



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Dipl. Ing. V. H.**, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Panská 895/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2018, č. j. 12791/18/5200-10422-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2018, č. j. 57 Af 6/2018 - 25,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2018, č. j. 57 Af 6/2018 - 25, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2018, č. j. 12791/18/5200-10422-709598, **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 20 342 Kč, k rukám jeho zástupce Mgr. Pavla Kandalice, Ph.D., LL.M., advokáta se sídlem Panská 895/6, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2016 ze dne 2. 10. 2017, č. j. 1983328/17/2215-51524-303756, vyměřil Finanční úřad pro Jihočeský kraj žalobci podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), daň (solidární zvýšení daně) ve výši 1 996 976 Kč.

[2] V záhlaví citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl podané odvolání žalobce a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil. Žalovaný nesouhlasil se žalobcem v tom, že bylo možné uplatnit ztrátu za předcházející zdaňovací období podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů při výpočtu výše solidární daně (§ 16a zákona o daních z příjmů). Uvedl, že solidární zvýšení daně se vypočítává z kladného součtu příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů a dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, tj. oproti výpočtu daně podle § 16 zákona o daních z příjmů bez odečtu položek podle § 15 a § 34 zákona o daních z příjmů.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl. Konstatoval, že solidární zvýšení daně dopadá na takové poplatníky, kteří v příslušném zdaňovacím období dosáhli nadlimitních příjmů. Tato daň tedy reflektuje aktuální majetkovou resp. příjmovou situaci poplatníka v konkrétním zdaňovacím období. Krajský soud poukázal na to, že z formulace § 16a zákona o daních z příjmů je zřejmý jednoznačný úmysl zákonodárce upravit solidární zvýšení daně takovým způsobem, aby poplatníci byli „zatěžováni“ pouze v těch zdaňovacích obdobích, v nichž vykážou nadlimitní příjmy. Daňovou ztrátu za předcházející zdaňovací období ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů jako položku odčitatelnou od základu daně lze uplatnit pro snížení základu daně, u něhož se vypočte daň podle § 16 zákona o daních z příjmů. To učinil i žalobce a v souladu s § 34 zákona o daních z příjmů uplatnil ztrátu vzniklou a vyměřenou za předcházející zdaňovací období ve výši 29 049 199 Kč tak, že snížil základ daně z příjmů fyzických osob. Výpočet solidárního zvýšení daně však uplatnění ztráty z předchozího zdaňovacího období neumožňuje, což jasně vyplývá z jazykové, logické, systematické a především teleologické metody výkladu. Krajský soud tak nepovažoval vyměřenou solidární daň za diskriminační, nebo mající rdousící efekt, jak namítal žalobce. Podle krajského soudu žalobce nepředložil ani žádný důkaz o tom, že by vyměřená daňová povinnost pro něj znamenala nepřiměřený zásah do majetkové substance, nebo že by povaha této daně byla konfiskační, neshledal ani důvod pro žalobcem navrhovaný postup předložit věc Ústavnímu soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel konstatoval, že úmyslem zákonodárce nebylo zatížit solidární daní ty subjekty, které sice na jedné straně mají nadlimitní příjmy, avšak na straně druhé mají i nadlimitní výdaje a ve výsledku nedosahují nadlimitního zisku. K nadlimitním výdajům lze podle krajského soudu přihlídnout pouze tehdy, pokud byly vydány ve stejném zdaňovacím období. Jeho zdánlivě vysoký příjem v roce 2016 však byl jen následkem vysokých výdajů (ztráty) v letech předchozích. Z tohoto pohledu došlo ke rdousícímu efektu daně. Nesouhlasil s krajským soudem, že by měl předložit konkrétní důkaz o tom, že v jeho případě znamenalo vyměření daně nepřiměřený zásah do majetkové sféry; tuto úvahu považoval za nelogickou, neboť v takovém případě by měla určitá daň rdousící

pokračování

efekt, pouze pokud konkrétní daňový subjekt přivede ke krachu. Stěžovatel však solidární daň musel uhradit z jiných zdrojů než z podnikání, a proto pro něj měla rdousící efekt.

[6] Stěžovatel poukázal na to, že závěry žalovaného potvrzené krajským soudem nevyplývají nijak jednoznačně z textu zákona o daních z příjmů ani jiného právního předpisu a žalovaný ani krajský soud přesvědčivým způsobem nevysvětlili, proč nepřijali výklad stěžovatele. Žalovaný se naproti tomu zabýval možností snížení příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů o daňovou ztrátu ze samostatné činnosti podle § 7 citovaného zákona, kterou umožňuje výslovně § 16a odst. 3 zákona o daních z příjmů; dané úvahy však byly v projednávané věci zcela irelevantní, neboť stěžovatel nevykazoval vůbec žádné příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. V případě, že z ustanovení zákona neplyne jednoznačný závěr, o němž by mohl krajský soud i žalovaný opřít svou argumentaci, měla být aplikována zásada *in dubio pro libertate*.

[7] I pokud by však jazykový výklad skutečně podporoval výše uvedený závěr žalovaného a krajského soudu, bylo by třeba dané ustanovení posoudit za pomoci dalších výkladů. Solidární zvýšení daně má za úkol „postihnout“ osoby mimořádně bohaté, po nichž lze požadovat určitou solidaritu s méně bohatými. Ekonomická úspěšnost však není dána izolovaně tím, že v konkrétním kalendářním roce bylo dosaženo vyšších příjmů; tyto příjmy totiž mohou být (jak tomu bylo i v případě stěžovatele) odrazem předcházejícího období, kdy byla naopak vykázána ztráta. U stěžovatele, který v předcházejících zdaňovacích obdobích dosáhl výraznou ztrátu, by tak požadavek na vyměření solidární daně nedával smysl.

[8] Stěžovatel konstatoval, že uvedený výklad by zároveň vedl k diskriminačnímu způsobu zdanění. U podnikatelů s činností (s konkrétním podnikatelským projektem), u nichž jsou výdaje i příjmy uskutečněny v rámci jednoho zdaňovacího období, by byla daň nižší, než u podnikatelů s dlouhodobějšími projekty. Diskriminační charakter zdanění je pak v rozporu s judikaturou Ústavního soudu.

[9] Uvedený výklad také opomíjí, že stěžovatel zatím nedosáhl žádného úspěchu. V roce 2016 pouze dorovnal ztrátu z předchozích let. Není proto pochyb, že není povinen platit daň z příjmů; požadovat po něm v této situaci placení solidární daně by vedlo ke rdousícímu efektu takového zdanění.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti doslovně převzal text žaloby, k němuž připojil svůj nesouhlas se závěry krajského soudu, aniž by ovšem s těmito závěry (až na drobné výjimky) jakkoli polemizoval. Konstatoval, že kasační stížnost je přinejmenším od konce str. 3 na samé hraně způsobilosti k projednání. K aplikaci zásady *in dubio pro libertate* uvedl, že v daném případě neexistují dva srovnatelné výklady § 16a zákona o daních z příjmů, což jednoznačně vyplývá z jazykového, logického, systematického a především teleologického výkladu citovaného ustanovení. Pro účely výpočtu solidárního zvýšení daně lze snížit příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů o případnou ztrátu ze samostatné činnosti, která vznikla v předmětném zdaňovacím období. Žalovaný proto ve shodě s krajským soudem uvedl, že nelze aplikovat

odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů. Při výpočtu solidárního zvýšení daně lze uplatnit pouze ztrátu ze samostatné činnosti, která vznikla v příslušném zdaňovacím období, která ale stěžovateli nevznikla. Žalovaný v dalším odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku a vyjádření k žalobě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal ji napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že nesdílí názor žalovaného, podle něž je kasační stížnost na samé hraně způsobilosti k projednání. Je sice pravda, že z části přebrala doslovně argumentaci uplatněnou již v žalobě, avšak v úvodní části obsahuje námitky konkrétně směřující proti napadenému rozsudku krajského soudu, s jehož závěry stěžovatel nesouhlasil. Je přitom fakt, že krajský soud vyšel z argumentace žalovaného, kterou podpořil, a právě proti těmto závěrům směřovala jak žaloba, tak i kasační stížnost. Nelze proto uzavřít, že by takto shrnutá kasační argumentace byla nepřipustná, neboť směřovala k jádru problému, tedy k posouzení otázky, zda lze při uplatnění solidárního zvýšení daně zohlednit také ztrátu vykázanou v uplynulých zdaňovacích obdobích; tedy k otázce, kterou žalovaný i krajský soud posoudili shodným způsobem a s jejichž posouzením následně stěžovatel nesouhlasil. Nejvyšší správní soud v takovém zpracování kasačních námitek nespatřuje problém.

[14] Nejvyšší správní soud se zabýval v kasační stížnosti uplatněnými námitkami a ze správního spisu zjistil následující skutečnosti.

[15] Žalobce byl v roce 2016 společníkem veřejné obchodní společnosti; v podaném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 deklaroval dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 29 828 146 Kč. Příjmy ze závislé činnosti žalobce v přiznání neuvedl. V položce uplatňovaná výše ztráty (vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období) uplatnil částku ve výši 29 049 199 Kč. Žalobce dále deklaroval daň podle § 16 zákona o daních z příjmů ve výši 82 275 Kč. V položce solidárního zvýšení daně uvedl částku ve výši 0 Kč.

[16] Mezi účastníky bylo sporné, zda lze při výpočtu solidárního zvýšení daně uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v předcházejících obdobích, nebo zda lze tuto ztrátu (položku odčitatelnou od základu daně) uplatnit pouze při výpočtu základní sazby daně podle § 16 zákona o daních z příjmů, jak dovodil správce daně. Žalovaný s posouzením správce daně souhlasil a uvedl, že z citovaných ustanovení jasně vyplývá, že výpočet daně podle § 16 zákona o daních z příjmů vychází ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu

pokračování

daně a odčitatelné položky od základu daně. Naproti tomu solidární zvýšení daně se vypočítává z kladného součtu příjmů podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy bez odečtu položek podle § 15 a § 34 zákona o daních z příjmů. Poukázal na to, že je sice možné snížit příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů o případnou ztrátu ze samostatné činnosti, avšak pouze pro účely výpočtu solidární daně. Pro uvedené uzavřel, že při výpočtu daně podle § 16a zákona o daních z příjmů nelze aplikovat odčitatelné položky. S tímto závěrem souhlasil také krajský soud, jak je uvedeno výše (bod [3]).

[17] Podle § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů platí, že „[p]okud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 (dále jen "daňová ztráta") se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 s použitím ustanovení odstavce 1. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34.“

[18] Z § 16 zákona o daních z příjmů plyne, že „[d]aň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.“

[19] V § 16a zákona o daních z příjmů je pak upraveno solidární zvýšení daně; z něj je patrné, že při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. Dále platí, že za podmínky, pokud poplatník u příjmů ze samostatné činnosti vykáže daňovou ztrátu, lze o ni pro účely odstavce 2 písm. a) snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6.

[20] Podle § 34 zákona o daních z příjmů lze pak od základu daně odečíst tzv. odčitatelné položky, tedy daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

[21] Z důvodové zprávy k § 16a zákona o daních z příjmů (zákon č. 500/2012 Sb., s účinností od 1. 1. 2013), na niž v napadeném rozsudku odkázal také krajský soud, plyne, že při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně; součástí výpočtu podle § 16 tedy není pouze součin základu daně a sazby daně, ale dosáhne-li poplatník nadlimitních příjmů, je součástí také zvýšení daně o solidární zvýšení daně. Tato skutečnost pak vede k tomu, že lze uplatnit slevy a daňová zvýhodnění také na solidární zvýšení daně, jelikož

v důsledku výkladu odst. 1 citovaného ustanovení je pod pojmem „*daň vypočtená podle § 16*“ nutno spatřovat i ono solidární zvýšení daně. Solidární zvýšení daně tedy dopadá na „nadlimitní příjem“, tj. příjem přesahující určitou hranici, která je zákonem určena jako 48násobek průměrné mzdy. Příjem pak představuje součet příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů v příslušném zdaňovacím období. Důvodová zpráva dále uvádí, že v případě solidárního zvýšení daně se nejedná o zavedení dalšího daňového pásma pro daň z příjmů fyzických osob.

[22] Správní orgány i krajský soud založily své úvahy týkající se nastolené otázky na závěrech, podle nichž lze z jazykového, logického, systematického a teleologického výkladu předmětné normy dovodit, že za předpokladu, pokud daňový subjekt vykáže u příjmů ze samostatné činnosti daňovou ztrátu, lze pro účely § 16a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6, tedy příjmy ze závislé činnosti. Ustanovení § 16a zákona o daních z příjmů však na rozdíl od § 16 citovaného zákona nestanoví, že by bylo možné při výpočtu výše daně uplatnit také odčitatelné položky od základu daně, jak se domníval stěžovatel.

[23] Nejvyšší správní soud s výše uvedeným posouzením otázky nesouhlasí a nesdílí ani názor správních orgánů a krajského soudu, že z formulace § 16a zákona o daních z příjmů byl jasně patrný jednoznačný úmysl zákonodárce upravit solidární zvýšení daně takovým způsobem, aby poplatníci byli „zatěžováni“ pouze v těch zdaňovacích obdobích, v nichž vykážou nadlimitní příjmy, a tedy také v tomto jediném (časově souvisejícím) období by bylo možné zohlednit daňovou ztrátu. Takto zjednodušená úvaha o „jasném“ úmyslu zákonodárce svědčit nemůže. Krajský soud nadto v napadeném rozsudku ani nijak blíže nevysvětlil, jakou úvahou se řídil, pokud dovodil jednoznačnost výše uvedených závěrů z „*jazykové, logické, systematické a především teleologické metody výkladu*“, odkázal-li v tomto ohledu pouze na důvodovou zprávu k zákonu č. 500/2012 Sb. (v odst. 19. napadeného rozsudku chybně uvedeno zákon č. 500/2015 Sb.). Nepřípadná byla také argumentace směřující k možnosti uplatnění ztráty ze samostatné činnosti proti příjmům ze závislé činnosti, kterou (jak je shora uvedeno) provedly nejen správní orgány, ale také krajský soud; tato otázka totiž v projednávané věci nebyla vůbec nastolena, neboť stěžovatel příjmy ze závislé činnosti nevykázal.

[24] Ze shora citovaných ustanovení je zřejmé, že daňová ztráta vzniká v případě fyzických osob za předpokladu, že výdaje přesáhnou příjmy, a to při podnikání a jiné samostatné a výdělečné činnosti a při pronájmu. O vykázanou ztrátu se sníží úhrn dílčích základů daně podle jednotlivých druhů příjmů. Obecně pak platí, že nelze odečíst daňovou ztrátu od dílčího základu daně ze závislé činnosti. Speciálně je pak § 16a odst. 3 zákona o daních z příjmů stanoveno, že pokud poplatník u příjmů ze samostatné činnosti vykáže daňovou ztrátu, lze o ni pro účely odstavce 2 písm. a) snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6 (v nyní projednávané věci tomu tak však nebylo, ale byla vykázána pouze samostatná činnost). Pokud poplatník ztrátu za daný kalendářní rok neuplatní, případně pokud tuto ztrátu uplatnit nelze, může ji uplatnit v následujících pěti letech proti jiným zdanitelným příjmům s výjimkou příjmů ze závislé činnosti. Odpočet daňové ztráty

pokračování

pak závisí také na vůli poplatníka, který jej může uplatnit v jakékoli výši (v rámci výše ztráty) a ve kterémkoliv z následujících pěti zdaňovacích období. Ačkoliv jedním ze stěžejních znaků podnikání je právě výkon činnosti za účelem zisku, je zcela obvyklé, že během této činnosti mohou podnikatelé mimo příjmů vykázat také ztrátu; zákonodárce na tato pro podnikatele „složitější“ období pamatuje právě možností uplatnění daňové ztráty až v pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích, kdy umožňuje pružně daňovou ztrátu uplatnit a daňovým subjektům v tomto ohledu „ulehčit“; tuto skutečnost lze považovat za výjimku z obecné povinnosti respektovat při plnění daňových povinností princip věcné a časové souvislosti podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud připomíná, že ve své judikatuře opakovaně dovodil, že pokud jde o cíl správy daní, tak zatímco předchozí právní úprava (zákon o správě daní a poplatků) upřednostňovala při stanovování daně hledisko fiskální, tedy stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly daňové příjmy státu kráceny (srov. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), právní úprava nová (daňový řád) upřednostňuje hledisko materiální správnosti. Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu vymezuje, že cílem správy daní je v rovině nalézací daň zjistit a stanovit správně a v rovině platební zabezpečit její úhradu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, nebo ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52).

[25] Jak je uvedeno již výše, stěžovatel v nyní projednávané věci vykázal příjem z podílu společníka ve veřejné obchodní společnosti a jako dílčí základ daně uvedl částku ve výši 29 828 146 Kč, v položce uplatňovaná výše ztráty (vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období) uplatnil částku ve výši 29 049 199 Kč. Pro uvedené pak deklaroval solidární zvýšení daně ve výši 0 Kč, neboť podle něj bylo možné uvedené položky vzájemně započíst. Správce daně však s tímto vyčíslením nesouhlasil, a proto vyčísлил solidární zvýšení daně z částky odpovídající rozdílu stěžovatelem získaných příjmů a 48násobku průměrné mzdy. Touto optikou nahlíženou správními orgány (resp. krajským soudem) by však došlo k situaci, kdy by poplatník měl zaplatit daň vypočtenou podle § 16 z částky příjmů snížené o odčitatelné položky (tedy zde základ daně ve výši 778 953 Kč), ale solidární zvýšení daně by se odvíjelo od celkových příjmů za daně zdaňovací období a vypočetlo by se z celkových příjmů bez možnosti odečtu položek odčitatelných od základu daně (resp. daňové ztráty), tedy z částky mnohdy mnohonásobně vyšší, jak tomu bylo i v nyní projednávané věci (z částky 28 531 858 Kč). Podle Nejvyššího správního soudu takové závěry jsou v rozporu s logikou a systematikou výše uvedené právní úpravy zabývající se daní z příjmů fyzických osob.

[26] Váže-li zákon solidární zvýšení na samotnou daň, nelze dovodit, že toto zvýšení postihuje příjmy deklarované poplatníkem, bez přihlédnutí k tomu, v jaké výši budou skutečně podrobeny dani, resp. zda z těchto příjmů bude vůbec nějaká daň odvedena. Ačkoliv stěžovatel v daňovém přiznání na příjmové straně uvedl částku, která by standardně překročila limit pro stanovení solidárního zvýšení daně, je nutné přihlédnout k tomu, že deklaroval daň podle § 16 zákona o daních z příjmů ve výši pouze 82 275 Kč (ze základu daně 778 953 Kč), neboť příjmy za nyní projednávané zdaňovací období téměř dorovnal o ztráty z minulých let. Jinými slovy základnímu (standardnímu) zdanění (§ 16 zákona o daních z příjmů) rozhodně nebyly podrobeny příjmy, které by

splňovaly limit pro solidární zvýšení daně. Solidární zvýšení tedy správce daně aplikoval na příjmy, které z velké části základnímu zdanění vůbec nepodléhaly.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že zavedení solidárního zvýšení daně má své opodstatnění a v tomto ohledu lze souhlasit se závěry správních orgánů, podle nichž má postihnout poplatníka v období jeho prosperity; je však nutné zohlednit, aby případné solidární zvýšení nezasáhlo toliko příjmy vykázané, aniž by zohledňovalo jejich skutečné zdanění. Bylo by totiž nelogické postihnout solidárním zvýšením daně takového poplatníka, který sice vykáže nadlimitní příjem, aniž by však bylo zkoumáno, zda skutečně celý tento příjem dani podléhal; takový výklad by odporoval smyslu a účelu solidárního zvýšení daně, který má sloužit právě a jen k postihnutí poplatníků, kteří se díky svým příjmům podílejí na zdanění vyšší mírou, než poplatníci s příjmy nižšími. Se závěry správních orgánů a krajského soudu, které staví argumentaci pouze na jazykovém výkladu zákona, proto Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[28] Výklad učiněný správními orgány i krajským soudem by vedl mj. k tomu, že v případě uplatnění ztráty až do výše základu daně by solidární daní byl zatížen také příjem, který vůbec základnímu zdanění nepodléhal. Solidární zvýšení daně lze však uplatnit pouze za předpokladu, že poplatník dosáhne nejen nadlimitních příjmů, ale tyto příjmy musí také podléhat zdanění základní sazbou. Jinými slovy není-li co zdanit, případně nebylo-li u zdaňovaných příjmů dosaženo limitu stanoveného zákonodárcem pro solidární zvýšení daně, nemůže být zvýšení uplatněno; obdobnou logikou byl ostatně Nejvyšší správní soud veden i v rozhodnutí ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, kde dovodil, že předmětem zdanění musí být příjem skutečný a nikoliv toliko příjem zdánlivý, tedy že se navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné.

[29] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že by se zcela míjelo s logikou zákonodárce poskytnout poplatníkům zvýhodnění ve formě možného uplatnění daňové ztráty v po sobě jdoucích pěti letech, ale solidární zvýšení daně by mělo zatížit daňový subjekt v případě, kdy v jednom z roků dosáhne nadlimitních příjmů. Takový koncept by znevýhodňoval daňové subjekty, které své příjmy a výdaje rozloží do delších časových období, a zatímco v jednom z těchto zdaňovacích období vykáží daňovou ztrátu, neboť svou činnost např. dále rozvíjeli a investovali do ní, v dalším období se jim právě tyto investice navrátí formou příjmů, které pro dané období mohou přesáhnout stanovený limit pro placení solidárního zvýšení daně.

[30] Shora uvedený výklad svědčí pro to, že při stanovení solidární daně je nutné zohlednit daňovou ztrátu ve smyslu § 34 zákona o daních z příjmů, podporuje samotný § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který umožňuje u příjmů podle § 7 uplatnit daňovou ztrátu nebo její část v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34 zákona o daních z příjmů. Při výpočtu solidární daně je tedy nutno vycházet ze součtu příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období, od něhož je možné podle výše citovaného ustanovení odečíst daňovou ztrátu. Samotné znění právní úpravy takový výklad připouští.

[31] Svědčí o tom také fakt, že solidární zvýšení daně není možné považovat za další „druh“ daně (jak plyne z citované důvodové zprávy), ale je nutné je pojímat jako součást výpočtu daně podle § 16 zákona o daních z příjmů. Tento závěr se opírá přímo o jazykový výklad § 16a zákona o daních z příjmů, podle něhož se při výpočtu daně podle § 16 zvýší daň také o solidární zvýšení daně.

[32] Závěr, podle něhož lze při výpočtu solidárního zvýšení daně odečíst také ztrátu z předcházejících zdaňovacích období, podporuje nejen samotné znění § 16a odst. 1 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že při výpočtu podle § 16 se zvýší daň o solidární zvýšení daně, tedy pojímá za součást daně podle § 16 také daň solidární a činí ji tedy nedílnou součástí, a to právě včetně možnosti uplatnit daňovou ztrátu, ale svědčí o něm také samotná možnost plynoucí ze zákona pro uplatnění daňové ztráty v případě příjmů ze samostatné činnosti (§ 5 odst. 3, resp. § 34 zákona o daních z příjmů). Pokud by byly přijaty závěry správních orgánů, pak by solidární daň zatěžovala daňový subjekt i za předpokladu, kdy reálně nadlimitních příjmů nedosáhl, neboť fakticky dorovnal pouze ztrátu z předchozích let a svůj rozpočet tak vyrovnal, a to pouze pro časovou souvislost vzniku daňové ztráty, na niž správní orgány poukazovaly. Vyměření solidární daně by tak nutně postihlo majetek daňového subjektu, který by touto daní vůbec stížen být neměl. Takový závěr by byl nejen v rozporu se samotným logickým, systematickým a jazykovým výkladem předmětných ustanovení zákona o daních z příjmů, ale také se základními ústavními principy, neboť by nepřiměřeně zasahoval do majetkové sféry daňových subjektů.

[33] Nejvyšší správní soud pro shora uvedené uzavírá, že kategorické odmítnutí možnosti uplatnění daňové ztráty z předcházejících zdaňovacích období při výpočtu solidárního zvýšení daně, jak to učinily správní orgány, není možné. V dalším posouzení bude nutné, aby se správní orgány zabývaly možností uplatnění stěžovatelem deklarované daňové ztráty z předcházejícího zdaňovacího období a posoudily možnost jejího uplatnění pro nyní posuzovanou věc.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Krajský soud i žalovaný pro shora uvedené nepostupovali správně, pokud shodně vyhodnotili nutnost solidárního zvýšení daně. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému 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.

[35] 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 předcházelo 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).

[36] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu 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 částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za řízení před krajským soudem a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč).

[37] Zástupce stěžovatele Mgr. Pavel Kandalec, Ph.D., LL.M, učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (§ 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“) a jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce celkem jeden úkon právní služby, a to písemné podání soudu ve věci samé (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý z těchto úkonů náleží zástupci 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. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Jelikož právní zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna zástupce se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč. Na odměně a náhradě hotových výdajů spojených se zastoupením stěžovatele náleží zástupci částka 12 342 Kč. Celkem mu tedy náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 20 342 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. srpna 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu