ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Marka Bedřicha a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně **Bc. P. K.,** zastoupené Mgr. Annou Gottliebovou, advokátkou, se sídlem Děčín IV, Thomayerova 25/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18722/5000-14102-701130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 11. 2015, č. j. 15 Af 146/2013 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18722/5000-14102-701130, byl k odvolání žalobkyně změněn pouze v části, týkající se bankovního spojení, výrok dodatečného platebního výměru, vydaného Finančním úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) dne 9. 12. 2012, č. j. 210092/12/178912507234, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období 2009 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 28.470 Kč, a současně jí bylo sděleno penále z doměřené daně ve výši 5.694 Kč. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

[2] Předmětem posouzení bylo, zda zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 (dále jen „ZDP“), umožňoval daňovému subjektu v případě změny způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odstavec 7 ZDP na uplatňování výdajů podle § 24 ZDP snížit v předchozím kalendářním roce rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje ve výši 60% pohledávek, o které se podle § 23 odstavec 8 písm. b/ bodu 3 ZDP upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji.

II. Skutkový základ věci

[3] Žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2009 uplatňovala výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP tzv. paušální částkou. V roce 2010 změnila způsob uplatňování výdajů na uplatňování prokázaných výdajů podle § 24 ZDP.

[4] V červnu 2010 podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, s ohledem na změnu uplatňování výdajů upravila žalobkyně základ daně za zdaňovací období 2009 ve smyslu § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP tak, že uvedla v daňovém přiznání hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly příjmem ve výši 1.113.310 Kč a snížila rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku 667.986 Kč představující paušální výdaje ve výši 60% z „dodaněných“ pohledávek.

[5] V dubnu 2012 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, během níž žalobkyně předložila správci daně důkazy o tom, že vystavila neoprávněně faktury na dodávku elektřiny v celkové ceně 478.205,30 Kč, které byly zahrnuty do celkové výše pohledávek. Předmětné faktury byly následně stornovány, proto byl upraven výsledek hospodaření tak, že správce daně snížil celkovou výši pohledávek uplatněných v roce 2009 o částku 487.205,30 Kč. Rozdíl mezi příjmy a výdaji za rok 2009 tak činil 635.105 Kč. Paušální výdaje ve výši 60% ze shora uvedeného rozdílu pak činí 381.063 Kč a žalobkyně má za to, že tuto částku byla oprávněna uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[6] Správce daně na základě provedené daňové kontroly zdaňovacího období roku 2009 vydal dne 19. 12. 2012 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob č. j. 210092/12/178912507234, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 ve výši 28.470 Kč a stanovil penále ve výši 5.694 Kč. Důvody doměření daně a stanovení penále pak správce daně popsal ve zprávě o daňové kontrole, z níž vyplývá, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2009 vedla účetnictví a při stanovení základu daně z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti vycházela z evidence příjmů, ke kterým uplatňovala výdaje podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, tj. ve výši 60% příjmů. Žalobkyně byla povinna podle § 7 odst. 8 ZDP vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 žalobkyně vykázala rozdíl mezi příjmy a výdaji ve výši 34.800 Kč, a protože se rozhodla v následujícím zdaňovacím období roku 2010 změnit způsob uplatňování výdajů z paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů dle § 24 ZDP ve výši prokázané, zvýšila dílčí základ daně za rok 2009 o částku 1.113.310 Kč představující hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Současně žalobkyně

v daňovém přiznání snížila dílčí základ daně o částku 667.986 Kč, představující paušální výdaje ve výši 60% shora uvedených „dodaněných“ pohledávek. V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně osvědčeno, že žalobkyně do celkových pohledávek za rok 2009 zahrnula částku 478.205,30 Kč, na základě faktur za dodávku elektřiny, které byly v roce 2011 dobropisovány, výsledek hospodaření žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 byl o tuto částku zvýšen. Správce daně proto v rámci daňové kontroly snížil hodnotu pohledávek v roce 2009 dodaněných o částku 478.205,30 Kč na celkovou částku 635.105 Kč. Správce daně současně neuznal žalobkyní provedené snížení dílčího základu daně odpovídající 60% hodnoty „dodaněných“ pohledávek, s odůvodněním, že zákon při postupu podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP neumožňuje uplatnit k pohledávkám, o které se upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, výdaje ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP.

[7] Proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 12. 2012 podala žalobkyně včasné odvolání, ve kterém nesouhlasila s argumentací správce daně spočívající v tom, že pohledávka není totožná s příjmem a nelze je zaměňovat, a tudíž nelze u dodaněných pohledávek uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Žalobkyně namítala, že žalovaný porušil § 88 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když konstatoval, že se správce daně v průběhu daňové kontroly vypořádal se všemi tvrzeními daňového subjektu. Dále žalobkyně namítala porušení ustanovení o řízení před správcem daně a porušení základních zásad daňového řízení.

[8] O podaném odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013, kterým změnil platební výměr správce daně pouze v části týkající se bankovního spojení, v ostatním výrok potvrdil. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání vyplývá právní názor žalovaného, podle něhož při změně uplatňování výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů podle § 24 ZDP byla žalobkyně povinna provést úpravu (zvýšení) rozdílu mezi příjmy a výdaji pouze podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, ale nemohla snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP. Tento závěr žalovaného vyplývá z § 7 odst. 8 ZDP, dle kterého výdaje uplatněné podle § 7 odst. 7 ZDP zahrnují veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

III. Rozsudek krajského soudu

[9] Proti uvedenému rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) správní žalobu, ve které namítala, že žalovaný - shodně se správcem daně - porušil § 7 odst. 7 a § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP, když žalobkyni odepřel právo uplatnit z dodaněných pohledávek tzv. paušální výdaje ve výši 60% z hodnoty „dodaněných“ pohledávek. Žalobkyně dále nesouhlasila s žalovaným v jeho argumentaci, že pohledávka není totožná s příjmem a nelze je zaměňovat, a tudíž nelze u dodaněných pohledávek uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Žalobkyně namítala, že žalovaný porušil § 88 odst. 1 daňového řádu, když konstatoval, že se správce daně v průběhu daňové kontroly vypořádal se všemi tvrzeními žalobkyně. Namítala dále porušení § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť správcem daně nebylo postupováno v souladu se zákony a jinými právními předpisy a porušení § 7 odst. 1 a 2

daňového řádu, dle kterého správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady, neboť správce daně měl již po podání daňového přiznání, pakliže měl za to, že nelze paušální výdaje uplatnit k dodaněným pohledávkám, vyzvat k odstranění pochybností a nečekat 2 roky s daňovou kontrolou. Podle názoru žalobkyně dále žalovaný porušil ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je povinen dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly, neboť v důsledku jím provedeného výkladu § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP nutně vzniknou neodůvodněné rozdíly mezi daňovými subjekty, které při změně způsobu uplatnění výdajů mají pohledávky a daňovými subjekty, které pohledávky nemají.

[10] Krajský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl s odůvodněním, že žalobkyní uplatněné námitky nejsou důvodné. Soud dospěl, shodně s žalovaným i správcem daně, k závěru, že ZDP neumožňoval žalobkyni (daňovému subjektu) v případě změny způsobu uplatňování výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů dle § 24 ZDP snížit v předchozím kalendářním roce 2009 rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje ve výši 60% pohledávek, o které se zvyšuje rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP. Závěr o nemožnosti uplatnit paušální výdaje k pohledávkám, o něž se zvyšuje základ daně, je judikaturou správních soudů zastáván konstantně již od roku 2003 [krajský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003, sp. zn. 10 Ca 70/2003, a na rozsudek téhož soudu ze dne 21. 6. 2006, sp. zn. 10 Ca 69/2006] a uzavřel, že ani v projednávané věci neshledal důvod tento názor opustit. Soud shledal interpretaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP ve spojení s § 7 odst. 7 ZDP provedenou žalovaným logickou a srozumitelnou, v souladu s výkladovými pravidly a neshledal žádný exces ze zásad logiky provedeného systematického a gramatického výkladu, kdy správní orgány vykládaly ustanovení zákona samostatně i ve vzájemných souvislostech. Daňová úprava příslušné problematiky je jednoznačná a dopady spojené s volbou způsobu uplatnění výdajů jsou ze zákona zřetelně seznatelné a stejně tak jsou předvídatelné i podmínky uplatnění úprav daňového základu. Absence možnosti uplatnit paušální výdaje k „dodaněným“ pohledávkám při změně uplatňování výdajů u daňových subjektů uplatňujících výdaje procentem z příjmů, přitom představuje racionální důsledek volby způsobu uplatnění výdajů, která byla svobodným rozhodnutím žalobkyně, která (stejně jako ostatní poplatníci ve stejné situaci) byla povinna respektovat všechny daňové dopady, které taková volba přináší, a mezi které patří i aplikace ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3. ZDP, které daňovým subjektům nepřiznává výše zmíněnou možnost. S tímto důsledkem provedené volby však musela žalobkyně při znalosti právní úpravy počítat.

[11] Krajský soud dále konstatoval, že v postupu správce daně ani žalovaného neshledal žalobkyní namítaná porušení daňového řádu, a že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu. Soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, proto žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

IV. Kasační stížnost a vyjádření účastníka řízení

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnila důvodu uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. rozsudku vytýká nezákonnost spočívající v nesprávném právní posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Toto nesprávné právní posouzení spatřuje stěžovatelka v nesprávném výkladu právního předpisu – zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 (ZDP), jakož i v nesprávném výkladu právního předpisu – daňového řádu.

[13] Stěžovatelka poukázala na to, že již v podaném odvolání proti rozhodnutí správce daně a následně ve správní žalobě uvedla dle jejího názoru velmi ilustrativní příklady, z nichž vyplývá absurdnost názoru správce daně prvního stupně i žalovaného. Zatímco při zaujetí právního názoru zastávaného žalobkyní, je daňový základ v obou dvou příkladech stejný, při zaujetí právního názoru zastávaného žalovaným, vzniká do očí bijící nerovnost mezi subjekty, kdy jeden z nich je postižen nejen tím, že mu faktura není řádně a včas zaplacena (což je samozřejmě problém poplatníka, nikoliv správce daně), ale ještě i tím, že nemůže uplatnit žádné výdaje k této pohledávce. Stěžovatelka má za to, že pokud by byl právní názor zaujatý žalovaným, a posléze i Krajským soudem v Ústí nad Labem, správný, byla by tím založena nerovnost ve stejných, resp. obdobných případech, čímž by došlo k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu.

[14] Stěžovatelka poukázala na to, že v roce 2009 uplatnila paušální výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP. Ustanovení § 7 odst. 8 ZDP podle právního názoru stěžovatelky znamená, že poplatník nemůže uplatnit současně paušální výdaje a navíc ještě skutečné výdaje dle § 24 ZDP, tedy nemůže uplatnit výdaje procentem z příjmů a zároveň ještě nad to např. skutečné výdaje na nájemné za nebytové prostory užívané k podnikání, na mzdy svých zaměstnanců apod. V tom tkví smysl paragrafu 7 odst. 8 věty první ZDP, v níž je uvedeno *„má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů*“.

[15] Skutečné výdaje za rok 2009 stěžovatelka neuplatňovala. Jestliže stěžovatelka v roce 2009 uplatňovala paušální výdaje 60% ze skutečně dosažených příjmů, pak v těchto paušálních výdajích samozřejmě nebylo zahrnuto 60% z částky nezaplacených pohledávek, tj. 60% z Kč 1.113.310 Kč. Stěžovatelka v roce 2010 změnila způsob uplatňování výdajů na skutečné výdaje dle § 24 ZDP. Stěžovatelka tedy v souladu s ustanovením § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP tzv. dodanila pohledávky v částce Kč 1.113.310 Kč a z těchto pohledávek si rovněž uplatnila výdaje paušální částkou, neboť jí to umožňuje ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP, dle nějž lze výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout. Posledně citované ustanovení ZDP tedy umožňuje stěžovatelce snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji též o paušální výdaje stanovené procentem z dodaňovaných pohledávek, neboť jí to umožňuje ustanovení § 7 odst. 7 ZDP. V žádném případě nemohlo dojít ke dvojímu uplatnění týchž výdajů, neboť paušální výdaje ve výši 60% z dodaňovaných pohledávek byly uplatněny jen jednou - v roce 2009 byly paušální výdaje uplatněné procentem jen jednou (a žádné jiné – skutečné – výdaje uplatněny nebyly) a v roce 2010 již k uplatňování výdajů vztahujících se k dodaňovaným pohledávkám nedošlo.

[16] Stěžovatelka namítala, že náklady spojené s pohledávkami vznikají ve stejném období a jsou v tomto období uplatňovány, ať již ve skutečné výši nebo v paušální částce to podle § 23 ZDP, kde je stanoveno, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. V roce 2010 nelze uplatnit výdaje či náklady spojené s pohledávkami roku 2009 právě z titulu § 24, kde je jasně a nezpochybnitelně stanoveno, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Celé ustanovení spojené se změnou uplatňování paušálních a skutečných výdajů je koncipováno právě tak, aby zamezilo spekulacím s uplatňování výdajů a příjmů v jiných zdaňovacích obdobích a tím získání neoprávněných výhod pro poplatníka. Zároveň ovšem není koncipováno tak, aby způsobovalo nerovnost ve zdanění mezi jednotlivými poplatníky.

[17] Stěžovatelka má za to, že jestliže se tedy s pohledávkou zachází jako s příjmem, tj. jestliže je podle ZDP uložena poplatníku povinnost zdanit nezaplacené pohledávky tak jako příjem, pak je třeba s touto pohledávkou zacházet jako s příjmem, a to ve všech ohledech. Z tohoto hlediska tedy platí, že pohledávka je totéž co příjem. Jinými slovy jestliže daňový poplatník musí nezaplacené pohledávky zdanit, pak zároveň má právo uplatnit k nim příslušné výdaje. Protože v roce 2009 žalobkyně uplatňovala paušální výdaje, pak je oprávněná uplatnit tyto paušální výdaje i z dodaňovaných pohledávek. Předmětem daně je vždy reálné zvýšení majetku poplatníka, tj. pohledávka může být zdaněna podle platných právních předpisů jako příjem poplatníka právě a pouze z toho důvodu, že pohledávka je reálná a skutečně využitelná. Stěžovatelka nezpochybňuje svůj závazek zvýšit své příjmy o hodnotu pohledávek, neboť tato hodnota je jednoznačně příjmem, jež zvyšuje reálně příjmy poplatníka, ale zároveň tvrdí, že k příjmu, který je předmětem daně má poplatník právu uplatnit náklady s ním spojené a to včetně nákladů stanovených paušálem respektive procentem z dosaženého příjmu.

[18] Z výše uvedeného tedy podle názoru stěžovatelky vyplývá, že byla oprávněna za rok 2009 uplatňovat paušální výdaje ve výši 60% z částky 635.105 Kč, tj. ve výši 381.063 Kč, a o tyto výdaje snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji. Jestliže žalovaný, a posléze krajský soud stěžovatelce právo uplatnit tyto paušální výdaje nepřiznal, porušil tím ustanovení § 7 odst. 7 a § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP.

[19] Stěžovatelka dále namítla, že byla rozhodnutím žalovaného krácena na svých právech, neboť bylo porušeno ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, dle něhož správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Dále bylo porušeno ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, dle něhož správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, neboť správce daně měl bez zbytečného odkladu po podání daňového přiznání – pokud zaujímá názor, že paušální výdaje k dodaňovaným pohledávkám uplatnit nelze – vyzvat k odstranění pochybností, a nikoliv vyčkávat s daňovou kontrolou další dva roky. Dále bylo porušeno ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce daně dbá na to, aby při

rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly, jakož i ustanovení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti zdůraznila, že z jejího daňového přiznání je způsob, jakým postupovala, když uplatnila sporné výdaje (60%) dle § 7 odst. 7 ZDP, zcela zřejmý, transparentní a naprosto nepřehlédnutelný, což je zcela evidentní z přílohy č. 1, která je součástí přiznání k dani z příjmů. Na straně 2, v části E této přílohy je výslovně uvedeno (č. řádku 1): *„Dodanění pohledávek při přechodu z paušálních výdajů na skutečné“ a „60% paušálních výdajů z dodaňovaných pohledávek“*. Pro správce daně tak bylo zcela evidentní, aniž by musel uvedené daňové přiznání jakkoliv blíže nebo dokonce podrobně studovat, že se jedná o uplatnění paušálních výdajů právě z „dodaňovaných“ pohledávek. Bylo tedy legitimním očekáváním stěžovatelky, že pokud bude mít správce daně jakékoli pochybnosti o postupu stěžovatelky, vyzve ji k vysvětlení (odstranění pochybností, doložení apod.) bezodkladně, popř. bezodkladně učiní daňovou kontrolu. To se však nestalo, neboť správce daně učinil daňovou kontrolu sice v prekluzivní lhůtě tří let, nicméně až dva roky po podání daňového přiznání. V tomto postupu správce daně, jehož správnost pak stvrdil svým postupem i žalovaný a následně i krajský soud, spatřuje stěžovatelka porušení ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu a zároveň má za to, že tímto postupem bylo narušeno i její právo na legitimní očekávání toho, že správce daně a žalovaný budou v souladu s posledně citovaným zákonným ustanovením postupovat tak, aby nikomu (tedy ani stěžovatelce) nevznikaly zbytečné náklady.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním názorem krajského soudu uvedeným v odůvodnění napadeného rozsudku a tento zastává jako jedině možný s odvoláním na vymezenou právní úpravu. Krajský soud se v předmětném rozsudku vypořádal řádně s námitkami uplatněnými v žalobě a své právní závěry řádně odůvodnil s odkazem na příslušná zákonná ustanovení, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který vyplývá z předloženého spisového materiálu.

[22] Z napadeného rozsudku je podle názoru žalovaného zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje soud závěry stěžovatelky za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozhodnutí soud zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že nelze vyhovět žalobě tak, jak stěžovatelka požadovala. Argumenty uvedené v předmětné kasační stížnosti jsou totožné s námitkami uplatněnými stěžovatelkou v původní žalobě a žalovaný má za to, že se s nimi vypořádal již v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyjádření k žalobě a vyjádření k replice, proto na ně žalovaný odkázal s tím, že zde podal zdůvodnění k jednotlivým námitkám stěžovatelky, a to jak po stránce skutkové tak i právní.

[23] Stěžovatelka podle názoru žalovaného ztotožňuje hodnotu pohledávky a skutečný příjem. Zákon o daních z příjmu v § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 jasně hovoří pouze o pohledávkách, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, nikoli o příjmech jako takových. Pokud se ve zdaňovacím období roku 2010 stěžovatelka dobrovolně rozhodla změnit způsob uplatňování výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP na výdaje uplatňované dle

§ 24 tohoto zákona, vzala tím na sebe i povinnost zvýšit za předcházející zdaňovací období, tj. za rok 2009, rozdíl mezi příjmy a výdaji o položky uvedené v § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 téhož zákona, tj. také o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

[24] Krajský soud poukázal v napadeném rozsudku na to, že existence rozdílu mezi daňovými poplatníky v rámci stejného procesu změny způsobu uplatnění výdajů sama o sobě ještě neznamená nesprávnost výkladu zákona provedeného správcem daně, ani porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka dobrovolně změnila způsob uplatňování nákladů a bylo tedy zcela na ní, aby zvážila dopady tohoto kroku, tj. zda se jí dodatečné zvýšení základu daně za předchozí rok vyplatí, či nikoliv.

[25] Krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného, který poukázal na ustanovení § 7 odst. 8 ZDP, které uvádí, že uplatní-li poplatník výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmu z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Paušální výdaje tedy zahrnují veškeré výdaje včetně mezd a odpisu majetku. Jedná se o výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním, nikoliv s dosažením příjmu. Z toho lze odvodit, že v paušálních výdajích jsou zahrnuty i výdaje, které byly vynaloženy v daném zdaňovacím období v souvislosti s fakturovaným plněním, které nebylo dosud uhrazeno a je vedeno jako pohledávka za dlužníkem. To znamená, že jsou zde zahrnuty i výdaje, které souvisí s příjmem, u něhož je předpoklad skutečné realizace až v následujících zdaňovacích obdobích. Krajský soud názoru žalovaného přisvědčil a dostatečně odůvodnil, z jakého důvodu dospěl k závěru, že se v daném případě hovoří výslovně o částkách „které lze podle zákona do výdajů zahrnout“, tedy o konkrétních peněžních plněních, která zákon považuje za daňově uznatelná a nebyla dosud do výdajů zahrnuta.

V. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

[27] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stěžovatelem uplatněných bodů a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jako důvody podané kasační stížnosti označil stěžovatel ustanovení § 103 odstavec 1 písm. a) s. ř. s.

[28] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo

spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[29] Soud vycházel z následující právní úpravy:

Podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši 60% z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných.

Podle § 7 odst. 8 ZDP, uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 7, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Poplatník, který uplatňuje výdaje podle odstavce 7, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Podle § 23 odst. 3 písm. c) bodu 2 ZDP lze výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 snížit o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů)zahrnout.

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP, se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví u poplatníků uvedených v § 2 v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o cenu nespotřebovaných zásob, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a zaplacených záloh. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

K námitce nesprávného posouzení právní otázky

[30] Stěžovatelka namítala, že v roce 2009 uplatnila paušální výdaje dle § 7 odst. 7 ZDP, tedy nemohla uplatnit současně paušální výdaje a navíc ještě skutečné výdaje dle § 24 ZDP. Jestliže stěžovatelka v roce 2009 neuplatňovala skutečné výdaje za rok 2009, ale uplatňovala paušální výdaje 60% ze skutečně dosažených příjmů, pak v těchto paušálních výdajích samozřejmě nebylo zahrnuto 60% z částky nezaplacených pohledávek, tj. 60% z 1.113.310 Kč. Stěžovatelka namítala, že v roce 2010 změnila způsob uplatňování výdajů na

skutečné výdaje dle § 24 ZDP, v souladu s ustanovením § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP „dodanila“ pohledávky v částce Kč 1.113.310 Kč a z těchto pohledávek si rovněž uplatnila výdaje paušální částkou, neboť má za to, že jí to umožňuje ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP, podle nějž lze výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout. Posledně citované ustanovení ZDP tedy umožňuje stěžovatelce snížit rozdíl mezi příjmy a výdaji též o paušální výdaje stanovené procentem z „dodaňovaných“ pohledávek, neboť jí to umožňuje ustanovení § 7 odst. 7 ZDP. V žádném případě nemohlo dojít ke dvojímu uplatnění týchž výdajů, neboť paušální výdaje ve výši 60% z „dodaňovaných“ pohledávek byly uplatněny jen jednou - v roce 2009 byly paušální výdaje uplatněné procentem jen jednou (a žádné jiné – skutečné – výdaje uplatněny nebyly) a v roce 2010 již k uplatňování výdajů vztahujících se k „dodaňovaným“ pohledávkám nedošlo.

[31] Při posouzení sporné právní otázky vyšel Nejvyšší správní soud v prvé řadě z několika základních principů, vlastních daňovému řízení, respektive celému právnímu řádu.

[32] Za prvé, základní rysem vybírání daní a poplatků je skutečnost, že daň je vybírána korektně s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období, nikoliv v maximální možné výši. V platném daňovém právu nalézá tento princip svůj odraz v ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, který spatřuje cíl daňového řízení ve vybrání daně tak, aby *nebyly zkráceny* daňové příjmy, nikoliv tak, aby *bylo dosaženo nejvyššího možného* daňového příjmu.

[33] Za druhé, celý právní řád, včetně práva daňového, je 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS a dostupný tak jako všechna dále citovaná rozhodnutí tohoto soudu na www.nssoud.cz; usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, dostupné na http://nalus.usoud.cz).

[34] K posouzení uvedených skutečností považuje Nejvyšší správní soud za nutné poukázat na podstatu a rozdíly mezi uplatňováním výdajů ve skutečné výši podle § 24 ZDP a možností jejich uplatnění v souladu s § 7 odstavec 7 ZDP. Obě možnosti uplatnění výdajů směřují ke stanovení základu daně. Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 ZSDP). Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ustanovení § 7 odst. 7 ZDP umožňuje poplatníkům uplatnit výdaje v určité zákonem stanovené procentní výši z příjmů, neuplatní-li výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. V této možnosti je nutno chápat výhodu pro daňové

subjekty, které z různých důvodů nechtějí uplatňovat výdaje ve skutečné výši, ať již z organizačních či finančních důvodů. Pro poplatníky, kteří této „výhody“ využijí, však zákon dále stanoví i určitá omezení, která musí při volbě uplatnění výdajů dle § 7 odst. 7 ZDP respektovat.

[35] Z citovaného ustanovení § 7 odst. 10 ZDP je zřejmé, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 – 46).

[36] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zaujal k dané problematice právní názor v usnesení ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 - 59, podle něhož „*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. 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.*“

[37] Z výše citovaného ustanovení § 7 odst. 7 ZDP tedy vyplývá zejména právo volby poplatníka mezi dvěma zákonem stanovenými způsoby uplatňování výdajů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2010, č. j. 8 Afs 10/2010 - 97) a přesný způsob uplatňování výdajových paušálů. Způsob uplatnění daňových výdajů podle tohoto ustanovení umožněný poplatníkům je alternativou vůči možnosti uplatnění daňových výdajů jakožto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 ZDP.

[38] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že dikce zákona nepochybně připouští pouze jeden výklad, a to že při volbě uplatnění paušálních výdajů může při stanovení jejich konkrétní výše poplatník vycházet pouze z výše svých vykázaných příjmů, o nichž povinně vede záznamy podle § 7 odst. 8 ZDP, nikoliv z hodnoty svých pohledávek, které povinně eviduje samostatně. Provedením výběru tohoto způsobu uplatňování výdajů poplatník současně akceptuje, že v tomto procentu jsou promítnuty veškeré výdaje, které mu vznikly v souvislosti s jeho podnikatelskými aktivitami (viz § 7 odst. 8 ZDP). V případě stěžovatelky byly základem daně její zdanitelné příjmy, kterými jsou např. i přijaté zálohy, nikoli ale neuhrazené pohledávky, které

povinně eviduje samostatně. Provedením výběru tohoto způsobu uplatňování výdajů stěžovatelka akceptovala, že v tomto procentu jsou promítnuty veškeré výdaje, které jí vznikly v souvislosti s jejími podnikatelskými aktivitami (viz § 7 odst. 8 ZDP).

[39] Nejvyšší správní soud dospěl po provedeném řízení k závěru, že krajský soud vyložil obsah rozhodných ustanovení ZDP v souladu se zásadami logického uvažování a jeho úvahy proto lze aprobovat. Ani Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závěr, že volba způsobu uplatňování nákladů (výdajů) je přirozeně vedena vždy snahou o optimalizaci daňové povinnosti, tj. v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem dosáhnout nízkého daňového základu. Z výše citované judikatury vyplývá, že pokud se daňový poplatník – tak jako stěžovatelka v posuzované věci - následně rozhodne uplatňovat namísto výdajových paušálů, výdaje v prokázané výši, může tak za podmínek stanovených zákonem svobodně učinit. Zákon v § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 totiž nijak neomezuje možnost nové volby způsobu uplatňování výdajů, ale zakládá navazující povinnosti, když přímo z jeho dikce vyplývá povinnost daňového poplatníka v případě změny uplatňování výdajů, zvýšit rozdíl mezi příjmy a výdaji o cenu nespotřebovaných zásob a také o do té doby neuhrazené pohledávky, s výjimkou pohledávek specifikovaných v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.

[40] Stěžovatelka se však v nyní posuzované věci domáhala postupu, jehož faktickým výsledkem by bylo navýšení jejích příjmů, k čemuž by došlo v případě, kdy by se uplatnil jí prezentovaný názor. Přitom je třeba zdůraznit – a krajský soud tak v odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 7 a 8 učinil – že speciální ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP, které taxativně vymezuje položky, o něž se upravuje základ daně v případě změny způsobu uplatňování výdajů, neumožňuje upravit základ daně o paušální výdaje ve výši odvozené z neuhrazených pohledávek, a ani obecně z textu ustanovení § 23 nelze dovodit stěžovatelkou prezentovaný závěr, že by daňový poplatník byl oprávněn upravit základ daně také o paušální výdaje ve výši odvozené z neuhrazených pohledávek.

[41] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti namítala, že celé ustanovení spojené se změnou uplatňování paušálních a skutečných výdajů je koncipováno právě tak, aby zamezilo spekulacím s uplatňování výdajů a příjmů v jiných zdaňovacích obdobích a tím získání neoprávněných výhod pro poplatníka, a že není koncipováno tak, aby způsobovalo nerovnost ve zdanění mezi jednotlivými poplatníky. Uvedenou argumentaci Nejvyšší správní soud neshledal pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti v posuzované věci přiléhavou.

[42] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně určitě, srozumitelně a podrobně vypořádal i s argumentací stěžovatelky, podle které se stěžovatelka při odůvodnění svého postupu odvolávala na ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP, když paušální výdaje z „dodaněných" pohledávek označovala za „výdaje uplatnitelné ve smyslu tohoto ustanovení". Nejvyšší správní soud má – stejně jako krajský soud – za to, že uvedená argumentace není opodstatněná. Krajský soud uvedl, že tento závěr odporuje gramatickému a logickému výkladu předmětného ustanovení, které je systematicky zařazeno do § 23 odst. 3 písm. c) ZDP, které daňovým poplatníků stanoví fakultativní možnost snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o vymezené částky – výdaje (hodnoty). Používá přitom pojem „příjmy", jimiž jsou zdanitelné příjmy a

souhrnný pojem „výdaje (náklady)“, jimiž jsou daňově účinné výdaje buď v podobě výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 ZDP), nebo výdajů na dosažení zdanitelného příjmu (§ 10 odst. 4 ZDP), tj. v obou případech skutečné výdaje, a to pouze v případě, že je poplatník jako daňově účinné dříve nepoužil.

[43] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i námitku stěžovatelky, v níž uváděla, že jestliže je podle ZDP uložena poplatníku povinnost zdanit nezaplacené pohledávky tak jako příjem, pak je třeba s touto pohledávkou zacházet jako s příjmem, a to ve všech ohledech, protože platí, že pohledávka je totéž co příjem. Stěžovatelka tak jinými slovy namítala, že jestliže daňový poplatník musí nezaplacené pohledávky zdanit, pak zároveň má právo uplatnit k nim příslušné výdaje. Protože v roce 2009 žalobkyně uplatňovala paušální výdaje, pak má za to, že byla oprávněná uplatnit tyto paušální výdaje i z dodaňovaných pohledávek.

[44] Nejvyšší správní soud k uvedené argumentaci nepovažuje za nutné cokoli dodávat. Opakované tvrzení stěžovatelky, že jí stanovené paušální výdaje z „dodaněných“ pohledávek odpovídají vymezeným výdajům, o něž si podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP může poplatník snížit výsledek hospodaření (rozdíl mezi příjmy a výdaji), nemá přímou oporu v zákoně a není v souladu ani s logickým uspořádáním předmětného právního ustanovení. To totiž výslovně hovoří o částkách „*které lze podle zákona do výdajů zahrnout*“, tedy o konkrétních peněžních (penězi ocenitelných) plněních, která samotný zákon považuje za daňově uznatelná a nebyla dosud do výdajů zahrnuta. Uvedené definici tak odpovídají pouze skutečné náklady, nikoli však již výdaje stanovené podle § 7 odst. 7 ZDP, když je z logiky věci i ze zákona vyloučeno, aby daňový poplatník uplatňující paušální „výdaje“, tj. jednu částku stanovenou fikcí [procentem z (výlučně) příjmů, o nichž povinně vede záznamy], která ze zákona představuje veškeré výdaje poplatníka vážící se ke zdanitelným příjmům, měl a mohl uplatnit ještě další daňově uznatelné paušální výdaje.

[45] Nejvyšší správní soud dále poukazuje na skutečnost, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně vyjádřil, že na tento obecný závěr nemohou mít vliv ani konkrétní okolnosti procesu změny způsobu uplatňování výdajů, za situace kdy sám zákon žádné odchylky v tomto smyslu nestanoví [viz § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP]. Ve vztahu k možnosti uplatnění skutečných výdajů dříve nepoužitých, krajský soud přiléhavě odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65, ve kterém soud výslovně uvedl že „*Pokud by mělo být uplatnění konkrétního nákladu do základu daně striktně vázáno na jeho zahrnutí do hospodářského výsledku příslušného období, pak by nesprávné časové zaúčtování nutně znamenalo nemožnost uplatnit jej vůbec; takový výklad zákona nemůže obstát*“.

[46] Na podporu těchto závěrů krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně vyložil, že úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 ZDP v podobě neuhrazených pohledávek nemohou být příjmem podle § 7 odst. 1 a odst. 2 téhož zákona, neboť nejsou žádným příjmem v době, kdy ještě nebyly reálně uhrazeny. Pokud zákon stanoví, že rozhodné pro určení výše výdajů jsou příjmy uvedené v ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP vyjma příjmů zákonem uvedených, pak rozhodné jsou toliko skutečné příjmy, tedy příjmy z okruhů činností v těchto ustanoveních uvedených a neuhrazené pohledávky, do základu daně zahrnované v intencích ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, žádný

faktický příjem nepředstavují, neboť je otázkou do budoucna, budou-li kdy či vůbec uhrazeny. Zákonodárce jednoznačně akcentoval potřebu jednoznačného vymezení těch pohledávek, o jejichž hodnotu se podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, když tyto definoval jako pohledávky, které *„by při úhradě byly zdanitelným příjmem"*. Stěžovatelka se svou opakovanou argumentací brání tento fakt akceptovat, nicméně Nejvyšší správní soud má za to, že v naposledy uvedeném ustanovení zákonodárce výslovně definoval rozdíl mezi pohledávkami na tomto místě zákona uvedenými a příjmy. Zákon totiž výslovně hovoří o úpravě výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji, i proto Nejvyšší správní soud považuje za správný závěr krajského soudu o tom, že je přímo z dikce zákona znemožněno „dodanění" pohledávek ztotožňovat s další formou příjmu ze samostatné činnosti a z tohoto důvodu není možné k hodnotě těchto pohledávek uplatnit paušální výdaje.

[47] Na základě shora uvedeného lze dospět k témuž závěru, z něhož vycházel krajský soud shodně se žalovaným i se správcem daně. Podle tohoto závěru ZDP neumožňoval stěžovatelce v případě změny způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP na uplatňování výdajů podle § 24 téhož zákona snížit v předchozím kalendářním roce 2009 rozdíl mezi příjmy a výdaji o paušální výdaje ve výši 60% pohledávek, o které se zvyšuje rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. ZDP.

K námitce bezodkladného odstranění pochybností o postupu daňového subjektu

[48] Stěžovatelka v podané kasační stížnosti brojila proti postupu správce daně, který uskutečnil daňovou kontrolu sice v prekluzivní lhůtě tří let, nicméně až dva roky po podání daňového přiznání. Stěžovatelka legitimně očekávala, že pokud bude mít správce daně jakékoli pochybnosti o postupu stěžovatelky, vyzve ji k vysvětlení (odstranění pochybností, doložení apod.) bezodkladně, popřípadě bezodkladně zahájí daňovou kontrolu, což se však nestalo.

[49] Rozsah působnosti daňového řádu je vymezen v ustanovení § 1 tohoto zákona. Podle prvého odstavce tohoto ustanovení (ve znění účinném ke dni rozhodování Ministerstva financí o jednotlivých povoleních) zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a částek neoprávněně použitých nebo zadržených rozpočtových prostředků, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů obcí, rozpočtů okresních úřadů a státních fondů České republiky. V prvé větě druhého odstavce téhož ustanovení je pak vymezen pojem „správa daně". Rozumí se jí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

[50] Pro správné pochopení pojmu „správa daně", jakož i souvisejícího pojmu „daňové řízení" je zapotřebí citovat ještě § 2 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

[51] Obsahově totožnou námitkou stěžovatelky se zabýval na straně 13 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, který námitku neshledal důvodnou. Stěžovatelka v zahájení daňové kontroly až po cca dvou letech po podání daňového přiznání, spatřuje porušení ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, které zakotvuje obecnou zásadu rychlosti řízení a zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie (odst. 2), protože správce daně měl a mohl vyzvat stěžovatelku k odstranění pochybností bez zbytečného odkladu.

[52] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že stěžovatelce byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 rozhodnutím správce daně ze dne 19. 12. 2012, vydaného na základě výsledků daňové kontroly, která byla zahájena dne 16. 4. 2012. Krajský soud správně poukázal na ustanovení § 7 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, která stanoví správci daně povinnost postupovat bez zbytečných průtahů a hospodárně, současně pak v § 148 odst. 1 daňového řádu, stanoví pro stanovení daně tříletou prekluzivní lhůtu, jejíž počátek připadá na den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně stanovil stěžovatelce daň v rámci zákonné tříleté prekluzívní lhůty, proto je správný a důvodný závěr krajského soudu o tom, že na straně správce daně nelze spatřovat pochybení, jestliže nalézací řízení zahájil a provedl v této lhůtě. Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelkou zdůrazňovaná skutečnost, že se tak stalo s odstupem dvou let od podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud považuje za správný i logický závěr krajského soudu, že z takového postupu nelze dovodit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a správce daně tedy postupoval v případě stěžovatelky při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu.

K námitce porušení principu legitimního očekávání

[53] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012 – 53, který se týkal otázky zákonnosti omezení jedné ze skupin poplatníků v podobě nemožnosti rozložit zvýšení základu daně při zahájení účtování do devíti po sobě následujících zdaňovacích období, rovněž neshledal, že by zakotvením dvou režimů dodatečného zvýšení základu daně zákonodárce nepřípustně diskriminoval určitou skupinu daňových poplatníků. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, že *„existence rozdílu mezi daňovými poplatníky v rámci stejného procesu (zde změny způsobu uplatnění výdajů), sama o sobě ještě neznamená nesprávnost výkladu zákona provedeného správcem daně, ani porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správci daně, dbát na to, aby při rozhodování shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*

[54] V citovaném ustanovení je zakotvena zásada legitimního očekávání či předvídatelnosti rozhodnutí. Tato zásada svým obsahem vyjadřuje požadavek konzistence rozhodování správního orgánu, vylučuje vznik nedůvodných rozdílů při rozhodování, ale pochopitelně nevylučuje vznik rozdílů důvodných. Z tohoto ustanovení proto nelze vyvodit závěr, ke kterému dospěla stěžovatelka, tj. že na všechny subjekty bez rozdílu musí mít stejné ustanovení zákona stejný ekonomický dopad.

[55] Argumentací stěžovatelky o porušení principu legitimního očekávání se zabýval v napadeném rozsudku již krajský soud, který dospěl k závěru, že námitky stěžovatelky stran možné nerovnosti v postavení daňových subjektů nejsou důvodné.

[56] Princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry) a vysoké soudy ostatně v tomto smyslu již stabilně judikují. Není podstatné, že princip ochrany legitimního očekávání, stejně jako množství dalších právních zásad, mnohdy plynoucích už z klasické jurisprudence římské, není součástí psaného práva. Ostatně již Ústavní soud v plenárním nálezu č. Pl. ÚS 33/97, publikovaném pod č. 30/1998 Sb.) připomenul, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech.

[57] Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. nález č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddělitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ dokonce ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS st. 21/05 a další.

[58] Jedním z prvních nálezů, zabývajících se touto otázkou, byl nález č. 131/2003 Sb. ÚS, jímž Ústavní soud vyložil, že *„Každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Soudy právního státu chránícího individuální lidská práva a svobody jsou ústavně zavázány promýšlet důsledky svých rozhodnutí, zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu.“*

[59] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. Tato judikatura a jí vyslovené právní názory jsou konstantní - srov. k tomu rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1957, *Dineke Algera a společníci proti Shromáždění ESUO* (spojené případy 7/56, 3/57-7/57, Rec. 1957, str. 81), z novější doby např. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2005, *Španělsko proti Radě EU* (C-342/03, Sbírka rozhodnutí 2005, str. I-1975, bod 47), rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 12. 2005, *Řecko proti Komisi ES* (C-86/03, Sbírka rozhodnutí 2005, bod 71.) a dále

rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 18. 1. 2000, *Mehibas Dordtselaan BV proti Komisi ES* (T-290/97, Rec. 2000, str. II-15, bod 59).

[60] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že popsaný právní princip je třeba užít v posuzované věci také v oboru práva daňového pro činnost finančních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který poté, co finanční orgány a další správní orgány po léta jeho činnost nezpochybňovaly, v dobré víře očekává, že veškerou svoji činnost vykonává po právu. V nyní posuzované věci se však o takový případ nejedná.

[61] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku v této souvislosti zdůraznil, že zákon nestanoví žádnému z poplatníků povinnost změnit způsob uplatňování nákladů. Je tedy zcela na každém daňovém poplatníkovi, aby sám zvažoval dopady tohoto dobrovolného kroku, tedy zda z ekonomického hlediska bude optimalizací jeho daňové povinnosti i s ohledem na shora popsaný zpětný účinek na základ daně za předchozí zdaňovací období, který může být pozitivní, ale může být také negativní. Krajský soud za zásadní okolnost při rozhodování poplatníka o případném přechodu na výdajový paušál nebo naopak označil právě správný propočet důsledků takového rozhodnutí daňového poplatníka. Stěžovatelka však odpovědnost za důsledky svého vlastního rozhodnutí v rozporu s právní úpravou přenáší na správce daně či na zákonodárce. Krajský soud rovněž zcela přiléhavě vyjádřil, že pro závěr o nedůvodnosti podané žaloby (a totéž platí i o podané kasační stížnosti) svědčí především to, že stěžovatelce nelze přisvědčit ve ztotožňování hodnoty pohledávky a skutečného příjmu, protože stěžovatelka při poukazu na krácení svého práva uplatnit paušální výdaje k pohledávkám zcela pomíjí charakter paušálních výdajů, kdy tyto jsou jen fikcí daňově účinných výdajů. Podstatným znakem těchto výdajů je právní fikce, že v takto stanovených daňových výdajích jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

[62] Z ustanovení § 7 odst. 8 ZDP vyplývá, že uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP částkou jejíž výše je stanovena *ex lege* procentem z příjmů, která přitom má být kvalifikovaným odhadem veškerých výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v sobě nutně zahrnuje i náklady na budoucí příjmy, včetně výdajů souvisejících se vznikem pohledávek, tj. v předmětném zdaňovacím období (předcházejícímu změně uplatňování výdajů) tak poplatník nemůže tyto výdaje (rozuměno výdaje spojené se vznikem pohledávek) uplatnit ještě jednou (ve formě samostatného paušálu z hodnoty pohledávek). Daňově uznatelné náklady definují § 5 odst. 1 a § 24 ZDP jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z obsahu pojmu „dosažení" je zřejmé, že jde o výdaje, jimiž jsou zdanitelné příjmy dosahovány aktuálně i v budoucnu, či výdaje, u nichž je zřejmé, že byly za tímto účelem vynaloženy, i když ke skutečnému dosažení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje vynaloženy, nedošlo. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. viz rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS) *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené."*

[63] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, pokud z výše uvedeného dovodil, že pokud výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP v sobě zahrnují i výdaje na dosud neinkasované příjmy (pohledávky), musí být tyto výdaje nutně zahrnuty i do paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, které představují jakousi fiktivní variantu daňově uznatelných nákladů definovaných § 24 ZDP a jejich případné samostatné uplatnění by bylo zákonem nepřípustným dvojím uplatněním týchž výdajů.

VI. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[65] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. května 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu