



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **M. B.**, zast. Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem Na Bělidle 2/830, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7234/12-1100-604189, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 7. 2013, č. j. 52 Af 20/2013 – 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 7. 2013, č. j. 52 Af 20/2013 – 36, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba proti shora označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“). Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Svitavách, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2010 dodatečně vyměřena daň ve výši 434 478 Kč, daňová ztráta ve výši -654 569 Kč, daňový bonus ve výši -34 812 Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 93 858 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Za zdaňovací období roku 2010 uplatňoval stěžovatel výdaje dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy výdaje ve skutečné výši. Za zdaňovací období roku 2011 se rozhodl změnit způsob uplatňování daňově uznatelných výdajů na způsob dle § 7 odst. 7 uvedeného zákona (tj. výdaje stanovené zákonem procentní výší z příjmů, dále také výdaje paušální). V této souvislosti mu vznikla povinnost dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů upravit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů]

a hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv. Tuto povinnost stěžovatel nesplnil.

[3] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení zákonnosti postupu stěžovatele, který na výzvu správce daně (ze dne 7. 5. 2012) ke splnění své zákonné povinnosti, tj. k předložení dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010, reagoval tak, že dodatečné daňové přiznání předložil, nicméně základ daně ve shora uvedeném smyslu neupravil, ale zpětně změnil způsob uplatňování výdajů i za toto období, a to z výdajů ve skutečně vyšší na výdaje paušální.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve uvedl, že stěžovatel v žalobě uplatnil totožné námitky jako v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Pro zhodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí je podstatné, jakým způsobem se s těmito námitkami vypořádal odvolací orgán. Soud ve správním soudnictví by se totiž nemohl vyjadřovat k námitce, kterou uplatnil žalobce již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně takovým způsobem, že by nahrazoval činnost odvolacího správního orgánu. Krajský soud není další třetí instancí ve správním řízení. V případě drobných odchylek, tj. jestliže se krajský soud zcela neztotožní s tím, jak se odvolací orgán vypořádal s odvolacími námitkami, může pouze korigovat právní názor, o který se opírá napadené rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, všechna zde uváděná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zároveň je nutné připomenout, že pokud žalobce uplatní stejným způsobem námitku jak v odvolání, tak i v žalobě, v takovém případě nemůže soud ve správním soudnictví zcela změnit právní názor odvolacího správního orgánu, tedy uvést k uvedené odvolací námitce jiný právní názor, než odvolací orgán v napadeném rozhodnutí, protože by se jednalo o změnu právního názoru odvolacího orgánu. Podstatná změna právního názoru odvolacího orgánu soudem ve správním soudnictví by mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí soudu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99). Proto se krajský soud musel v dané věci zaměřit v případě totožných odvolacích námitek s námitkami uvedenými v žalobních bodech pouze na to, zda se s nimi odvolací orgán vypořádal tak, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné, tj. je srozumitelné a obsahuje dostatek důvodů rozhodnutí, čili netrpí vadou uvedenou v ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Krajský soud následně uvedl, že se ztotožňuje se závěry odvolacího orgánu uvedenými v napadeném rozhodnutí. V dané věci nesporně vznikla stěžovateli povinnost postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů, který stěžovateli nedává možnost reagovat tak, jak učinil, tj. že reagoval na výzvu správce daně učiněnou v souladu se zmíněnou platnou právní úpravou tak, že pouze změnil způsob uplatňování výdajů za zdaňovací období roku 2010. Mylně si vyložil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 - 59. Toto rozhodnutí vychází ze zcela jiného skutkového stavu, než je případ stěžovatele. V uvedeném usnesení rozšířeného senátu bylo podáno dodatečné daňové přiznání, protože v řádném daňovém přiznání došlo k nesprávnému zahrnutí částky na nákup cenných papírů do daňově uznatelných výdajů; v dodatečném přiznání byl tento výdaj vyloučen a byly nahrazeny skutečné výdaje výdaji stanovenými zákonem v procentní sazbě.

[6] V posuzovaném případě bylo jedinou změnou proti řádnému daňovému přiznání pouze uplatnění výdajů procentní sazbou. Uvedené usnesení rozšířeného senátu se tak vztahovalo na zcela jiný případ. Daňovému subjektu vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přičemž právě pouze v tomto případě byl oprávněn daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit nový způsob uplatnění výdajů. V projednávané věci byl postup stanoven platnou právní úpravou, tj. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů. Na místě bylo spíše aplikovat rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 - 46, neboť se jednalo o obdobný případ. Podle tohoto rozsudku má poplatník právo si zvolit způsob uplatnění výdajů, po zvolení jedné z přípustných možností je však způsob uplatnění výdajů pro dané zdaňovací období zvolen a v budoucnu jej již nelze měnit. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku rovněž konstatoval, že „*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 pro jeho výpočet jiného způsobu. Taková daňová optimalizace není účelem dodatečného daňového přiznání.*“

[7] V souladu s názorem odvolacího orgánu vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud dále k námitce týkající se zmíněné výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k daní z příjmů fyzických osob (ze dne 7. 5. 2012) konstatoval, že se v dané věci nepochybně jedná o rozhodnutí správce daně ve smyslu § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „daňový řád“), proto v tomto rozhodnutí bylo možné a zákonné specifikovat uvedenou povinnost stěžovatele, a to tím spíše, když tato povinnost vyplývá přímo z platné právní úpravy [§ 23 odst. 8 písm. b) bod 2. a § 23 odst. 8, věta předposlední, zákona o daních z příjmů].

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dále nesouhlasí s rozsahem přezkoumání napadeného správního rozhodnutí, jak jej vymezil krajský soud a napadá tedy přezkoumatelnost odůvodnění. Zdůrazňuje, že soudem uvedený náleží Ústavního soudu se zabýval případem, ve kterém se krajský soud s právními závěry správního orgánu neztotožnil, resp. je považoval za sporné, a přesto žalobu zamítl. Ústavní soud zároveň uvedl, že změna právního názoru soudu (tj. odlišný právní názor soudu) v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že v přezkoumávaném správním rozhodnutí byla věc posouzena nesprávně. Shoda žalobních námitek s odvolacími námitkami odpovídá principu soudního přezkoumání rozhodnutí správního orgánu a nemůže být důvodem k omezení rozsahu přezkoumání napadeného rozhodnutí soudem. Stěžovatel podává žalobu právě z toho důvodu, že relevantně napadá nezákonnost rozhodování odvolacím orgánem. Soud tedy přezkoumá zákonnost rozhodování správního orgánu jak po stránce procesní, tak i po stránce hmotněprávní. Rozsah přezkoumání, kterým se krajský soud „vyhnul“ posouzení hmotněprávní žalobní námitky, by zakládalo vznik situace, kdy by soud stěžovateli de facto odmítl soudní ochranu.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 123/2006 vychází z jiného skutkového stavu, a že případ stěžovatele lze ztotožnit s věcí, projednávanou v rozsudku sp. zn. 7 Afs 32/2003. Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání nebyla pouhá „svévolná“ změna způsobu uplatňování výdajů, ale skutečnost, že stěžovateli vznikla zákonná povinnost k podání tohoto přiznání a tedy, že došlo ke změně východisek, za nichž byly výdaje původně uplatněny. Projednávaná věc se tak zásadně liší od případu, na který poukázal krajský soud.

[10] Rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že bylo možné a zákonné ve výzvě finančního úřadu specifikovat povinnost stěžovatele upravit základ daně podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů. Správce daně je podle daňového řádu oprávněn vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, tj. uložit povinnost jeho podání, není však oprávněn daňovému subjektu uložit, jaké úpravy údajů v daňovém přiznání má provést. Ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt povinnost podat na výzvu správce daně dodatečné

daňové přiznání, přičemž je povinen v daňovém přiznání uvést údaje a vyčíslit daň v souladu s příslušným hmotně-právním předpisem. Daňové přiznání je svým obsahem, charakterem i označením „tvrzením“ daňového subjektu a je jeho právem a povinností uvést do daňového přiznání údaje, které jsou dle jeho přesvědčení pravdivé a jsou v souladu s právními předpisy.

[11] Ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) uvedeného zákona není určující pro způsob uplatňování výdajů, ale jedná se o ustanovení navazující na změnu způsobu uplatňování výdajů. Toto ustanovení tedy neomezuje možnost nové volby způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání, ale toliko zakládá navazující povinnost. Nutno poznamenat, že změna způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání vždy vyvolá povinnost posoudit případný dopad na základ daně za předcházející období. To znamená, že i rozšířený senát, který připouští a potvrzuje možnost změny způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání, nepochybně musel při svém rozhodování přihlídnout ke skutečnosti, že změna způsobu uplatňování výdajů vyvolá navazující povinnost vyplývající z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[12] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a stěžovateli přiznal náhradu nákladů řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že specifická úprava v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů má podle § 4 daňového řádu přednostní uplatnění před obecnou úpravou dodatečného daňového přiznání v § 141 daňového řádu. Jedná se o jednoznačnou kogentní úpravu. Výzva správce daně podat dodatečné daňové přiznání stěžovatele na tuto jeho povinnost plynoucí ze zákona „pouze“ upozornila. Žalovaný proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejprve se zabýval otázkou rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí, tak jak ho v napadeném rozsudku vymezil krajský soud. Krajský soud uvedl, že v případě totožných žalobních námitek a námitek uplatněných v odvolání, může pouze korigovat právní názor správního orgánu, avšak nemůže právní názor správního orgánu zcela změnit. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v případě totožných žalobních námitek a námitek uplatněných v odvolání, se může zaměřit pouze na to, zda se s nimi žalovaný vypořádal tak, že je jeho rozhodnutí přezkoumatelné. S takto vymezeným rozsahem přezkumu správních rozhodnutí nemůže Nejvyšší správní soud v žádném případě souhlasit.

[16] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Krajský soud rozhodující ve správním soudnictví je tedy povinen se vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě (žalobními body), a to i s námitkami, které žalobce uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí prvostupňového správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 62/2000 - 27). Ostatně ve většině případů podává žalobce žalobu právě proto, že odvolací správní orgán jeho námitkám uplatněným v odvolání nevyhověl a podané odvolání zamítl. V takovém případě je pak úkolem krajského soudu, aby v mezích žalobních bodů přezkoumal závěry odvolacího správního orgánu, tj. věcně se zabýval všemi řádně uplatněnými námitkami. Pokud dospěje k závěru, že závěry odvolacího orgánu nejsou správné, je povinen napadené rozhodnutí zrušit (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Lze tedy uzavřít, že krajským

soudem vymezený rozsah přezkumu správních rozhodnutí nemá žádnou oporu v právní úpravě. Rozsah přezkumu správních rozhodnutí, tak jak ho vymezil krajský soud, nelze dovodit ani z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, ani z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99, na které krajský soud odkazuje.

[17] Závěr ohledně rozsahu přezkumu správních rozhodnutí je zcela nesprávný a vypořádání žalobních bodů v tomto důsledku zcela nedostačující (srov. zejména stranu 8 napadeného rozsudku).

[18] Základní spornou otázkou je, zda byl stěžovatel k výzvě správce daně na splnění zákonem stanovené povinnosti podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010 oprávněn zpětně změnit způsob uplatňování výdajů z výdajů ve skutečné výši na výdaje stanovené procentní výší z příjmů. Posouzení této otázky nepochybně nejprve vyžaduje zodpovězení obecné otázky, zda vůbec lze (případně za jakých okolností) či naopak nelze zpětně měnit způsob v uplatňování daňově účinných výdajů.

[19] Oprávnění uplatňovat paušální výdaje je v zákoně o daních z příjmů od samého počátku. Od 1. 1. 1993 mají fyzické osoby s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 (až na určité výjimky, nepodstatné pro posuzovanou věc) obecně na výběr, zda do daňově uznatelných výdajů uplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebo výdaje v paušální výši stanovené určitým procentem příjmů, které se neprokazují. Výše paušálních výdajů se postupem času měnila, což však není pro posouzení sporu podstatné.

[20] Ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, dle kterého může poplatník uplatnit paušální výdaje, pokud neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, žádný zákaz změny v uplatňování nákladů původně neupravovalo. Stanovilo pouze to, že tyto dva způsoby nelze kombinovat v jednom daňovém přiznání – nikoli to, že jeden způsob již nikdy nelze zaměnit za druhý. Otázka dodatečné optimalizace daňové povinnosti nebyla v roce 1993 předmětem jakékoliv polemiky, neboť možnost dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost na dani z příjmů nepřipouštěl ani v té době účinný zákon o správě daní a poplatků.

[21] Povinnost poplatníků, kteří přecházejí ze skutečných výdajů na výdaje paušální upravit v předcházejícím období rozdíl mezi příjmy a výdaji o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4] a závazků, o částky příjmů a výdajů, které hospodářsky patří do následujícího zdaňovacího období podle § 5, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek byla do zákona o daních z příjmů zakotvena později, a to zákonem č. 316/1996 Sb., účinným k 1. 1. 1997. Tato povinnost byla do zákona navržena až při projednávání vládního návrhu zákona č. 316/1996 v rozpočtovém výboru na základě pozměňovacího návrhu.

[22] Nejvyšší správní soud má za to, že smyslem této úpravy je eliminovat nežádoucí efekty, které provází přechod ze skutečných výdajů na výdaje paušální. Např. zamezit tomu, aby při změně ve způsobu uplatňování výdajů nebyly proti příjmům dosaženým následným uhrazením pohledávek ve zdaňovacím období s paušálními výdaji znovu postaveny paušální výdaje, neboť výdaje na plnění, která následně generovala pohledávky, již byly s největší pravděpodobností jednou uznány v předcházejícím zdaňovacím období ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Obdobné, avšak na opačnou stranu platí pro závazky, které by naopak nemusely být do daňově uznatelných výdajů při přechodu na paušální výdaje zahrnuty vůbec. Jinými slovy, mění-li poplatník způsob v uplatňování výdajů, měl by začínat „s čistým stolem“.

[23] Zákonem č. 545/2005 Sb. bylo s účinností k 1. 1. 2006 do § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů mj. doplněno, že způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu tohoto zákona k navrhované změně mlčí. Že by tato úprava byla reakcí na obecné oprávnění předkládat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost i u přímých daní (od 1. 8. 1995 bez nutnosti speciální úpravy) a zakazovala tak jakékoliv změny vedoucí ke snížení daňové povinnosti, lze s ohledem na značný časový odstup od zavedení tohoto oprávnění spíše vyloučit.

[24] Z nového zákonem stanoveného pravidla lze nepochybně dovodit zákaz změny z paušálních výdajů na výdaje skutečné. 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 neobsahoval a nadále neobsahuje.

[25] I přes skutečnost, že zákon o daních z příjmů do 1. 1. 2006 změny ve způsobu uplatňování výdajů nezakazoval, dovodila tehdejší judikatura, že způsob uplatňování výdajů zpětně měnit nelze. V rozsudku ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 – 46, publ. pod č. 1413/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, 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.“ Na uvedené rozhodnutí odkázal krajský soud v nyní projednávané věci.

[26] S tímto právním názorem se neztotožnil první senát, který věc předložil s odlišným právním názorem rozšířenému senátu. První senát měl za to, že žádá-li zákon od poplatníků, aby napravovali svá pochybení v řádném daňovém přiznání formou dodatečného daňového přiznání, nelze poplatníkům zároveň upírat možnost, aby po zjištění pochybení, a tedy za zcela jiných okolností, znovu v zájmu daňové optimalizace uvážili o tom, který způsob uplatnění výdajů je pro ně výhodnější, a takový způsob použili.

[27] Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59, publ. pod č. 1543/2008 Sb. NSS, je: „celý právní řád, včetně práva daňového, ovládnán ústavním principem obecné svobody jednání jednotlivce; každý může činit vše, co není zákonem zakázáno (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Východzí svoboda jednání jednotlivce nalézá svých hranic nejenom v zákonem stanovených případech, ale také, jako dovodil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud, v krajních případech zneužití práva (...). O podobnou situaci se však v posuzovaném případě nejedná. Daňový subjekt nepodává dodatečné přiznání proto, že by se domáhal pouze změny způsobu uplatňování výdajů a tím chtěl optimalizovat daňovou povinnost, ale proto, že mu to ukládá § 41 odst. 1 daňového řádu (pozn. daňovým řádem je zde myšlen zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Při podání řádného daňového přiznání by daňový subjekt měl svobodu volby, jakým způsobem uplatní výdaje – zda ve formě zúčtovaných skutečných výdajů, či ve formě paušální. Tato volba bude přirozeně vedena snahou o optimalizaci daňové povinnosti. Daňový subjekt při ní zvažuje, jak hospodářit a 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 za výše uvedených východisek není důvodu odeprít daňovému subjektu možnost nové volby, ve které může zohlednit změněné skutečnosti. Rozšířený senát také uvedl, „[p]odobný výklad daňového řádu by pouze odrazoval racionálně uvažující daňové subjekty od napravování pochybení, kterých se dopustili v řádném daňovém přiznání. Tento výsledek není žádoucí; rozumný výklad právního

předpisu by měl respektovat ekonomickou realitu a zohlednit jednání racionálně uvažujícího subjektu, nikoliv vytvářet umělé rozpory mezi právním předpisem a ekonomickou realitou“.

[28] Z uvedených závěrů lze v obecné rovině dovodit, že změna ve způsobu uplatňování výdajů ze skutečných na paušální je možná, avšak za předpokladu, že daňový subjekt svoji poslední známou daňovou povinnost zvyšuje, tj. výsledná daň je i po této změně vyšší než poslední známá daňová povinnost. Pokud by po změně v uplatňování výdajů byla daňová povinnost nižší než poslední známá daňová povinnost, jednalo-by o snížení daně prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, což dle závěrů rozšířeného senátu připustit nelze. Poplatník je tedy oprávněn znovu učinit volbu, jakým způsobem uplatní za dané zdaňovací období výdaje pouze za předpokladu, že do státního rozpočtu odvede více, než původně odvedl, avšak méně než by odvedl, pokud by mu změna ve způsobu uplatňování výdajů nebyla povolena. Opačný výklad by daňové subjekty podávající dobrovolně dodatečná daňová přiznání znevýhodňoval hned dvakrát; nejenom že by došlo ke zvýšení jejich původní daně, ale odepřením volby, kterou daňový systém při řádném daňovém přiznání běžně poskytuje, by do státního rozpočtu odvedli více. Výši daně však nelze optimalizovat prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, což vyplývá i z navazující judikatury (srov. navazující judikaturu např. rozsudek ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 Afs 45/2008 – 44, nebo rozsudek ze dne 25. 8. 2011, č. j. 7 Afs 22/2011 - 59).

[29] Závěr krajského soudu o aplikaci rozhodnutí sedmého senátu na nyní projednávanou věc je proto neudržitelný, neboť tento právní názor byl překonán rozšířeným senátem ve shora citovaném usnesení.

[30] Krajský soud dále uvedl, že závěry rozšířeného senátu na projednávanou věc nedopadají, neboť skutkově šlo o jiný případ, a to o povinnost předložit dodatečné daňové přiznání podle § 41 zákona o správě daní a poplatků, z důvodu původně nesprávně zahrnutých výdajů za nákup cenných papírů do daňově uznatelných výdajů. U stěžovatele se jednalo o speciální postup stanovený § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a jedinou změnou oproti původnímu daňovému přiznání je uplatnění výdajů procentní sazbou. Postup stanovený v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů změnu ve způsobu uplatňování výdajů vylučuje.

[31] Tato úvaha krajského soudu vychází z nesprávných skutkových zjištění a současně je zcela nepřezkoumatelná.

[32] Tvrzení krajského soudu, že jedinou změnou oproti původnímu daňovému přiznání bylo uplatnění výdajů procentní sazbou, nemá oporu ani ve skutkovém, ani v právním stavu. Stěžovateli vznikla primárně povinnost předložit dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy jím deklarovaná změna ve způsobu uplatňování výdajů je v projednávané věci důsledkem povinnosti předložit dodatečné daňové přiznání, nikoli příčinou jeho předložení. Změnou oproti poslední tj. původní daňové povinnosti je ve skutečnosti zvýšení poslední známé daňové povinnosti, resp. snížení daňové ztráty.

[33] Krajský soud bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění odkázal na speciální úpravu, tj. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a konstatoval, že tato úprava změnu v uplatňování výdajů vylučuje. Jaké úvahy krajský soud k takovému závěru z odůvodnění dovodit nelze. V této souvislosti zdejší soud uvádí, že oprávnění dodatečně změnit způsob uplatněných výdajů je dle rozšířeného senátu spojeno mj. s obecnou povinností podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (§141 odst. 1 daňového řádu). Procesní povinnost předložit dodatečné daňové přiznání na vyšší daň (nižší ztrátu), stanovená v § 41 zákona o správě daní a poplatku či v § 141 daňového řádu, má pochopitelně

základ v konkrétní hmotněprávní úpravě, jinými slovy konkrétní zvýšení daňové povinnosti včetně např. povinnosti vyloučit částky na nákup cenných papírů z daňově uznatelných výdajů, má svůj původ v hmotně právní úpravě, která se procesně odrazí v povinnosti předložit dodatečné daňové přiznání podle § 41 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že při změně ve způsobu uplatňování výdajů je tato povinnost včetně speciální lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání upravena přímo zákonem o daních z příjmů, pro vyloučení závěrů rozšířeného senátu na projednávanou věc sama o sobě nepostačuje.

[34] Rozhodnutí krajského soudu je ve svém celku nepřezkoumatelné. Základním pochybením jsou uplatněny rozsah soudního přezkumu, v jehož důsledku nebyly žalobní námitky vypořádány věcně. Odůvodnění, které je opřeno o rozhodnutí, jehož závěry byly překonány rozšířeným senátem či pouhý odkaz na speciální právní úpravu, opřené o nesprávná skutková tvrzení, požadavkům přezkoumatelnosti nedostojí. Krajský soud je proto v dalším řízení povinen vypořádat veškeré stěžovatelem řádně uplatněné žalobní námitky, a to jak po stránce procesní, tak i po stránce hmotněprávní. Při tomto přezkumu přihlédně k zákonné úpravě, k právním a zejména ke skutkovým okolnostem posuzované věci.

[35] Námitkou týkající se nezákonnosti výzvy správce daně k předložení dodatečného daňového přiznání se Nejvyšší správní soud zabývat nemohl, neboť jejím věcným posouzením by předjímal závěry krajského soudu.

IV. Závěr

[36] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. června 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu