že v ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřiznal daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek, které evidovali v době zahájení vedení účetnictví, do základu daně postupně během několika následujících zdaňovacích období, soudu nepřisluší posuzovat. Žalobcovy námitky stran možné nerovnosti v postavení daňových subjektů však nejsou v tomto případě na místě, neboť se ani formálně, ani materiálně v případě ustanovení § 23 odst. 8 a § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů nejedná o skupiny daňových subjektů ve stejném postavení. To, že ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů nepřiznává daňovým subjektům možnost zahrnout hodnotu zásob a pohledávek, které evidovali v době zahájení vedení účetnictví, do základu daně postupně po 9 následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví, dle názoru soudu není nijak v rozporu se základními pravidly fungování státní moci, mezi něž patří i zásada proporcionality a zásada zákazu zneužití práva. Přesvědčení žalobce o tom, že u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů nepředstavuje absence této možnosti racionální důsledek jejich volby, je pouze jeho subjektivním názorem, se kterým soud nesouhlasí. Jak již bylo soudem konstatováno výše, volba způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů byla svobodným rozhodnutím žalobce, který v takovém případě musel počítat s tím, že k jím vedené daňové evidenci za rok 2005 nebude možné přihlížet při stanovení základu daně za toto zdaňovací období, ani při zahájení účtování na počátku následujícího roku. Nemožnost postupu podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a naopak nutnost aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů, které daňovým subjektům nepřiznává výše zmíněnou možnost postupného zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně, tedy byla důsledkem žalobcovy volby způsobu uplatnění výdajů procentem z příjmů, se kterým měl žalobce při znalosti právní úpravy počítat.

Vzhledem k nenaplnění hypotézy ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů (u žalobce nedošlo ke dni 1.1.2006 k přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví) nemohla žalobci za zdaňovací období roku 2005 vzniknout povinnost upravit základ daně podle tohoto ustanovení. Protože aplikace ustanovení § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona o daních z příjmů nepřicházela u žalobce z výše popsanych důvodů v úvahu, bylo při dodatečném stanovení jeho daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005 možné postupovat výlučně podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu je pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí irelevantní žalobcovo

obsáhlé srovnání smyslu a účelu právní úpravy obsažené v § 23 odst. 8 a § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, a jako nedůvodný je třeba odmítnout i jeho požadavek na právo volby toho, které z těchto dvou ustanovení se má v jeho případě užít.

Žalobci lze přisvědčit v tom, že ustanovení § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů je ve srovnání s ustanovením § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů novější a svým rozsahem omezenější právní normou. To však nic nemění na tom, že podmínky pro aplikaci této právní normy nebyly v případě žalobce splněny. Bezpředmětný je proto i poukaz žalobce na legislativní vývoj daného ustanovení, spočívající v prodloužení lhůty pro zahrnutí hodnoty zásob a pohledávek do základu daně.“

O podané kasační stížnosti, která směřovala proti tomuto rozsudku, rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22.7.2013 č.j. 8Afs 77/2012-41 tak, že ji zamítl. Nejvyšší správní soud se pak v odůvodnění zabýval právní otázkou, zda daňový subjekt vedoucí dobrovolně evidenci, jež nesloužila k zjištění základu daně z příjmů, neboť se daňový subjekt rozhodl uplatňovat výdaje procentem z příjmů, může postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že: „Předloženou právní otázku již Nejvyšší správní soud řešil v rozsudku č.j. 8 Afs 31/2012-53 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), který se týkal i právně skutkově obdobné věci. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že daňový subjekt nemůže postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, vedl-li daňovou evidenci pouze dobrovolně a nepoužil-li ji ke zjištění základu daně z příjmů. Pokud daňový subjekt uplatnil výdaje procentem z příjmů, měl pouze povinnost vést záznamy o svých příjmech a evidovat pohledávky vzniklé v souvislosti se svým podnikáním či jinou samostatnou výdělečnou činností (§ 7 odst. 10 poslední věta zákona o daních z příjmů), nevznikla mu však povinnost vést daňovou evidenci. Pokud evidenci daňový subjekt vedl, stala se evidencí vedenou nad rámec zákona, a to právě v důsledku uplatnění výdajů procentem z příjmů. Taková evidence neslouží účelu stanovenému v § 7b zákona o daních z příjmů, tj. zjištění základu daně z příjmů, a proto nemohou nastat účinky, které zákon o daních z příjmů s vedením daňové evidence spojuje. Z téhož důvodu není rozhodná ani otázka průběžného vedení daňové evidence.

Není možné využít současně výhody spojené s uplatněním procentních výdajů i výhody spojené s vedením daňové evidence stanovené v § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů. Způsob uplatnění výdajů vychází ze svobodné volby daňového subjektu. Pokud si daňový subjekt zvolí určitý způsob uplatnění výdajů, je povinen respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší. Možnost uplatnit výdaje v procentní výši může poskytnout daňovému subjektu určitou výhodu, protože nemusí prokazovat výdaje ve skutečné výši. Pro poplatníky, kteří této možnosti využijí, ale zákon stanoví také určitá omezení, která s uplatněním výdajů v procentní výši souvisí [viz např. § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů či § 23 odst. 8 písm. b) téhož zákona; blíže viz rozsudek č.j. 7 Afs 32/2008 - 92, publ. pod č. 1803/2009 Sb. NSS].

Jedním z takových omezení je i nemožnost uplatnit režim § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů při přechodu na vedení účetnictví. Tento režim zákonodárce stanovil pouze pro přechod z daňové evidence na účetnictví. Pokud daňový subjekt přechází z uplatňování procentních výdajů na uplatňování skutečných výdajů (v důsledku zahájení vedení účetnictví), musí postupovat podle odlišného režimu, který je stanoven v § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Odlišné podmínky pro uplatnění popsanych dvou postupů jsou v zákoně o daních z příjmů stanoveny jednoznačně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 31/2012 - 53 neshledal ani to, že by zakotvením zmiňovaných dvou režimů dodatečného zvýšení základu daně zákonodárce nepřipustně diskriminoval určitou skupinu daňových poplatníků. Omezení jedné ze skupin poplatníků v podobě nemožnosti rozložit zvýšení základu daně v souvislosti se zahájením účtování do devíti po sobě následujících zdaňovacích období Nejvyšší správní soud neshledal nepřiměřeným či rozporným se zásadou rovnosti, ve smyslu judikatury Ústavního soudu. Poukázal při tom na úzký rozsah přezkumu ústavnosti ukládání daní a poplatků (nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92, a ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02) a rovněž na užití zásady proporcionality v užším smyslu při přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, tj. ve smyslu vyloučení pouze extrémní disproportionality (nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

Podle Ústavního soudu může zákonodárce v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. *rdousícího efektu*, který porušuje čl. 4 odst. 4 Listiny, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě. Zdanění se nepovažuje za svévolné a rozporné s principem neakcesorické rovnosti, pokud existují podstatné rozdíly, které činí posuzované skupiny nesrovnatelnými. Daňový režim nestejných věcí a nestejných procesů totiž nelze upravit stejně. (Blíže viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08.) Obdobný přístup zastává také Evropský soud pro lidská práva, který v oblasti zdanění přiznává státům širokou míru legislativní tolerance.

Nejvyšší správní soud proto v rozsudku čj. 8 Afs 31/2012 - 53 zhodnotil, že daňová úprava příslušné problematiky je jednoznačná. Dopady spojené s volbou způsobu uplatnění výdajů jsou ze zákona zřetelně seznatelné a stejně tak jsou předvídatelné i podmínky, za nichž daňovým subjektům vzniká povinnost zahájit vedení účetnictví. V souhrnu tedy Nejvyšší správní soud neshledal, že by předmětná právní úprava byla založena na neobjektivních kritériích nebo že by zákonodárce jednal svévolně, pokud pro poplatníky uplatňující výdaje procentem z příjmů stanovil povinnost zvýšit základ daně jednorázově a neumožnil jim rozložit zvýšení základu daně do více zdaňovacích období. Stěžovatelem zpochybněná právní úprava se nijak negativně nedotýká podstaty a smyslu základních práv, neporušuje proto čl. 4 odst. 4 Listiny a nedosahuje intenzity „*rdousícího efektu*“.

Zákonodárce dle Nejvyššího správního soudu neporušil ani zásadu rovnosti v její neakcesorické podobě, protože poplatníci, kteří se dobrovolně rozhodli uplatnit výdaje procentem z příjmů, nejsou ve zcela srovnatelné situaci jako poplatníci, kteří uplatňují a prokazují skutečné výdaje. Daňový subjekt se do jedné z těchto skupin zařazuje na základě své svobodné volby. Pokud se daňový subjekt rozhodne uplatnit výdaje v procentní výši, musí počítat se všemi daňovými dopady této volby stanovenými zákonem a nemůže se dovolávat pouze těch, které mu přináší výhodu. Odlišný způsob uplatnění výdajů a s ním související rozdíl mezi oběma skupinami daňových poplatníků proto ospravedlňují závěr, že rozdílná úprava není svévolná a není protiústavní diskriminací.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že námitka protiústavnosti předmětné právní úpravy nebyla důvodná a Nejvyššímu správnímu soudu ani krajskému soudu nevznikla povinnost postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

Platí tedy, že stěžovatel jako poplatník, který ve zdaňovacím období roku 2005 uplatnil výdaje procentem z příjmů, byl ze zákona povinen vést pouze evidenci podle § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Nemohl proto za situace, kdy mu od 1. 1. 2006 vznikla povinnost vést účetnictví, postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a zahrnovat hodnotu pohledávek a záloh do základu daně postupně po devět následujících zdaňovacích období. Naopak musel postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů.“

Městský soud v Praze vzhledem k uvedenému považuje způsob, jakým byl žalobci finančními orgány stanoven základ daně a vyměřena daň pro zdaňovací období roku 2007, za správný, neboť žalobce nebyl v tomto zdaňovacím období oprávněn postupovat podle § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. Jediným přípustným a zákonným postupem při přechodu na vedení účetnictví byl v jeho případě postup podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., a to ve zdaňovacím období roku 2005. Následující zdaňovací období pak s ohledem na vysvětlenou nemožnost aplikace § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona č. 586/1992 Sb. již nemohla být v souvislosti s přechodem na vedení účetnictví nijak dotčena. Žalobci tedy nelze dát za pravdu v tom, že správce daně není oprávněn vykonávat své pravomoci za účelem snižování daňových příjmů státu. Správce daně je povinen při správě daní postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy a to bez ohledu na to, zda vedou ke zvýšení či snížení daňových příjmů státu.

Městský soud v Praze vzhledem ke všem shora uvedeným skutečnostem neshledal žádnou z námitek žalobce důvodnou, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili souhlas takovým projednáním věci (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci samé úspěch neměl a žalovanému, který ve věci byl úspěšný, žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly. Z tohoto důvodu soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 31. října 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová