



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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 7. 2014, č. j. 52 Af 20/2013 – 76,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 7. 2014, č. j. 52 Af 20/2013 – 76, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7234/12-1100-604189, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **24 456 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Dana Modlitby, advokáta se sídlem Na Bělidle 2/830, Praha 5, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle ustanovení § 78 odst. 1 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „odvolací orgán“), jakož i rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 15. 8. 2012, č. j. 99500/12/263911603924. Odvolací orgán zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu

ve Svitavách, kterým byla žalobci 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 žalobce 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 (tj. 2010), 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 nespotebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv. Tuto povinnost žalobce nesplnil.

[3] Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení zákonnosti postupu žalobce, 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 skutečné výši na výdaje paušální.

[4] Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána po druhé. Rozsudkem ze dne 5. 6. 2014, č. j. 9 Afs 78/2013 - 28 byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen v pořadí první rozsudek krajského soudu, a to pro nepřezkoumatelnost.

[5] Základním pochybením krajského soudu byl jím uplatněný rozsah soudního přezkumu, v jehož důsledku nebyly žalobní námitky vypořádány věcně. Krajský soud opřel své rozhodovací důvody, stejně jako odvolací orgán o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 – 46, publ. pod č. 1413/2007 Sb. NSS, jehož závěry však byly překonány rozšířeným senátem v usnesení ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59, publ. pod č. 1543/2008 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zrekapituloval vývoj daňové úpravy týkající se uplatňování paušálních výdajů, jakož i možných změn ve způsobu uplatňování výdajů, vývoj dosavadní judikatury v této otázce včetně obecných závěrů rozšířeného senátu. Věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a zavázal jej povinností vypořádat veškeré řádně uplatněné žalobní námitky, a to jak po stránce procesní, tak i po stránce hmotněprávní. Zároveň měl přihlídnout k zákonné úpravě, k právním a zejména ke skutkovým okolnostem posuzované věci.

[6] Krajský soud rozsudkem napadeným kasační stížností v této věci zrušil obě rozhodnutí správních orgánů. Konstatoval, že závěr odvolacího orgánu o aplikaci rozhodnutí sedmého senátu na nyní projednávanou věc a rovněž i závěr o tom, že v podstatě rozšířený senát v usnesení ve věci sp. zn. 1 Afs 123/2006 názor vyslovený v rozsudku sedmého senátu aproboval, je neudržitelný.

[7] V souladu s právním názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku lze v obecné rovině

pokračování

dovodit, že zákon o daních z příjmů zakazuje v § 7 zpětně uplatnit změnu z paušálních výdajů na skutečné. Naopak změna ve způsobu uplatňování výdajů ze skutečných na paušální je možná, avšak za předpokladu, že daňový subjekt svoji poslední známou daň zvyšuje, tj. výsledná daň je i po této změně vyšší než poslední známá daň. Výši daně však nelze optimalizovat prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, tj. prostřednictvím dodatečně provedené změny v uplatňování výdajů snížit poslední známou daň.

[8] Oprávnění dodatečně změnit způsob uplatněných výdajů je dle rozšířeného senátu spojeno mimo jiné s obecnou povinností podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), případně dle § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Procesní povinnost předložit dodatečné daňové přiznání na vyšší daň (nižší ztrátu) stanovená v § 41 zákona o správě daní a poplatků či § 141 daňového řádu, má základ v konkrétní hmotněprávní úpravě.

[9] Povinnost úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu a určení zdaňovacího období, za které má být základ daně upraven, není určující pro způsob uplatňování výdajů, ale jedná se o ustanovení navazující na změnu způsobu uplatňování výdajů. Ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu tak neomezuje možnost nové volby způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání, ale toliko zakládá navazující povinnost.

[10] Závěr odvolacího orgánu, že „*díky § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu nedává možnost změnit způsob uplatnění výdajů za předchozí zdaňovací období, a že se stěžovatel v podstatě zbavil povinnosti stanovené v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu tím, že místo úpravy základu daně změnil způsob uplatnění výdajů*“, vyhodnotil krajský soud jako nepřezkoumatelný.

[11] Výzvu správce daně k podání dodatečného přiznání označil za zákonnou. Jestliže však reagoval žalobce na tuto výzvu tak, že sice podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2010 avšak, na místo dodanění pohledávek změnil za toto období způsob uplatňování výdajů na paušální výdaje, nebyl oprávněn správce daně z důvodů uvedených v žalovaném rozhodnutí odmítnout takový postup, tedy nebyl oprávněn bez dalšího odepřít žalobci možnost této nové volby, ale měl se zabývat otázkou, zda tato změna ve způsobu uplatňování výdajů ze skutečných na paušální byla ve smyslu závěrů rozšířeného senátu možná.

[12] Správce daně byl povinen zhodnotit, zda se v daném případě jednalo pouze o optimalizaci prostřednictvím změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, tedy zda by se jednalo pouze o snížení daně prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, anebo tato změna by byla možná, když by byl splněn předpoklad, že stěžovatel svoji poslední známou daň zvýšil, tj. výsledná daň by byla i po této změně vyšší než poslední známá daň.

[13] S ohledem na skutečnost, že takto správce daně nepostupoval, přičemž odvolací orgán tento jeho postup potvrdil s odkazem na rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 32/2003, když navíc je nesprávný názor správců daně o tom, že postup stanovený v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů vylučuje změnu ve způsobu uplatňování výdajů, krajský soud obě rozhodnutí správců daně zrušil.

II. Obsah kasační stížnosti

[14] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[15] Uvádí, že v pořadí první rozsudek krajského soudu byl zrušen pro nepřezkoumatelnost, a proto je jeho kasační stížnost přípustná. Namítá, že rozhodnutí krajského soudu je vnitřně rozporné, neboť na jedné straně považuje výzvu správce daně k podání dodatečného daňového příznání za zdaňovací období roku 2010 za zákonnou, na druhé straně zrušil také prvostupňové rozhodnutí správce daně, čímž znemožnil pokračovat v daňovém řízení.

[16] Daňové řízení je ovládáno primárně principem apelace, který dovoluje přezkoumat rozhodnutí po skutkové i právní stránce. Odvolací orgán může napadené rozhodnutí změnit, potvrdit i zrušit. V odvolacím řízení není vyloučeno přihlédnout k novým skutečnostem či důkazům (aniž by se věc nutně vracela k došetření prvostupňovému orgánu), na druhé straně se rozhodnutím odvolacího orgánu daňové řízení končí. V souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jde o rozhodnutí nezákonné. Tyto závěry rozšířeného senátu lze vztáhnout i k daňovému řádu, což mj. vyplývá z rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 88/2013 - 24. Má-li být v řízení pokračováno, není žádného důvodu, aby krajský soud současně s rozhodnutím odvolacího orgánu zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

[17] Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud z obsahu spisového materiálu vyvodil nesprávné právní závěry. Tím, že žalobce na místo postupu dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, reagoval tak, že v dodatečném daňovém příznání opětovně změnil způsob uplatňování výdajů, obešel zákon. Jakkoliv samotné ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů opětovnou změnu ve způsobu uplatňování výdajů nezakazuje, dosáhl žalobce nerespektováním tohoto ustanovení cíle právem nepředpokládaného a nežádoucího. Svým jednáním totiž přesunul žalobce zákonnou povinnost úpravy dílčího základu daně do dalšího předcházejícího zdaňovacího období (do roku 2009, kde žádné závazky ani pohledávky neevidoval). Pokud by daňový subjekt na případné výzvy k úpravě základu daně reagoval vždy změnou způsobu uplatnění výdajů, dostal by se po určité době do situace, kdy by již z důvodu prekluze žádnou úpravu nebyl povinen provádět. Výše uvedené stěžovatel namítal již ve vyjádření k žalobě, aniž by bylo ze strany krajského soudu jakýmkoliv způsobem na tuto argumentaci reagováno.

[18] Stěžovatel uvádí, že ze spisu je dostatečně zřejmé, že opticky se jeví dodatečně přiznaná daň jako vyšší než poslední známá daňová povinnost oproti ztrátě – 654 569 Kč, v DDP dílčí základ daně 223 260 Kč. Nicméně příjmy v obou příznáních jsou na ř. 101 Přílohy č. 1. shodně ve výši 558 150 Kč a liší se pouze výdaje (skutečné ve výši 1 212 719 Kč v původním řádném příznání, paušální ve výši 334 890 Kč v dodatečném daňovém příznání). Současně je ve spisu protokol z ústního jednání, ve kterém sám žalobce uvedl, že chybu v příjmech a výdajích nezjišťoval. S výjimkou změny ve způsobu uplatňování výdajů, není mezi oběma příznáními rozdíl.

[19] Stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 Afs 45/2008 – 44, který pouhou změnu v uplatňování výdajů označil za nedovolenou daňovou optimalizaci. Podáním dodatečného daňového příznání lze opravit chybu v řádném daňovém příznání, pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost měla být stanovena v jiné výši. Reakci žalobce na výzvu správce daně za opravu chyby v původním příznání označit nelze. Krajský soud dal v intencích

pokračování

právního názoru zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu návod, jak obejít § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

[20] Stěžovatel namítá vadu řízení, spočívající v tom, že krajský soud vycházel v odůvodnění rozsudku z repliky žalobce, kterou stěžovateli nezaslal a tím mu odepřel právo vyjádřit se k věci.

[21] Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[22] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] 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 za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským vzděláním dle 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 částečně důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. S ohledem na skutečnost, že v pořadí první rozsudek krajského soudu byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen pro nepřezkoumatelnost, je kasační stížnost přípustná.

[25] Žalobou napadené rozhodnutí je celé postaveno na tom, že § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů neumožňuje zpětně změnit způsob uplatňování výdajů z výdajů ve skutečné výši na výdaje paušální a dále také na nesprávné interpretaci závěrů rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 123/2006, který slovy odvolacího orgánu *v podstatě potvrdil názor uvedený v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 32/2003* (srov. str. 4 rozhodnutí).

[26] Zákon o daních z příjmů zakazuje zpětně změnit pouze uplatňování paušálních výdajů na skutečné. Jak již uvedl soud v předcházejícím zrušujícím rozsudku, kdo jednou uplatnil paušální výdaje, nemůže s účinností od 1. 1. 2006 již v daném zdaňovacím období uplatňovat výdaje skutečné (§ 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů). Takto jednoznačné pravidlo ve vztahu k opačnému postupu – tedy ke zpětné změně skutečných výdajů na výdaje paušální – zákon neobsahoval a nadále neobsahuje.

[27] Změna ve způsobu uplatňování výdajů ze skutečných na paušální je možná, avšak za předpokladu, že daňový subjekt svoji poslední známou daň zvyšuje, tj. výsledná daň je i po této změně vyšší než poslední známá daň. Pokud by po změně v uplatňování výdajů byla daň nižší než poslední známá daň, jednalo by se o snížení daně prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, což dle závěrů rozšířeného senátu připustit nelze. Poplatník je oprávněn znovu učinit volbu, jakým způsobem uplatní za dané zdaňovací období výdaje pouze za předpokladu, že zjednodušeně řečeno do státního rozpočtu odvede více, než původně odvedl, avšak méně než by odvedl, pokud by mu změna ve způsobu uplatňování výdajů nebyla povolena. S žalovaným rozhodně nelze souhlasit v tom, že pokud příjmy zůstanou jak v řádném, tak v dodatečném přiznání v nezměněné výši, je změna oproti původní deklarované dani pouhé optické zvýšení daně a změna ve způsobu uplatnění výdajů nedovolenou optimalizací. Za zvýšení daně daňové právo od nepaměti považuje jak snížení daňové ztráty, tak např. snížení odpočtu na dani z přidané hodnoty, nikoli pouhé navýšení příjmů (výnosů). Podrobná rekapitulace právní úpravy, konkurujících si judikатурních závěrů, jakož i odůvodnění rozšířeného

senátu je uvedena v bodech 19 až 28 v prvním zrušujícím rozsudku v této věci (sp. zn. 9 Afs 78/2013), na který soud pro úplnost odkazuje.

[28] Vznikne-li daňovému poplatníkovi povinnost předložit dodatečné daňové přiznání na vyšší daň dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je případná změna ve způsobu uplatňování výdajů i za dané zdaňovací období důsledkem povinnosti předložit dodatečné daňové přiznání, nikoli prvotní příčinou jeho předložení, jak tvrdí žalovaný.

[29] Obecně proto není žádný důvod, aby poplatník, který splní podmínky vytyčené rozšířeným senátem, tj. dobrovolně splní svoji povinnost předložit dodatečné daňové přiznání na vyšší daň, současně v tomto dodatečném přiznání zpětně za stejné období změni skutečné výdaje na paušální a výsledná daň je i po této změně vyšší než poslední známá daň, takový postup nebyl oprávněn uplatnit. 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. Jak rozšířený senát také uvedl, „[p]odobný výklad daňového řádu by pouze odrazil 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“.

[30] Pochybením, které lze v budoucnu napravit, může být dle nyní rozhodujícího senátu i nesprávná úvaha ohledně zákonných důsledků spojených se změnou v uplatňování výdajů v běžném zdaňovacím období. Pokud si daňový poplatník při změně způsobu v uplatňování výdajů neuvědomí, že s touto změnou je současně spojena povinnost dodatečně dodanit v předcházejícím zdaňovacím období pohledávky, nebrání mu zákon v tom, aby tuto úvahu za splnění stanovených podmínek zpětně korigoval. Při opačném výkladu by důsledky již jednou učiněné nesprávné úvahy ohledně změny ve způsobu uplatňování výdajů nešlo nikdy zvrátit, což je vzhledem k zákonné úpravě, která zpětné změny skutečných výdajů na paušál nezakazuje, neudržitelné. Právní úprava zakazuje měnit pouze paušální výdaje na skutečné. Pokud sám zákon o daních z příjmů zpětnou změnu v uplatňování skutečných výdajů na paušální nevyklučuje, nemůže být legitimním důvodem pro znemožnění takové změny, pouhá skutečnost, že by žalobce na základě své původní úvahy byl povinen do státního rozpočtu odvést více. Při opačném výkladu by zákonem stanovený zákaz přejít z paušálních výdajů na skutečné byl zcela nadbytečný a nedával žádný smysl. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 45/2008 na projednávanou věc nedopadá, neboť tam se daňový poplatník snažil dodatečně změnit paušální výdaje na skutečné.

[31] Zákonem dovolené zpětné změny ve způsobu uplatnění výdajů mají své limity a nelze je provádět kdykoliv. Vždy je nutné přihlížet ke skutkovým a právním okolnostem konkrétní věci. I za splnění podmínek uvedených rozšířeným senátem, by nebylo možné prostřednictvím zpětné změny v uplatňování výdajů např. přesunout povinnost dodání pohledávek do období, které by již bylo prekludováno. Jinými slovy, snažil-li by se poplatník zpětnou změnou v uplatňování výdajů postupně posunout povinnost stanovenou v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů do zdaňovacího období, které by již bylo prekludováno, má právo správce daně zpětnou změnu v uplatňování výdajů nepovolit. Každá daňová optimalizace má své meze a může proto vést pouze k legitimnímu, tj. zákonem aprobovanému snížení daně, nikoli k její eliminaci. Pokud však daňový poplatník přesune povinnost stanovenou v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů do zdaňovacího období, ve kterém žádné závazky ani pohledávky v předcházejícím zdaňovacím období neneviduje (jak tomu bylo i v projednávané věci), neznamená to žádné obcházení zákona, jak tvrdí žalovaný. Skutečnost, že v daném zdaňovacím období nejsou žádné pohledávky

pokračování

evidovány, nemá s existující nezdaněnou pohledávkou žádnou souvislost, nezdaněná pohledávka nezaniká, a stále trvá zákonná povinnost ji v případě ukončení činnosti či kdykoli při následném přechodu na skutečné výdaje dodanit. Stejně tak trvá povinnost zdanit případný příjem inkasovaný z této pohledávky v budoucnu. Situace je zcela shodná, jako kdyby poplatník svoji původní úvahu o přechodu na skutečné výdaje v běžném zdaňovacím období nikdy neučinil.

[32] Nejvyšší správní soud se proto důrazně ohrazuje proti námitce stěžovatele, že soud tímto výkladem zákona navádí daňové poplatníky k obcházení zákona a připomíná, že správci daně jsou jako orgány veřejné moci při svých postupech vázány obecně vymezeným ústavním limitem činnosti těchto orgánů, jímž je v principu především postulát, dle něhož mohou a současně jsou povinny činit pouze to, co stanoví zákon (čl. 2 odst. 2 Listiny, čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Závěr žalovaného, který v podstatě stojí pouze na jeho přesvědčení, že jednou daňovým poplatníkem učiněné rozhodnutí, které je z pohledu státního rozpočtu výhodnější, již nemůže být nikdy zpětně v neprospěch státu změněno, těmito ústavními limity neodpovídá.

[33] Rozhodnutí žalovaného obstat nemůže a bylo správně krajským soudem zrušeno. Na tom, nemůže nic změnit ani námitka stěžovatele, že nezasláním mu repliky žalobce k vyjádření, se nemohl efektivně bránit a bylo tak porušeno rovné postavení účastníků v řízení ve smyslu § 36 odst. 1. s. ř. s. Krajský soud zmínil repliku žalobce pouze v úvodu rekapitulační části rozsudku a to následujícím způsobem: „*Žalobce v replice ke vyjádření žalovaného opětovně nesouhlasil s argumentací žalovaného a zopakoval svoji argumentaci z žaloby*“. Za této situace nemohlo nezaslání repliky narušit ani rovné postavení stran, ani efektivní obranu stěžovatele.

[34] Shora uvedené obecné závěry soudu se netýkají kasační námitky napadající zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, ke kterému krajský skutečně neměl žádný zákonný důvod. Základní spornou otázkou v projednávané věci byla nejen obecná otázka přípustné zpětné změny ve způsobu uplatňování výdajů, ale také otázka zákonnosti výzvy, tj. zda byl žalobce tuto změnu oprávněn učinit, pokud již byl správcem daně ke splnění zákonem stanovené povinnosti stanovené v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, vyzván.

[35] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že závěry o nedovolené optimalizaci platí i pro optimalizaci, jejímž účelem je vyhnout se dopadům spojených s nesplněním zákonem stanovených povinností v důsledku pasivity poplatníka. Nesplnil-li daňový subjekt svoji povinnost upravit základ daně dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a ani nevyužil svého oprávnění včas a dobrovolně tuto povinnost dovořeným způsobem eliminovat, tj. způsob v uplatňování výdajů za splnění všech ostatních podmínek sám zpětně změnit, musí nést následky své pasivity. Opačný výklad, tj. umožnit poplatníkovi zpětně měnit způsob v uplatňování výdajů až v důsledku odhalení jeho pasivity spočívající v nesplnění primární povinnosti postupovat dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, nemůže soud aprobovat. Poplatníci by své nesprávné úvahy a pochybení nenapravovali dobrovolně, jak zdůrazňoval rozšířený senát vusnesení ve věci sp. zn. 1 Afs 123/2006, ale až v reakci na odhalení jejich nezákonného postupu správcem daně.

[36] Zjistí-li správce daně nesplnění povinnosti stanovené v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, pak svědčí-li mu oprávnění tuto povinnost doměřit (zejména dodržení prekluzivních lhůt, ale mohou to být i jiné zákonem stanovené podmínky), není výzva k jejímu dodatečnému splnění bez dalšího nezákonná a poplatník ji již nemůže eliminovat následnou zpětnou změnou v uplatňování výdajů.

[37] Krajský soud pochybil zejména tím, že zrušil rozhodnutí správce daně prvního stupně a tím bez zákonné opory znemožnil správci daně své rozhodovací důvody v odvolacím řízení korigovat. Žalovaný resp. odvolací orgán vykročil v žalobou napadeném rozhodnutí mimo

zákonem stanovený rámec, neboť své odůvodnění postavil na obecném zákazu zpětně změny skutečných výdajů na paušální, který nesprávně dovodil z § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

IV. Závěr

[38] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud správně zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu, avšak bez zákonného důvodu současně zrušil rozhodnutí prvostupňového správce daně. S ohledem na to, že tak učinil jedním nedělitelným výrokem, byl povinen Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek zrušit. V posuzovaném případě však v řízení před krajským soudem byly důvody pro to, aby bylo zrušeno žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly zákonné důvody již v řízení před krajským soudem.

[39] Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[40] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházely zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[41] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten přísluší žalobci, neboť rozhodnutí odvolacího orgánu bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno, byť se tak stalo ke kasační stížnosti žalovaného. Žalovaný ve věci celkový úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (jeden soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, jeden soudní poplatek za kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 52 Af 20/2013 – 35, ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 16 456 Kč.

[42] Zástupce žalobce před krajským soudem učinil v řízení o žalobě celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], dvě písemné podání ve věci samé (1 x žaloba, 1x replika) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce žalobce pouze jeden úkon právní služby a to podání kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 52 Af 20/2013 – 35. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce doložil osvědčení o registraci

pokračování

k DPH. K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 2 856 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 24 456 Kč.

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

V Brně dne 12. února 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu