



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: M.B., nar. „X“, bytem M. Š. 796, P., zastoupeného Mgr. Danem Modlitbou, advokátem, se sídlem Na Bělidle 2/830, 150 00 Praha 5, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22.11.2012, č.j. 7234/12-1100-604189,**

t a k t o :

- I. **R o z h o d n u t í** Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22.11.2012, č.j. 7234/12-1100-604189 a **r o z h o d n u t í** Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 15.8.2012, č.j. 99500/12/263911603924, **s e** pro nezákonnost **z r u š u j í a v ě c s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení v celkové výši 16.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Dana Modlitby, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkumu shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 15.8.2012, č.j. 99500/12/263911603924, jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dodatečně žalobci 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 za zdaňovací období roku 2010. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Žalobce dne 11.5.2012 obdržel výzvu Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „finanční úřad“ nebo „správní orgán I. stupně“) k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Povinnost uloženou výzvou žalobce splnil podáním dodatečného daňového přiznání, kdy využil zákonnou možnost danou ust. § 7 odst. 7 ZDP a uplatnil výdaje procentní sazbou. Finanční úřad v rozporu se ZDP a základní zásadou daňového řízení, zásadou zákonnosti, stanovil a vyměřil daň odchylně od podaného dodatečného přiznání, když neakceptoval uplatnění výdajů procentní sazbou dle § 7 odst. 7 ZDP v dodatečném daňovém přiznání, aniž by uvedl konkrétní ustanovení jakéhokoliv právního předpisu, které by bránilo poplatníkovi změnit v dodatečném daňovém přiznání způsob uplatňování výdajů z výdajů prokazatelně vynaložených (dle § 24 ZDP) na výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP (tj. výdaje procentní sazbou). ZDP v § 7 odst. 7 vylučuje opačný postup než postup uplatněný žalobcem, tj. vylučuje dodatečnou změnu způsobu z uplatnění výdajů procentní sazbou na uplatnění skutečně vynaložených výdajů. Je-li zákonem výslovně vyloučena dodatečně změna „paušálních“ výdajů na skutečné a o možnosti opačné změny zákon mlčí, pak nesporně takovou změnu zákon umožňuje. V této souvislosti odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 17.8.2005, č.j. 7 Afs 32/2003-46, a zejména na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12.2.2008, č.j. 1 Afs 123/2006-59. Právě v uvedeném usnesení rozšířeného senátu NSS shledal žalobce oporu pro svůj výše zmíněný názor o možnosti změny způsobu uplatňování výdajů z výdajů prokazatelně vynaložených na výdaje vyjádřené procentní sazbou, tedy na „paušální“ výdaje. Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání nebyla pouhá změna způsobu uplatňování výdajů, ale žalobci vznikla zákonná povinnost podání tohoto přiznání, přičemž došlo ke změně východisek, za nichž byly výdaje původně uplatněny. V takovém případě s odkazem na uvedené usnesení rozšířeného senátu NSS není možné odepřít žalobci jako daňovému subjektu možnost nové volby. Skutečnost, že finanční úřad v odůvodnění vydané výzvy uvedl, v čem spatřuje zákonné důvody k povinnosti podat dodatečné daňové přiznání, nezavazuje daňový subjekt k tomu, aby daňové přiznání zpracoval a podal v souladu s tímto odůvodněním. Zákon stanovuje povinnost podat na výzvu dodatečné daňové přiznání, nikoliv povinnost uvádět do daňového přiznání údaje způsobem uvedeným v odůvodnění výzvy. Daňový subjekt je povinen v dodatečném daňovém přiznání uvést údaje a vyčíslit daň v souladu s příslušným hmotným daňovým předpisem a vzhledem k jiným východiskům, za nichž byly původně výdaje uplatněny, může daňový subjekt změnit i volbu způsobu uplatňování výdajů. Povinnost úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP a určení zdaňovacího období, za které má být základ daně upraven, není určující pro způsob uplatňování výdajů, jedná se o ustanovení navazující na změnu způsobu uplatňování výdajů, toto ustanovení neomezuje možnost nové volby způsobu uplatňování výdajů v dodatečném

daňovém přiznání. Pokud žalovaný shodně s právním názorem rozšířeného senátu NSS připouští a potvrzuje možnost změny způsobu uplatňování výdajů v dodatečném daňovém přiznání, potom nepochybně musí počítat i s možností úpravy základu daně za zdaňovací období, které předcházelo tomu zdaňovacímu období, ve kterém v rámci dodatečného daňového přiznání ke změně uplatňování výdajů došlo. Finanční úřad tím, že neakceptoval dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 podané žalobcem (kdy žalobce využil možnost změny uplatnění výdajů skutečných dle § 24 ZDP na výdaje stanovené procentní sazbou podle § 7 odst. 7 ZDP) a stanovil daň v odchýlené výši zvýšením základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP, bez použití postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, dodatečně vyměřil daň v jiné výši, než žalobci ukládá ZDP. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky se v zásadě shodují s námitkami uplatněnými žalobcem již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, tj. proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalovaný konstatoval, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalovaném rozhodnutí a odkázal na ně. Dále uvedl, že finanční úřad vycházel z § 109 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že výzva je rozhodnutím správce daně. S přechodem na paušální výdaje byl žalobce povinen postupovat dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP a upravit základ daně za předchozí zdaňovací období o hodnotu pohledávek a závazků evidovaných ke konci zdaňovacího období. Této povinnosti se žalobce nemohl zbavit tím, že by za předchozí zdaňovací období dodatečně změnil způsob uplatnění výdajů. V této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 17.8.2005, sp. zn. 7 Afs 32/2003 a zejména pak na rozsudek NSS ze dne 17.12.2008, sp. zn. 7 Afs 45/2008. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného opětovně nesouhlasil s argumentací žalovaného a zopakoval svoji argumentaci z žaloby.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené

rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady *ne bis in idem*, aplikace zásady „*non-refoulement*“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. *ex officio*, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61

rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobitelné změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobitelné změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp.

zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomů do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Ze správního spisu vyplývají dále uvedené skutečnosti, které mezi účastníky nejsou sporné:

V roce 2011 podal žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, přičemž k příjmům z podnikání uplatnil výdaje ve skutečné výši, tj. dle § 24 ZDP. V příloze řádného daňového přiznání žalobce uvedl pohledávky ve výši 4.958.433 Kč a závazky ve výši 21.119 Kč. V roce 2012 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, přičemž v tomto daňovém přiznání uplatnil výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP, tj. v zákonem stanovené procentní výši z příjmů (v dané věci ve výši 60 %). Protože žalobce za zdaňovací období roku 2011 změnil způsob uplatňování daňových výdajů, a to proti zdaňovacímu období roku 2010, z výdajů ve skutečné výši dle § 24 ZDP (zdaňovací období roku 2010) na výdaje v zákonem stanovené procentní výši (za zdaňovací období roku 2011), vztahuje se na takový případ ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP, podle něhož se výsledek hospodaření upraví u poplatníků uvedených v § 2 ZDP, pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem /s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)/ a o hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkami uvedenými v tomto ustanovení ZDP. Povinnost postupovat podle výše citovaného ustanovení ZDP stanoví § 23 odst. 8, ve větě předposlední, podle které „*stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4, a nebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence*“. Proto finanční úřad vydal dne 7.5.2012 výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve které s odkazem na výše uvedenou platnou právní úpravu vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v náhradní lhůtě do konce měsíce následujícího v měsíci, ve kterém došlo k doručení uvedené výzvy. Současně v odůvodnění této výzvy, kterou lze nesporně považovat za rozhodnutí správního orgánu I. stupně dle § 101 daňového řádu, finanční úřad jako správce daně uvedl, že žalobce v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období – kalendářní rok 2010 eviduje na konci zdaňovacího období pohledávky ve výši 4.958.433 Kč a závazky ve výši 21.119 Kč, přičemž dle údajů uvedených v daňovém přiznání o tyto částky dílčí základ daně z příjmů žalobce

neupravil, ač v následujícím zdaňovacím období změnil způsob uplatňování výdajů. Proto správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání tak, jak bylo výše uvedeno ve výroku této výzvy. Žalobce na tuto výzvu v podstatě reagoval tak, že dne 18.6.2012 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém neupravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu pohledávek a závazků dle výše uvedené platné právní úpravy a dle zmíněné výzvy správce daně, ale k příjmům z podnikání uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů dle ust. § 7 odst. 7 ZDP. Žalobce tedy v podstatě reagoval na uvedenou výzvu a na zákonem stanovený postup tak, že změnil způsob uplatňování výdajů týkající se daně z příjmů za období roku 2010, když původně uplatnil výdaje ve skutečné výši dle § 24 ZDP. Následně vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž byla doměřena žalobci daň a daňová ztráta, dále byl doměřen daňový bonus a penále. V odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně konstatoval, že žalobce porušil již výše citované ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP tím, že při změně způsobu uplatňování výdajů dle § 24 na způsob dle § 7 odst. 7 ZDP v následujícím zdaňovacím období neupravil za předchozí zdaňovací období (rok 2010) rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění dílčího základu daně z podnikání, a to o hodnotu pohledávek a závazků evidovaných ke konci zdaňovacího období. Dále správce daně v odůvodnění uvedl, že se dílčí základ daně z příjmů z podnikání zvyšuje o hodnotu výše zmíněných pohledávek a snižuje o hodnotu závazků výše zmíněných. Po provedených úpravách základ daně tedy dle odůvodnění uvedeného dodatečného platebního výměru činil 3.459.860 Kč a byla doměřena daň, daňová ztráta, daňový bonus a uložena povinnost uhradit penále z vyměřené daně. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž v podstatě uplatnil stejné námitky jako v žalobě. V odvolání žalobce tedy tvrdil, že jako daňový subjekt měl možnost změny uplatňování výdajů v dané věci, tj. v případě aplikace ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP. Žalovaný však byl opačného názoru, který odůvodnil v žalovaném rozhodnutí. Žalovaný zejména uvedl, že správce daně v dané věci vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2010 dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž tato výzva je rozhodnutím správce daně a musí být v souladu s § 102 odst. 2 daňového řádu odůvodněna. Dále uvedl, že dle ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů nedává možnost změnit způsob uplatnění výdajů za předchozí zdaňovací období, tj. jak postupoval žalobce, ale zcela jasně stanoví povinnost upravit základ daně o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem o hodnotu závazků, jenž 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. Konstatoval, že žalobce se této povinnosti nemůže zbavit tím, že místo úpravy základu daně změnil způsob uplatnění výdajů. K judikátu rozšířeného senátu NSS, kterým argumentoval žalobce v odvolání (ze dne 12.2.2008, č.j. 1 Afs 123/2006-59) uvedl, že podle uvedeného usnesení rozšířeného je změna způsobu uplatnění výdajů v dodatečném daňovém přiznání bez jakýchkoliv nových okolností, které v případě žalobce nenastaly, odlišných od údajů v řádném daňovém přiznání, nepřipustná.

O žalobě rozhodoval Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích již jednou, a to rozsudkem ze dne 4.7.2013, č.j. 52Af 20/2013-36, kterým žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, o které rozhodl NSS rozsudkem ze dne 5.6.2014, č.j. 9Afs 78/2013-28 (dále jen „*rozsudek NSS*“ nebo „*zrušující rozsudek*“) tak, že jej zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Při dalším rozhodování tohoto soudu o žalobě je tak nutné aplikovat ust. § 110 odst. 4 s.ř.s., podle něhož pokud zruší NSS rozhodnutí

krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí. V další části odůvodnění proto soud bude vycházet zejména ze závěru obsažených ve zrušujícím rozsudku.

Základní spornou otázkou je, zda byl žalobce k výzvě správce daně na splnění zákonem stanovené povinnosti podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu, 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. Žalovaný v odůvodnění žalovaného rozhodnutí dospěl k názoru, že v dané věci „dikce ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu nedává možnost změnit způsob uplatnění výdajů za předchozí zdaňovací období, jak jste postupoval vy, ale zcela jasně stanoví povinnost upravit základ daně o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] 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. Této povinnosti se tak nemůžete zbavit tím, že místo úpravy základu daně, změníte způsob uplatnění výdajů“. Dále žalovaný vycházel z názoru, že změna způsobu uplatnění výdajů v dodatečném daňovém přiznání bez jakýchkoliv nových okolností, které v případě žalobce nenastaly, odlišných od údajů v řádném daňovém přiznání, je nepřipustná, přičemž žalovaný vycházel nejen z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12.2.2008, č.j. 1Afs 123/2006-59, ale hlavně z rozsudku NSS ze dne 17.8.2005, č.j. 7Afs 32/2003-46, když z tohoto posledně citovaného rozsudku poukázal na závěr o tom, 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 využít pro jeho výpočet jiného způsobu“. Žalovaný poté zastal názor, že rozšířený senát NSS ve svém usnesení ze dne 12.2.2008, č.j. 1Afs 123/2006-59 „v podstatě potvrdil názor vyslovený v rozsudku 7Afs 32/2003-46“, když uvedl, že „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 zákona o správě daní a poplatků“, a dále že „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“. K tomu dále žalovaný dodal, že v případě, který je předmětem žalobcova odvolání, zákon o daních z příjmů „mlčí“, když „dikce ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů nedává možnost změnit způsob uplatnění výdajů za předchozí zdaňovací období“. Žalovaný konečně v žalovaném rozhodnutí uvedl svůj názor o tom, že rozšířený senát NSS ve zmíněném usnesení v podstatě potvrdil, že se prostřednictvím dodatečného daňového přiznání „nelze domáhat pouhé změny způsobu uplatňování výdajů; ovšem pokud dochází ke změně východisek, za niž byly výdaje původně uplatněny, není důvod odeprít daňovému subjektu možnost nové volby. Změnou východiska, tj. nových okolností, za niž byly výdaje původně uplatněny, však nemůže být samotná změna uplatňování výdajů, jak argumentujete ve svém odvolání“. Uvedené závěry žalovaného včetně aplikace zmíněného usnesení rozšířeného senátu NSS a rozsudku NSS ze dne 17.8.2005, č.j. 7Afs 32/2003-46, správné nejsou.

Při zodpovězení této obecné otázky je nutné vycházet z právního názoru NSS obsaženém ve zrušujícím rozsudku, který k tomu uvedl následující závěry:

„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.

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.

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.

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“. 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.

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.

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.“

A právě na uvedené rozhodnutí NSS ze dne 17.8.2005, č.j. 7Afs 32/2003-46 odkázal i žalovaný v žalovaném rozhodnutí, když i v jeho rozhodnutí je citován výše uvedený citovaný závěr. S tímto právním názorem se však neztotožnil první senát NSS, který věc předložil s odlišným právním názorem rozšířenému senátu, který v usnesení ze dne 12.2.2008, č.j. 1Afs 123/2006-59 (publikováno pod č. 1543/2008 Sb. NSS) dospěl k závěru, že „celý právní řád, včetně práva daňového, ovládán ústavním principem obecné svobody jednání jednotlivce; každý může činit vše, co není zákonem zakázáno (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Výchozí 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 hospodařit 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 odepřít daňovému subjektu možnost nové volby, ve které může zohlednit změněné skutečnosti“. Rozšířený senát NSS v tomto rozsudku 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 pokračování 9 Afs 78/2013 – 31 předpisu by měl respektovat ekonomickou realitu a zohlednit jednání racionálně uvažujícího subjektu, nikoliv vytvářet umělé rozpory mezi právním předpisem a ekonomickou realitou“.

V souladu s právním názorem NSS obsaženém ve zrušujícím rozsudku 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 se o snížení daně prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů, což dle závěru 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 odvedly více. Výši daně však nelze optimalizovat prostřednictvím pouhé změny ve způsobu uplatňování daňově účinných výdajů. Závěr žalovaného o aplikaci rozhodnutí sedmého senátu na nyní projednávanou věc a rovněž i závěr o tom, že v podstatě rozšířený senát ve zmíněném usnesení ze dne 12.2.2008 „*potvrdil názor vyslovený v rozsudku 7Afs 32/2003-46*“, jak je uvedeno v žalovaném rozhodnutí (str. 4, druhý odstavec), je neudržitelný. Uvedený právní názor žalovaného o aplikaci rozhodnutí sedmého senátu NSS na nyní projednávanou věc je nesprávný, neboť tento právní názor byl překonán rozšířeným senátem NSS ve výše citovaném usnesení ze dne 12.2.2008. Rovněž nesprávný je názor žalovaného o tom, že „*dikce ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu nedává možnost změnit způsob uplatnění výdajů za předchozí zdaňovací období*“, a že se žalobce v podstatě „*zbavil*“ povinnosti stanovení v § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu tím, že, jak vůči žalobci poznamenal, „*místo úpravy základu daně změníte způsob uplatnění výdajů*“. Jaké úvahy k tomuto závěru žalovaného vedly, nelze z odůvodnění rozhodnutí dovodit. Oprávnění dodatečně změnit způsob uplatnění výdajů je dle zmíněného usnesení rozšířeného senátu NSS spojeno mimo jiné 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 poplatků či § 141 daňového řádu, má základ v konkrétní hmotněprávní úpravě. Krajský soud s poukazem na již výše zmíněný smysl právní úpravy obsažené v ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu se ztotožnil s námitkou žalobce o tom, že 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. Ust. § 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. Výzva správce daně na splnění zákonem stanovené povinnosti žalobce podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu nemohla mít na základě výše uvedených skutečností za následek to, že by žalobce nemohl změnit možnost způsob uplatnění výdajů v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období r. 2010, přičemž jak z dikce ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu, tak i z výše zmíněného smyslu právní úpravy obsažené v tomto ustanovení zákona o daních z příjmů nelze dovodit závěr o nezákonnosti zmíněného postupu zahrnující změnu způsobu uplatňování výdajů z výdajů ve skutečné výši na výdaje stanovené procentní výší z příjmů za zdaňovací období r. 2010 v případě žalobce. V projednávané věci tedy postup správce daně, který nepřijal uplatnění výdajů procentní sazbou dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmu v dodatečném daňovém přiznání, aniž by uvedl konkrétní ustanovení právního předpisu, které by bránilo poplatníkovi změnit v dodatečném daňovém přiznání způsob uplatňování výdajů z výdajů prokazatelně vynaložených na paušální výdaje, nemá oporu v platné právní úpravě, když rovněž je i

nesprávná aplikace výše zmíněné judikatury NSS. V případě výzvy správce daně ze dne 7.5.2012 k podání dodatečného daňového přiznání se krajský soud neztotožnil s námitkou žalobce o její nezákonnosti. V dané věci není sporné, že v souvislosti se změnou uplatňování výdajů vznikla žalobci povinnost upravit za zdaňovací období r. 2010 základ daně (dílní základ daně), a to dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Protože jak vyplývá z této výzvy a žalobce to ani v žalobě nezpochybnil, přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období – kalendářní rok 2010, evidoval žalobce na konci zdaňovacího období pohledávku ve výši 4.958.433 Kč a závazky ve výši 21.119 Kč, přičemž dle údajů uvedených v daňovém přiznání o tyto částky dílní základ daně z příjmu neupravil, ač v období následujícím, tj. ve zdaňovacím období – kalendářní rok 2011, změnil způsob uplatňování výdajů shora uvedeným způsobem. Nepochybně tak byly splněny podmínky stanovené v § 145 odst. 1 daňového řádu k tomu, aby správce daně vyzval žalobce k podání daňového tvrzení k dani z příjmu fyzických osob. V uvedené výzvě tedy byl vyzván žalobce správcem daně ke splnění zákonné povinnosti, proto nebylo možné dospět k závěru o důvodnosti námítky žalobce o nezákonnosti tohoto úkonu správce daně. Jestliže však reagoval žalobce na tuto výzvu výše zmíněným postupem, kdy podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2010 s tím, že za toto období změnil způsob uplatňování výdajů na paušální výdaje, nebyl oprávněn správce daně z důvodů uvedených v žalovaném rozhodnutí odmítnout takový postup, tedy nebyl oprávněn bez dalšího odeprít žalobci možnost této nové volby, ale měl se zabývat otázkou, zda tato změna ve způsobu uplatňování výdajů ze skutečných na paušální byla možná, tj. zda byly splněny výše zmíněné předpoklady pro takový postup (tj. 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 žalobce jako daňový subjekt svoji poslední známou daňovou povinnost zvýšil, tj. výsledná daň by byla i po této změně vyšší než poslední známá daňová povinnost – srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12.2.2008, č.j. 1Afs 123/2006-59). Takto však správce daně nepostupoval, přičemž žalovaný tento jeho postup potvrdil s odkazem na rozsudek NSS ze dne 17.8.2005, č.j. 7Afs 32/2003-46, když navíc je nesprávný názor žalovaného o tom, že postup stanovený v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů vylučuje změnu ve způsobu uplatňování výdajů (argumentace soudu viz výše).

Krajský soud proto jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 3 a 4 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl ve věci úspěšný a měl proto právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud vycházel z vyúčtování nákladů řízení právního zástupce žalobce ze dne 1.7.2014, tedy v souladu tímto vyúčtováním přiznal žalobci ty náklady řízení, které výslovně žalobce uplatnil v tomto písemném podání: odměna a paušální náhrada za čtyři úkony právní služby, tj. příprava a převzetí věci, podání žaloby, replika ze dne 24.5.2013 a podání kasační stížnosti, tj. 4x3.100 Kč a 4x 300 Kč, tedy 13.600 Kč, k tomu připočtena DPH ve výši 21%, celkem tedy 16.456 Kč. Právo na náhradu jiných nákladů řízení žalobce neuplatnil (§ 3, 7,9,11,13, 14 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

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 nejblíže 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 Pardubicích dne 9. července 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová