



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **7. obchodní, a. s.**, sídlem Vinohradská 2279/164, Praha 3, právně zastoupen JUDr. Zuzanou Navrátilovou, advokátkou, sídlem Jeseniova 1151/55, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno-střed, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 2. 2012, č. j. 2551/12-1200-106947,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 2. 2012, č. j. 2551/12-1200-106947, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 5. 3. 2012, č. j. 3412/12-1200-106947; rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 28. 2. 2008, č. j. 34816/08/003511/4271; rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 9. 7. 2007, č. j. 134830/07/003511/0674; a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 2. 11. 2006, č. j. 186764/06/003511/0674, **s e z r u š u j í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.712,- Kč k rukám JUDr. Zuzany Navrátilové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27.2.2012, č. j. 2551/12-1200-106947, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce a rozhodnuto o změně rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále jen „*správce daně I. stupně*“) ze dne 28.2.2008, č. j. 34816/08/003511/4271. Tímto rozhodnutím bylo autoremedurou změněno předchozí rozhodnutí správce daně I. stupně ze dne 9.7.2007, č. j. 134830/07/003511/0674, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2.11.2006, č. j. 186764/06/003511/0674. Tímto

platebním výměrem byla, na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 25.10.2006, č. j. 171956/06/003931/8489, žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 3.959.940,- Kč. Po poslední změně tohoto platebního výměru rozhodnutím žalovaného dodatečně vyměřená daň činí 2.089.400,- Kč.

Po zahájení soudního řízení dne 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě něž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou dále oba tyto orgány označovány jako „žalovaný“.

Před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaný o odvolání rozhodl rozhodnutím ze dne 16.12.2008, č. j. 13488/08-1200-106947. Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil správní žalobou, již Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 13.10.2010, č. j. 10 Ca 44/2009-42. Toto rozhodnutí však bylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.3.2011, č. j. 7 Afs 11/2011-70, jako nepřezkoumatelné zrušeno. Novým rozsudkem ze dne 9.5.2011, č. j. 3 Af 14/2011-90, Městský soud v Praze původní rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil pro nepřezkoumatelnost.

V prvním žalobním bodě žalobce uvádí, že napadené rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Podle jeho názoru není z rozhodnutí vůbec seznatelné, jak vysoká daň byla vlastně doměřena, zda ve výši 2.089.400,- Kč, anebo 2.186.430,- Kč. Ve výroku napadeného rozhodnutí jsou jako žalobcova daňová povinnost uvedeny obě tyto částky.

Dle druhého žalobního bodu je žalobce přesvědčen, že napadené rozhodnutí není přezkoumatelné též pro nedostatek důvodů. Ve věci již jednou bylo pravomocně rozhodnuto, avšak Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 11/2011 dospěl k závěru, že původní rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud uvedl, že i rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru musí obsahovat popis skutkového stavu a právního kontextu věci tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí. Žalovaný však těmito požadavkům v nyní napadeném rozhodnutí opět nedostál, neboť jen lakonicky konstatoval, že v postupu správce daně I. stupně neshledal žádné porušení právních předpisů. Tím bylo porušeno právo žalobce, aby rozhodnutí, jehož je příjemcem, bylo odůvodněno přesně, určitě, srozumitelně a logicky. Zároveň žalobce upozorňuje na skutečnost, že správci daně v jeho věci rozhodli již řadou rozhodnutí, v nichž neustále mění výši stanovené daňové povinnosti. V žádném případě nelze říci, že by postupovali bez zbytečných průtahů a tak, aby žalobci nevznikaly zbytečné náklady.

Zcela nejasné potom je, jakým způsobem žalovaný dospěl k částkám uvedeným ve výroku napadeného rozhodnutí, respektive rozhodnutí předcházejících. Z odůvodnění rozhodnutí neplyne, jak žalovaný dospěl ke vstupním částkám výpočtu daně, ani jakým způsobem provedl samotný výpočet. Navíc se správci daně v průběhu celého řízení dopouštěli opakovaných chyb v jednotlivých částkách, například když ve vztahu k tvorbě rezervy na opravu OD Labe (srov. pátý žalobní bod) uváděly zaměnitelně částky 33.910.000,- Kč a 33.391.000,- Kč. Za takových okolností není pro žalobce vůbec seznatelné, jaká povinnost mu byla vlastně uložena a proč.

Třetí žalobní bod se týká žalobcem tvrzeného vadného postupu žalovaného, který se v řízení odmítl zabývat otázkou zohlednění zcizení cenných papírů společnosti KATE-PROCES a.s. při stanovení daňové povinnosti. Tvrzení a důkazy týkající se této otázky žalobce uvedl ve své žádosti o obnovu řízení, která byla pravomocně zamítnuta. Následně

žalobce požadoval, aby tato jeho tvrzení byla zohledněna v řízení o odvolání vedeném žalovaným. Žalovaný se však touto otázkou, rozhodnou pro stanovení žalobcovy daňové povinnosti, odmítl věcně zabývat a vést k ní dokazování. Tím porušil princip materiální správnosti stanovení daně vyplývající z § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“).

Věci samé se týká čtvrtý žalobní bod, dle něž žalobci nebyla jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznána částka ve výši 576.436,- Kč představující smluvní odměnu za zprostředkování prodeje pozemků. Tento náklad byl vynaložen ve zdaňovacím období 2003, ačkoliv o něm bylo účtováno v roce 2004. S ohledem na nesprávné účtování byl náklad nesprávně zohledněn při stanovení daně za rok 2004. Platí však zásada materiální správnosti stanovení daně, která vyžaduje, aby daň za každé zdaňovací období byla stanovena správně. Uvedený náklad tedy musí být zohledněn při stanovení daně za rok 2003, ačkoliv byl v jiném vyměřovacím řízení nesprávně zohledněn též ve zdaňovacím období 2004.

Dle pátého žalobního bodu je napadené rozhodnutí je nezákonné i v té části, v níž nebyl uznán výdaj ve výši 3.391.000,- Kč představující rezervu na opravy Obchodního domu Labe. Žalobce měl tvorbu rezervy naplánovanou na roky 2002 a 2003, v celkové výši 67.820.000,- Kč. V důsledku povodní, jimiž byla stavba OD Labe zasažena v roce 2002, však muselo dojít k okamžitým nezbytným opravám, na základě nichž se změnila výše potřebné rezervy pro další opravy. Proto byla výše celkové rezervy v roce 2003 změněna na 37.301.000,- Kč. Vzhledem k tomu, že rezerva z roku 2002 činila 33.910.000,- Kč, zbývalo v roce 2003 vytvořit rezervu již jen ve výši 3.391.000,- Kč. Žalovaný pochybil, pokud ze svědecké výpovědi ředitele OD Labe P. Ch. a dovodil, že ke snížení rezervy v roce 2003 nebyl důvod. Žalobce k výzvě žalovaného poskytl podklady svědčící o důvodnosti změny výše rezervy, jež žalovaný nezohlednil. Žalobce neměl příležitost v řízení, respektive v průběhu daňové kontroly uplatňovat svá tvrzení a předkládat relevantní důkazy, a to v době, kdy byl procesně zastoupen Ing. R. H. Ten totiž jednal v rozporu se svými povinnostmi, nezastupoval žalobce řádně a neinformoval jej o krocích, které podnikl.

Žalobce navrhl kromě svědecké výpovědi P. Ch. i provedení výsledku svého jediného akcionáře, Ing. J. K., Csc. a předsedy představenstva MUDr. J. K. Zatímco prvního jmenovaného žalovaný vyslechl, ostatní dva svědky vyslechnout odmítl s odůvodněním, že by se jednalo o zbytečné prodloužení odvolacího řízení. Tím byla porušena žalobcova procesní práva, když žalovaný dostatečně neprokázal rozhodný skutkový stav. Pokud již žalovaný dospěl vyhodnocením provedených důkazů k závěru, že snížení výše tvořené rezervy nebylo oprávněné, měl jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmu uznat žalobci částku, která odpovídala původně stanovené výši rezervy, tedy 33.910.000,- Kč.

Konečně dle šestého žalobního bodu považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné z toho důvodu, že jako náklad nebyla uznána částka 411.825,- Kč vynaložená na zaplacení daně z převodu nemovitosti pozemků v k. ú. Trmice. Závěr žalovaného, že podmínkou uznatelnosti daně z převodu nemovitosti je povinnost daň zaplatit a účtovat o ní ve zdaňovacím období, v němž je uplatněna jako náklad, není správný. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) ve znění účinném v roce 2003 neobsahoval § 23 odst. 2 písm. b) bod 3, a tedy neumožňoval zohlednění daňových nákladů z předešlých zdaňovacích období až v období, v němž skutečně došlo k jejich zaplacení. V souladu s § 23 odst. 2 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů mohl žalobce za rok 2003 zohlednit i takové náklady, které do výdajů nebyly zahrnuty.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobní argumentaci považuje za nedůvodnou. Rozhodnutí je přezkoumatelné a odpovídá veškerým nárokům daňového řádu na podobu rozhodnutí v daňovém řízení, a to včetně požadavků vyslovených v předchozím řízení v rozsudku nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 11/2011. Pokud jde o výši dodatečně stanovené daně, žalobce zaměňuje výši daně stanovené ve výši 2.089.400,- Kč a položku poslední známé daňové povinnosti pro účely stanovení záloh na daň, která činí 2.186.430,- Kč. Pokud jde o výši rezerv na opravu OD Labe, žalovaný se skutečně v některých přípisech dopustil chyby v psaní, když namísto částky 3.910.000,- Kč uvedl částku 33.391.000,- Kč, ovšem tuto chybu vyjasnil jak v poslední výzvě zaslané žalobci před vydáním rozhodnutí, tak v rozhodnutí samém. Zároveň žalovaný připomíná, že i žalobce ve svých přípisech uváděl ohledně dané částky nejasné informace.

Pokud jde o třetí žalobní bod, tedy zohlednění tvrzení uplatněných žalobcem v žádosti o obnovu řízení, žalovaný poukazuje na skutečnost, že otázka cenných papírů společnosti KATE-PROCES nebyla vůbec předmětem daňové kontroly. Ke 4. žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že částka vynaložená na zprostředkování prodeje pozemků byla jako daňový náklad žalobci uznána ve zdaňovacím období roku 2004 a nelze ji zohlednit dvakrát.

Případná není ani žalobní argumentace týkající se rezervy na opravu OD Labe (pátý žalobní bod). Působení Ing. H. jako procesního zástupce žalobce je pro posouzení věci nerozhodné. Směrnici o tvorbě rezervy na léta 2002 a 2003 a stavebně technické posouzení stavu nemovitosti ze dne 26.11.2001, tedy stěžejní důkazní prostředky, žalobce předložil spolu s přípisem datovaným dnem 14.11.2007, tedy již po ukončení procesního zastoupení Ing. H. Uvedený přípis je navíc podepsán MUDr. J. K. V přípise ze dne 2.11.2007 podepsaném Ing. H. nebyly žádné rozhodné skutečnosti, které by správci daně nebyly známy z jiných podkladů. Navíc platí, že žalobce udělil Ing. H. generální plnou moc pro zastupování v daňovém řízení a nemůže se dovolávat toho, že nebyl svým zástupcem řádně informován o průběhu řízení. K návrhu výsledku jediného akcionáře žalobce a předsedy jeho představenstva žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by měly být prostřednictvím těchto důkazů prokázány. Vzhledem k tomu, že žalovaný měl dostatečný obrázek o rozhodných skutečnostech z jiných shromážděných podkladů, rozhodl se navržené výsledky neprovádět.

K šestému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že chtěl-li žalobce v roce 2003 uplatnit jako daňový náklad daň z převodu nemovitostí, měl ji v tomto daňovém období zaplatit a též o ní účtovat.

Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí poukázal na některé další nepřesnosti a chyby, jichž se správci daně v průběhu řízení dopustili. I rozhodnutí týkající se složité daňové problematiky by pro své adresáty měla být srozumitelná a jasná. K zohlednění tvrzení uplatněných v žádosti o obnovu řízení žalobce poukázal na skutečnost, že předmětem provedené daňové kontroly byla daň z příjmů právnických osob za rok 2003. Tím je dán předmět daňového řízení, do něhož všechny náklady vynaložené žalobcem v roce 2003 na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nepochybně spadají. K výsledku svědků Ing. K. a MUDr. K. žalobce uvedl, že nepovažoval-li žalovaný návrh na provedení těchto důkazů za dostatečně odůvodněný, měl žalobce vyzvat k jeho doplnění. Závěry žalovaného o neúčelnosti výsledku těchto svědků jsou ryze spekulativní, když nelze určit, co by bylo obsahem jejich výpovědi. K problematice uplatnění zaplacené daně z převodu nemovitosti žalobce zrekapituloval, že z žádného ustanovení právních předpisů neplyne, že tento náklad lze uplatnit pouze tehdy, bylo-li o něm v daném roce účtováno. Naopak metodické pokyny Ministerstva financí za správný považují postup, jenž zvolil žalobce.

Ze správního spisu vyplývají následující, pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti.

Dne 9.3.2006 byla správcem daně I. stupně zahájena vůči žalobci daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2003. O kontrolních zjištění byla vydána zpráva o výsledku kontroly ze dne 25.10.2006, č. j. 171956/06/003931/8489, z níž plyne, že žalobce v roce 2003 neoprávněně zvýšil daňové náklady o 12.744.116,91 Kč. V návaznosti na výsledek daňové kontroly byl dne 2.11.2006 vydán dodatečný platební výměr, č. j. 186764/06/003511/0674, jímž byla žalobci dodatečně stanovena daň ve výši 3.959.940,- Kč. Dvěma autoremedurními rozhodnutími správce daně I. stupně, jež jsou specifikována v úvodu tohoto rozsudku, bylo postupně částečně odvoláním žalobce vyhověno, a následně byla věc postoupena žalovanému jako orgánu odvolacímu.

Pokud jde o třetí žalobní bod (zcizení účastnických cenných papírů společnosti KATE-PROCES), žalobce dne 22.6.2009, tedy v době, kdy bylo řízení o dodatečném vyměření daně pravomocně skončeno původním rozhodnutím žalovaného, které bylo následně zrušeno správním soudem, podal k žalovanému návrh na obnovu řízení. Ten odůvodnil tím, že v roce 2003 prodal uvedené cenné papíry, avšak o této položce v roce 2003 neúčtoval ani ji nezohlednil v daňovém přiznání. Tato položka však měla být zohledněna při stanovení základu daně za rok 2003. Žalovaný návrh na obnovu řízení rozhodnutím ze dne 21.9.2009, č. j. 11737/09-1200-106947, zamítl, neboť uvedené tvrzení žalobce se předmětu původního řízení o dodatečném stanovení daně vůbec netýkalo. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí bylo pravomocně zamítnuto rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 29.1.2010, č. j. 39/98352/2009-391. Po zrušení původního rozhodnutí žalovaného v řízení o dodatečném stanovení daně však žalobce žádal, aby jím uvedené nové skutečnosti byly při pokračování v řízení zohledněny.

Tvrzení a důkazy vztahující se ke čtvrtému žalobnímu bodu (smluvní odměna za zprostředkování prodeje pozemků) žalobce poprvé uplatnil v doplnění odvolání ze dne 24.11.2011. Ve výzvě ze dne 31.10.2011, č. j. 13266/11-1200-106947, žalovaný uvedl, že tuto položku žalobce uplatnil jako náklad ve zdaňovacím období roku 2004, přičemž v řízení týkajícím se doměření daně za rok 2004 byl o smluvní odměnu za zprostředkování pozemků základ daně snížen. Žalobce se tedy nemůže opětovně domáhat zohlednění téhož nákladu i za zdaňovací období roku 2003, v němž o tomto nákladu neúčtoval ani jej nezahrnul do daňového přiznání. V dalších výzvách a vyjádřeních žalobce a žalovaný setrvali na svých pozicích.

Jak vyplýne z dalšího textu, pro posouzení pátého žalobního bodu (rezerva na opravu OD Labe) jsou stěžejní následující části spisu.

Dne 18. 9. 2006 žalobce předložil Inventurní soupis tvorby a čerpání rezerv ke dni 31.12.2003, z nějž plyne, že na opravu OD Labe byla v letech 1999 a 2000 vytvořena celková rezerva ve výši 153.800.000,- Kč, která však nakonec k opravě nebyla použita. Dále byla znovu na opravu OD Labe tvořena rezerva ve výši 33.910.000,- Kč v roce 2002 a 3.391.000,- Kč v roce 2003.

Dne 14.11.2007 žalobce doložil posouzení stavebnětechnického stavu OD Labe ze dne 26.11.2001, podepsané MUDr. J. K., předsedou představenstva žalobce, a Ing. R. H., členem představenstva. V úvodu tohoto dokumentu se uvádí, že „*podle objednatel by se měly opravy provádět v letech 2002 a 2003*“. Pokud jde o výpočet ceny oprav, jsou uváděny totožné částky jako v posouzení, které žalobce předložil dne 22.12.2008 (viz níže), jen v položce „*rezerva včetně inflace*“ je uvedena částka 2.100.000,- Kč, a celková výše plánovaných

rezerv 67.82.000,- Kč tak odpovídá rozhodnutí představenstva žalobce o tvorbě rezerv ze dne 26.11.2001. Rozhodnutí představenstva z tohoto dne s názvem „*Směrnice – rozhodnutí o tvorbě rezervy na roky 2002 a 2003 v celkové výši 67.820.000,- Kč*“ žalobce doložil též.

Dne 22.12.2008 spolu s doplněním odvolání žalobce opětovně předložil posouzení stavebnětechnického stavu OD Labe datované dnem 26.11.2001, bez podpisu. V části 2.1 tohoto dokumentu je uvedeno, že „*[p]odle objednatele by se měly opravy provádět v letech 2003 až 2005*“, v závěru dokumentu, v části „*Poznámka*“ je však uvedeno, že „*předpokládaná realizace oprav je v letech 2004 až 2005*“. Cena plánovaných oprav byla vyčíslena na částku 61.600.000,- Kč, včetně dodatečných nákladů a rezervy celkem 68.720.000,- Kč. Dále žalobce opětovně doložil rozhodnutí představenstva o tvorbě rezerv ze dne 26.11.2001 – tato listina byla shodná s rozhodnutím představenstva předloženým dne 14.11.2007.

Dále žalobce dne 22.12.2008 doložil revidované posouzení stavebního stavu OD Labe z 18.11.2003. V úvodu tohoto dokumentu se uvádí, že „*elaborát bude sloužit pro tvorbu rezerv na opravy a jako podklad pro vypracování projektové dokumentace vlastních oprav. Podle objednatele by se měly opravy provádět v letech 2002 a 2003. V srpnu 2002 však objekt byl zasažen povodní a bylo nutno provést některé sanační práce, které mění rozsah nutných oprav.*“ Dokument následně vypočítává, které opravy již nebude třeba provádět v roce 2003, jelikož byly provedeny v rámci sanačních prací po povodních v roce 2002. Dospívá k závěru, že v roce 2003 bude potřeba učinit již pouze opravy v kategorii protipožární ochrany stropu, a to ve výši 2.271.000,-. Po navýšení o náklady na projektovou dokumentaci a inženýrskou činnost a navýšení o položku „*rezerva včetně inflace*“ je tedy rezerva pro rok 2003 změněna na částku 3.391.000.

Poté, co správní soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného ve věci, podal v pokračujícím řízení žalobce doplnění odvolání ze dne 24.5.2011. V něm mimo jiné uvedl, že původní rezerva na opravu OD Labe tvořená v letech 1999 a 2000 byla přeúčtována do výnosů žalobce bez fyzického provedení oprav. Po povodních v roce 2002 bylo rozhodnuto o úpravě výše rezervy tvořené v letech 2002 a 2003. K tomuto doplnění odvolání žalobce opět přiložil posouzení stavebnětechnického stavu OD Labe ze dne 26.11.2001, tentokrát opět verzi, kterou předložil 14.11.2007, v níže se uvádí, že „*podle objednatele by se měly opravy provádět v letech 2002 a 2003*“.

Předložené důkazy vyhodnotil žalovaný ve výzvě ze dne 31.10.2011, č. j. 13266/11-1200-106947, tak, že žalobce opravy, na něž vytvářel v letech 2002 a 2003 rezervu, zahájil již v roce 2002, a tudíž bylo v souladu s § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „*zákon o rezervách*“) třeba rezervu zrušit nejpozději v roce 2003, k čemuž však nedošlo. Žalobce na tuto výzvu ve svém vyjádření ze dne 7.11.2011 reagoval tvrzením, že rezervy měl v úmyslu vytvářet v letech 2002 a 2003 s termínem jejich čerpání v roce 2004. K prokázání svého tvrzení, že opravy provedené v roce 2002 nebyly totožné s opravami původně plánovanými na rok 2004, žalobce navrhl výslech ředitele OD Labe P. Ch., který v roce 2002 zastával funkci vedoucího údržby.

Žalovaný k výslechu P. Ch. dne 5.12.2011 skutečně přistoupil. Svědek se vyjádřil k opravám provedeným v roce 2002 v jednotlivých dílčích oblastech, v nichž byly plánovány opravy podle posouzení stavebně technického stavu nemovitosti z 26.11.2001. Uvedl však, že od té doby uplynula již dlouhá doba, takže si na řadu dílčích aspektů nepamatuje. K dalším dotazům svědek objasnil podrobnosti poškození OD Labe povodní v roce 2002 a dalších aspektů provozu obchodního domu.

Žalovaný ve výzvě ze dne 22.12.2011, č. j. 16012/11-1200-106947, uvedl, že má ze svědecké výpovědi za prokázané, že stavební práce provedené v roce 2002 v důsledku povodní byly odlišné od plánovaných oprav, za účelem jejichž provedení byla vytvářena rezerva. Zároveň bylo prokázano, že již před povodní byla budova ve špatném, byť provozuschopném stavu. Za takové situace nebylo odůvodněné snížení výše rezervy vytvořené v roce 2003, neboť práce provedené po povodních na jinak špatný technický stav budovy nemohly mít vliv.

Žalobce ve svém vyjádření ze dne 30.12.2011 zopakoval svá předchozí tvrzení. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že bylo prokázano, že práce provedené v roce 2002 byly odlišné od plánovaných oprav, na něž byla vytvářena rezerva. Přesto však považoval snížení rezervy pro rok 2003 za odůvodněné. Představenstvo totiž dané rozhodnutí přijalo s ohledem na rozsah původně neplánovaných oprav provedených po povodni. K otázce důvodů snížení rezervy pro rok 2003 žalobce navrhl výslech svědků Ing. K. a MUDr. K.

Poslední výzva k vyjádření ze dne 16.1.2012, č. j. 762/12-1200-106947, ani navazující vyjádření žalobce ze dne 30.1.2012 již k 5. žalobnímu bodu nepřinesly žádná nová podstatná tvrzení.

Tvrzení vztahující se k šestému žalobnímu bodu (daň z převodu nemovitosti) žalobce uplatnil až v doplnění odvolání ze dne 7.11.2011. Ve výzvě ze dne 22.12.2011, č. j. 16012/11-1200-106947, žalovaný uvedl, že o daný náklad měl být uplatněn ve zdaňovacích obdobích 2006 a 2007, neboť daň byla v těchto obdobích zaplacená. Pokud chtěl žalobce daň z převodu nemovitosti uplatnit jako náklad v roce 2003, měl o ní tehdy účtovat, a také ji zaplatit. Poslední výzva ani navazující vyjádření žalobce neobsahují k tomuto žalobnímu bodu nic podstatného.

Žalovaný dne 27.2.2012 vydal rozhodnutí ve věci samé, č. j. 2551/12-1200-106947. V odůvodnění rozhodnutí se nejprve shrnuje dosavadní průběh řízení. Dále se žalovaný zabýval odvolacími body, jimž vyhověl – tato část odůvodnění není pro řízení před soudem podstatná, neboť není sporná.

Pokud jde o nová tvrzení žalobce uvedená v návrhu na obnovu řízení, týkající se prodeje cenných papírů společnosti KATE-PROCES (třetí žalobní bod), žalovaný konstatoval, že tato tvrzení překračují předmět vedeného řízení. Ten je totiž definován rozsahem daňové kontroly provedené v roce 2006, respektive daňovým přiznáním, které žalobce podal. Pokud žalobce o dané účetní operaci neúčtoval, nezahrnul ji do svého daňového přiznání, a tedy tato operace ani nebyla předmětem daňové kontroly a následného dodatečného platebního výměru, nelze se na ni v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru odvolávat, protože se vůbec nejedná o skutečnost relevantní pro předmět řízení. Z těchto důvodů žalovaný k uvedeným tvrzením ani neprováděl dokazování.

Výdaj na zprostředkování prodeje pozemků, který žalobce uplatnil jako daňový náklad v roce 2003, žalovaný neuznal jako oprávněný (čtvrtý žalobní bod). Konstatoval, že tento výdaj byl již žalobci uznán jako náklad ve zdaňovacím období roku 2004. Vzhledem k tomu, že pro rok 2004 již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, by v případě uznání tohoto nákladu též za rok 2003 došlo k jeho dvojímu uplatnění. I kdyby tedy byl správný závěr, že tento náklad měl být správně uplatněn v roce 2003, nemůže žalobce těžit ze skutečnosti, že jej nesprávně uplatnil v roce 2004. Z hlediska žalobce je podstatné, že uvedený daňový náklad mu byl již jednou uznán, a nelze jej tedy uznat podruhé v jiném zdaňovacím období.

K otázce tvorby rezervy na opravu OD Labe (pátý žalobní bod) žalovaný uvedl obdobné úvahy, které byly obsaženy ve výše citovaných výzvěch zaslaných žalobci v průběhu řízení. Žalovaný konstatoval, že žalobce původně plánoval v roce 2003 rezervu ve výši 33.910.000,- Kč, následně ji však snížil na částku 3.391.000,- Kč. Podle § 3 odst. 2 zákona o rezervách musí být výše a způsob tvorby rezervy prokazatelné, přičemž dle § 7 odst. 6 téhož zákona je subjekt daně povinen změnu výše rezervy provést v tom zdaňovacím období, v němž se dověděl o důvodu pro tuto změnu. Žalovaný vzal ze svědecké výpovědi P. Ch. za prokázané, že v roce 2002 po povodních byly v OD Labe provedeny stavební práce, které byly svým charakterem odlišné od oprav, na něž měla být vynaložena rezerva tvořená v letech 2002 a 2003. Za takových okolností však nebylo důvodu na základě těchto stavebních prací měnit výši rezervy na plánované opravy, když nebylo proč předpokládat, že opravy budou provedeny v odlišném rozsahu. Rezerva tak byla snížena bezdůvodně, a tedy v rozporu se zákonem o rezervách. Proto ji nebylo možné uznat jako daňový náklad. K návrhu žalobce na vyslechnutí svědků Ing. K. a MUDr. K. žalovaný uvedl, že považoval skutkový stav za dostatečně prokázaný z předtím provedených důkazů. Výslech těchto svědků by vedl jen ke zbytečnému prodloužení odvolacího řízení za situace, kdy žalobce neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti by jím měly být prokázány. K požadavku žalobce, aby v případě neuznání snížené výše rezervy byla zohledněna její původně plánovaná výše, žalovaný uvedl, že sám žalobce v roce 2003 rezervu snížil, byť nezákonně, a tedy se nyní nemůže domáhat započítání rezervy v původně plánované výši.

K odvolací námitce týkající se zaplacené daně z převodu nemovitých věcí (šestý žalobní bod) žalovaný dospěl k závěru, že pokud chtěl žalobce tento náklad uplatnit ve zdaňovacím období roku 2003, měl daň v tomto roce zaplatit a také o této operaci účtovat. Pokud tak neučinil, nelze podle právních předpisů platných v roce 2003 daň z převodu nemovitých věcí považovat za daňově uznatelný náklad pro stanovení základu daně z příjmů. Odkazy na § 23 zákona o dani z příjmů jsou nepřipadná, neboť toto ustanovení se na náklady podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů vůbec nevztahuje.

Opravným rozhodnutím ze dne 5.3.2012, č. j. 3412/12-1200-106947, žalovaný v záhlaví napadeného rozhodnutí opravil zjevnou chybu v daňovém identifikačním čísle žalobce.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, a věc posoudil následovně.

Nejprve bylo třeba zkoumat argumentaci uvedenou v prvním žalobním bodu, tedy zda je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně bylo ve věci rozhodnuto, případně rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný (srov. rozsudek NSS ze dne 4.12.2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). O takovou situaci se v případě napadeného rozhodnutí nejedná, neboť z jeho výroku je zcela zřejmé, jak vysoká dodatečná daň byla žalobci stanovena – daň byla stanovena ve výši 2.089.400,- Kč. Pokud jde o doplněný údaj poslední známé daňové povinnosti ve výši 2.186.430,- Kč, jedná se pouze o údaj, který je podle § 174 odst. 4 daňového řádu rozhodný pro výši záloh na daň z příjmů. Poslední známá daňová povinnost však musela zahrnout nejen dodatečně vyměřenou daň, ale též původně vyměřenou daň vyměřenou na základě daňového přiznání žalobce ve výši 97.030,- Kč ($2.089.400 + 97.030 = 2.186.430$). Oba údaje, tedy výše dodatečně stanové daně a poslední známá daňová povinnost, jsou ve výroku rozhodnutí

žalovaného zcela jednoznačně odděleny, a to i s odkazem na příslušná ustanovení daňového řádu, od nichž se odvíjí část výroku určující poslední známou daňovou povinnost. Z rozhodnutí tedy bylo zcela zřejmé, jak vysoká daň byla žalobci dodatečně vyměřena, a tedy se nejedná o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Ostatní tvrzené důvody nepřezkoumatelnosti, které soud považuje za druhý žalobní bod, lze podřadit pod nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21.12.2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS). Žalobce neupozornil na žádné konkrétní nesrovnalosti ve výpočtu dodatečně vyměřené daně, pouze v obecné rovině tvrdil, že žalovaný měl podrobněji popsat, jak daň vypočetl. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakým způsobem žalovaný dospěl k celkové výši dodatečně vyměřené daně. V celém řízení se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nebyly správcem daně I. stupně po provedené daňové kontrole uznány. V jednotlivých rozhodnutích o odvolání, včetně napadeného rozhodnutí, byly některé ze sporných položek na základě nově doplněných podkladů uznány jako důvodné, a o ně byl snížen základ daně. V rozhodnutí žalovaného tedy byly nově jako daňové náklady uznány částky 1.527.007,- Kč (bod I. odůvodnění), 882.272,- Kč (bod II. odůvodnění) a 1.250.000,- Kč (bod III. odůvodnění), celkem tedy 3.659.279,- Kč. Vzhledem k tomu, že podle předchozího rozhodnutí správce daně I. stupně činil základ daně (po zaokrouhlení) 10.712.000,- Kč, byla od něj částka 3.659.279,- Kč odečtena, a výsledný základ daně tak činil (po zaokrouhlení) 7.053.000,- Kč. Z tohoto základu pak byla nově vypočítána daň. Všechny výše uvedené částky jsou z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně zřejmé a nelze tedy souhlasit se žalobcem, že samotný výpočet daně není dostatečně odůvodněn.

V obecné rovině platí zásada autoaplikace daňového práva, z níž plyne, že daňový subjekt je povinen sám daň tvrdit ve správné výši. Až v případě, že správce daně dodatečně daň doměří a daňový subjekt proti doměření brojí odvoláním, je správce daně v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu (dříve § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků) povinen rozhodnutí o odvolání odůvodnit a vypořádat se se všemi odvolacími námitkami. Odvolací námitky žalobce se však netýkaly způsobu výpočtu daně, ale toliko sporných položek daňových nákladů. Je tedy přirozené, že se žalovaný vypořádával pouze s těmito námitkami a neodůvodňoval celý výpočet daně. Lze připustit, že výpočet daně může být v některých případech relativně komplikovaný. Žalobce je však obchodní korporací se základním kapitálem ve výši 45.000.000,- Kč a rozsáhlými podnikatelskými aktivitami, a tedy musí do určité míry počítat s tím, že administrativa spojená s placením daní v jeho případě bude náročná, a zajistit si odpovídající odborné zázemí. Jak ovšem soud nastínil výše, v nynějším případě k výpočtu daně vedly relativně jednoduché aritmetické operace spočívající ve sčítání a odčítání přirozených čísel, které v žádném případě nelze považovat za natolik složité, že by nemohly být běžnému daňovému subjektu srozumitelné.

Pokud jde o opakované chyby v psaní ve výzvách žalovaného, respektive v samotném rozhodnutí, nepochybně se jedná o nešvar, který by v činnosti správních orgánů měl být minimalizován. V tomto případě však výskyt takových chyb nepřesáhl kritickou hranici, za kterou by procesní úkony již byly zcela nesrozumitelné. Žalovaný naopak své předchozí chyby opravoval, ať už v napadeném rozhodnutí samém či v následném opravném rozhodnutí. Byť během řízení docházelo k určitým nedorozuměním mezi žalobcem a žalovaným, zejména pokud jde o výši rezerv vytvořených v roce 2003 na opravu OD Labe, z poslední výzvy, kterou žalovaný adresoval žalobci dne 16.1.2012, je zřejmé, že tyto

pochybnosti byly vyjasněny. Nejpozději v posledním vyjádření žalobce nemohl být v omylu ohledně skutkového stavu, který žalovaný vzal za základ pro své rozhodnutí.

Rozhodnutí žalovaného také ve své úvodní části obsahuje shrnutí dosavadního průběhu řízení a veškeré další náležitosti vyplývající z § 102 daňového řádu. Tím odpovídá požadavkům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.3.2011, č. j. 7 Afs 11/2011-70, který se ovšem vztahoval k nedostatečné úpravě formálních požadavků na rozhodnutí v zákoně o správě daní a poplatků. Je třeba upozornit, že ve srovnání s původním rozhodnutím žalovaného, které bylo správními soudy pro nepřezkoumatelnost zrušeno, je nyní napadené rozhodnutí erudovanější. Původně zrušené rozhodnutí vůbec neshrnovalo dosavadní průběh řízení ani neobsahovalo shrnutí skutkového stavu a právní rámec pro rozhodnutí. Těmito vadami nyní přezkoumávané rozhodnutí netrpí. Ačkoliv je odůvodnění v některých částech koncipováno nevhodně, když se jedná toliko o vzájemně ne zcela navazující pasáže převzaté z výzev adresovaných během řízení žalobci, je z něj dostatečně zřejmé, jaké úvahy žalovaného k rozhodnutí vedly.

Za nezákonné nelze považovat ani řetězení tří na sebe navazujících rozhodnutí o odvolání. Daňové řízení v případě podání odvolání proti platebnímu výměru zná možnost autoremedury, tedy úplného nebo částečného vyhovění odvolání správcem daně I. stupně (srov. § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 113 daňového řádu). Každým rozhodnutím o odvolání změnil správce daně výši doměřené daně ve prospěch žalobce, a to vždy na základě nově provedených důkazů. Z každého rozhodnutí je zřejmé, které náklady byly nově žalobci uznány a proč. Postup řízení o odvolání, kdy bylo nejprve dvakrát rozhodnuto autoremedurou a potřeť žalovaným, je tedy zcela v souladu s procesními předpisy a nezakládá nepřezkoumatelnost vydaných rozhodnutí ani jinou vadu řízení.

Z důvodů, které namítal žalobce, tedy soud rozhodnutí za nepřezkoumatelné nepovažoval.

Žalobce dále ve třetím žalobním bodu namítá vadu řízení spočívající v neprovedení důkazů týkajících se zcizení cenných papírů společnosti KATE-PROCES.

§ 141 odst. 1, 2, 6 a 7 daňového řádu, ve znění do 31.12.2012, stanovil následující:

„(1) Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. ...

(2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

...

(6) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové

kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

(7) Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“

K návrhu na obnovení řízení podanému dne 22.6.2009, tedy v době, kdy byla daň za zdaňovací období roku 2003 pravomocně doměřena a probíhalo řízení před správním soudem, žalobce připojil mimo jiné doklady prokazující, že v roce 2003 prodal za cenu 1.661.000,- Kč Ing. J. K., CSc. 11 kusů akcií společnosti KATE-PROCES. Žádosti o obnovu řízení nebylo vyhověno, avšak v pokračujícím odvolacím řízení po zrušení původního rozhodnutí žalovaného správním soudem žalobce požadoval, aby prodej daných akcií byl zohledněn při doměření daně. Řízení v té době již probíhalo v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu podle nové procesní úpravy.

Žalobci lze přisvědčit v tom, že pokud se žalovaný v rámci odvolacího řízení dověděl o novém příjmu či nákladu uplatnitelném ve zdaňovacím období roku 2003, měl je ve svém rozhodování zohlednit. Daňový řád totiž, na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, za hlavní cíl správy daní považuje materiální správnost stanovené daně. Nejvyšší správní soud tuto změnu hodnotí následovně: „Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu“ (rozsudek NSS ze dne 23.8.2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 295/2013 Sb. NSS).

Za předchozí procesní úpravy, kterou představoval zákon o správě daní a poplatků, by byl správný závěr žalovaného, že pokud chtěl žalobce uplatnit zcela nová tvrzení týkající se daňové povinnosti za rok 2003, měl tak učinit buď před vyměřením daně nebo nejpozději v době zahájení daňové kontroly. Od okamžiku zahájení daňové kontroly až do pravomocného doměření daně však nebylo možné účinně podat dodatečné daňové přiznání, a zcela nové příjmy či výdaje tak již nebylo možné zohlednit (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106, č. 1264/2007 Sb. NSS). Od účinnosti nového daňového řádu se však, mimo jiné s ohledem na nově definovaný účel správy daní, tyto závěry neuplatní. Naopak platí, že daňový subjekt může nové skutečnosti rozhodné pro stanovení daně tvrdit kdykoliv, a to i během řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Správce daně, veden cílem stanovit daň ve správné výši, je k takovým skutečnostem povinen přihlídnout (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

Žalovaný tedy pochybil, pokud nové podklady týkající se prodeje akcií společnosti KATE-PROCES v řízení nezohlednil. Je však třeba upozornit na skutečnost, že se jedná o opominutý příjem žalobce, jehož zohlednění by vedlo ke zvýšení daňového základu, potažmo doměření vyšší daně. Účelem správního soudnictví je podle § 2 s. ř. s. ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob, nikoliv absolutní ochrana objektivní zákonnosti rozhodnutí správních orgánů (s výjimkou tzv. žalob ve veřejném zájmu, která však v nyní projednávané věci podána nebyla). Pokud žalobci byla doměřena daň nezákonně nižší, nedošlo ke zkrácení jeho veřejných subjektivních práv. Pouze z tohoto důvodu tedy nebylo namístě napadené rozhodnutí zrušit.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce uvádí, považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné v té části, v níž odmítl uznat výdaj ve výši 576.436,- Kč vynaložený na smluvní odměnu za zprostředkování prodeje pozemků.

§ 24 odst. 1 věta druhá zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, stanovil, že „[v]e výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny“.

Jedná se o položku, o níž žalobce v roce 2003 neúčtoval a nezahrnul ji do daňového přiznání za tento rok. Naopak o ní účtoval v roce 2004 a tehdy ji také uplatnil jako daňový náklad. Správce daně I. stupně sice daný náklad za rok 2004 v rámci daňové kontroly původně neuznal, avšak v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2004 byl tento náklad nakonec zohledněn. Žalobce se však domáhá uplatnění totožného nároku též za rok 2003, neboť do tohoto roku ve skutečnosti spadá.

Z jazykového výkladu § 24 odst. 1 věty druhé zákona o daních z příjmů plyne, že uplatnit nelze pouze takové náklady, které byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích. O takovou situaci se však v případě nejedná, neboť příslušný náklad byl již sice uplatněn v jiném zdaňovacím období, ale jednalo se o období následující, nikoliv předchozí. Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů je však třeba v tomto případě vyložit teleologicky tak, že jeden výdaj na dosažení příjmů nemůže být uplatněn ve více zdaňovacích obdobích. Jak opakovaně upozorňuje Ústavní soud, „jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity“ (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17.12.1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97; ze dne 8.2.2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09; ze dne 26.11.2014, sp. zn. IV. ÚS 3185/13). Smyslem a účelem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je odečíst od základu daně takové výdaje, které subjekt daně vynaložil na dosažení příjmu, přičemž každý výdaj může uplatněn pouze v jednom zdaňovacím období. Ustanovení § 24 odst. 1 je hmotněprávní, nikoliv procesní, a proto zákonodárce dané pravidlo vyjádřil tak, že vyloučil náklady, které byly uplatněny ve zdaňovacích obdobích předchozích. Z hlediska hmotnépráva totiž pochopitelně nelze konkrétní výdaj uplatnit v jednom zdaňovacím období, a až následně jej uplatnit ve zdaňovacím období předchozím, jelikož čas plyne pouze kupředu.

Z procesního hlediska však taková situace nastat může, jak ukazuje právě situace žalobce, jemuž byla daň za rok 2004 již pravomocně stanovena a dokonce i uplynula prekluzivní lhůta k jejímu stanovení, ovšem řízení o dani za rok 2003 dosud neskončilo. Smyslu a účelu § 24 odst. 1 věty druhé zákona o daních z příjmů lze vyhovět pouze tak, že žalobci nebude umožněno jeden náklad uplatnit v obou zdaňovacích obdobích. V této specifické situaci tedy nelze bezvýhradně trvat na zásadě materiální správnosti stanovené daně za každé zdaňovací období zvlášť, nýbrž je třeba obě zdaňovací období posoudit ve vzájemné souvislosti. Za daných okolností to znamená, že k uplatnění nákladu zohledněného již při stanovení daně za rok 2004 nemůže dojít v roce 2003, byť by věcně a časově souvisel s příjmy zdaněnými v roce 2003. Žalovaný tedy nepochybil, pokud výdaj vynaložený na smluvní odměnu za zprostředkování prodeje pozemků pro zdaňovací období roku 2003 nezohlednil.

Dále se soud zabýval pátým žalobním bodem, tedy položkou rezerv tvořených na opravu OD Labe v roce 2003.

§ 3 odst. 2 zákona o rezervách stanoví: „*Způsob a výše tvorby rezerv a opravných položek musí být prokazatelné. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost rezerv a opravných položek.*“

§ 7 odst. 4, 5 a 6 zákona o rezervách stanoví následující:

„(4) *Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. ...*

(5) *Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.*

(6) *Zjistí-li poplatník daně z příjmů skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.*“

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. optikou uplatněných žalobních bodů. V tomto případě je mezi žalobcem a žalovaným nesporné, že žalobce v letech 2002 a 2003 tvořil rezervu na opravu obchodního domu Labe, která měla být provedena v roce 2004. Sporná je pouze otázka, zda byl žalobce za daných okolností oprávněn výši tvořené rezervy v roce 2003 snížit. Žalovaný má za to, že důvod pro snížení rezervy neexistoval, neboť neplánované opravy obchodního domu provedené po povodni v roce 2002 se nepřekrývaly s plánovanými opravami, na něž byla tvořena rezerva. V žalobě je takto zjištěný skutkový stav zpochybněn.

Soud zjistil, že základ skutkových závěrů, jež žalovaný učinil, totiž že žalobce plánoval provést opravy, na něž tvořil rezervu, v roce 2004, jsou v rozporu se správním spisem. V obecné rovině platí, že bylo možné řádně posoudit zákonnost tvorby rezervy, je třeba hodnotit, v uvedeném pořadí, následující skutečnosti: (i) předpokládaný termín počátku opravy v okamžiku, kdy žalobce rezervu začal tvořit, (ii) skutečný termín zahájení prací a (iii) existenci případných důvodů pro změnu výše rezervy v průběhu její tvorby. Předpokládaný termín počátku opravy je důležitý pro zodpovězení otázky, zda rezerva vůbec měla být vytvořena a zda měla být vytvořena v dané výši. Výše rezervy totiž podle § 7 odst. 4 zákona o rezervách činí podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Skutečný termín zahájení oprav je pak rozhodný z hlediska doby, po níž musí být rezerva podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách zrušena. Až v případě, že je zjištěno, že rezerva byla původně zřízena řádně a ve správné výši, a doposud neuplynula zákonná lhůta pro její zrušení, má význam zkoumat, zda byly dány důvody pro změnu její výše.

Jak již bylo uvedeno, mezi účastníky řízení je nesporné, že opravy byly plánovány na rok 2004. Za situace, kdy žalobce zpochybňuje navazující skutková zjištění, však soud nemohl odhlédnout od toho, že nesporný okamžik plánovaného začátku oprav je v rozporu se správním spisem. Z podkladů, které v řízení předložil sám žalobce, totiž plyne, že v roce 2001, kdy bylo o zřízení rezervy v letech 2002 a 2003 rozhodnuto představenstvem, plánoval žalobce opravy zahájit již v roce 2002. Zejména se jedná o posouzení stavebně technického stavu nemovitosti OD Labe ze dne 26.11.2001 a následné revidované posouzení ze dne 18.11.2003, která žalobce připojil jako přílohy ke svému doplnění odvolání ze dne 24.5.2011 (a první jmenovaný dokument též 14.11.2007). Jak vyplývá z rekapitulace obsahu správního spisu uvedené výše, oba tyto dokumenty explicitně uvádějí, že provedení oprav OD Labe je plánováno na roky 2002 a 2003. Zároveň je ve spise dokument předložený žalobcem dne 22.12.2008, taktéž datovaný dnem 26.11.2001, jehož obsahem je také posouzení technického stavu OD Labe a jako plánovanou dobu oprav uvádí roky 2003-2005, respektive na jiném místě roky 2004-2005. Je však třeba upozornit, že dokument předložený žalobcem v letech 2007 a 2011 (plánovaný termín oprav 2002 a 2003) je podepsán předsedou představenstva žalobce MUDr. K., zatímco dokument předložený v roce 2008 (plánovaný termín oprav 2003/4-2005) není podepsán nikým a působí spíše jako koncept finálního dokumentu. Také platí, že v rozhodnutí představenstva o tvorbě rezervy ze dne 26.11.2001 byla výše rezervy stanovena shodně s verzí posouzení předloženou v roce 2011 (67.820.000,- Kč), nikoliv s verzí předloženou v roce 2008 (68.720.000,- Kč). Dle názoru soudu tedy ze správního spisu jednoznačně plyne, že rozhodnutí o vytvoření rezervy vycházelo z verze dokumentu předložené žalobcem v roce 2011, kde je ovšem jasně uvedeno, že opravy mají být provedeny v letech 2002 a 2003. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 7.11.2011 uvedl, že plánovaný termín zahájení oprav byl v roce 2004, avšak toto tvrzení nijak neprokázal. Žalovaný se s tímto tvrzením žalobce spokojil, ačkoliv bylo v přímém rozporu s výše uvedenými podklady.

Z § 7 odst. 4 zákona o rezervách i z účelu institutu rezervy plyne, že rezerva má být vytvářena na opravy, které proběhnou teprve po jejím vytvoření, nikoliv zároveň s ním. Judikatura připouští zahájení oprav během tvorby rezervy v případě, že se změní okolnosti a původně plánovaný termín zahájení oprav je třeba změnit (srov. rozsudek NSS ze dne 20.3.2009, č. j. 2 Afs 120/2008-133), v případě žalobce však z podkladů plyne, že již v době, kdy rozhodl o tvorbě rezervy, plánoval zahájit práce ve stejných letech, kdy měla být rezerva tvořena. Takový postup ale odporuje samotnému účelu institutu rezervy, který spočívá v kumulaci většího množství finančních prostředků určených k následnému provedení opravy. Jelikož žalobce již při zahájení tvorby rezervy měl v úmyslu opravy zahájit v roce 2002, pozbývají smyslu úvahy žalovaného o tom, zda opravy plánované, dle žalobcova tvrzení, na rok 2004 korespondovaly s opravami provedenými v roce 2002.

Pokud by soud pominul, že tvrzení žalobce o plánovaném termínu zahájení oprav odporuje podkladům, dospěl by k závěru o důvodnosti žalobního bodu. Skutkový závěr žalovaného, že plánované opravy, na něž byla tvořena rezerva, se obsahem ani zčásti nepřekrývaly se skutečně provedenými opravami v roce 2002, totiž nebyly dostatečně důkazně podloženy. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s doplněným posouzením stavu OD Labe vypracovaným dne 18.11.2003, z nějž mimo jiné plyne, že plánované (!) opravné práce byly zahájeny již v roce 2002. V doplněném posouzení je poměrně detailně popsáno, které původně plánované opravy byly provedeny již v roce 2002 a které nikoliv. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z výsledku ředitele OD Labe P. Ch. „bylo zjištěno, že práce prováděné v důsledku likvidace následků povodní v roce 2002 nejsou totožné s pracemi uvedenými v Posouzení stavebně technického stavu nemovitosti ze dne 26.11.2001“. Z protokolu o výpovědi uvedeného svědka však takto jednoznačný závěr

nevyplývá. Tak například ve studii z roku 2001 byly plánovány opravy v oblasti protipožární ochrany stropu, aktualizovaná studie z roku 2003 uvádí, že tyto opravy byly zahájeny již v roce 2002 a P. Ch. ve své svědecké výpovědi k problematice protipožární opravy stropu potvrdil, že „v rámci oprav byla provedena její oprava“, byť uvedl, že si nepamatuje na rok provedení. Podobně studie z roku 2001 hovoří o tom, že v roce 2002 (!) bude třeba provést opravu fasády, aktualizovaná studie z roku 2003 uvádí, že celou opravu fasády se v roce 2002 podařilo uskutečnit, a svědek P. Ch. taktéž potvrdil, že fasáda byla ošetřena v roce 2002.

Skutkový závěr žalovaného, že v roce 2002 byly prováděny zcela odlišné opravy, než jaké byly plánovány ve studii z roku 2001, tedy neobstojí. Svědek Ch. se sice v některých ohledech s písemnou aktualizovanou studií z roku 2003 ohledně charakteru prací provedených v roce 2002 rozchází, zároveň však sám opakovaně uvedl, že po devíti letech si již nevybavuje dané skutečnosti přesně. Dle názoru soudu je třeba na základě doplněné studie z roku 2003 jednoznačně dospět k závěru, že plánované opravy byly skutečně zahájeny, ba dokonce z větší části provedeny v roce 2002. Svědek P. Ch. tento závěr přesvědčivě nevyvrátil, naopak částečně potvrdil. V každém případě má soud za to, že výpověď svědka provedenou se značným časovým odstupem nelze považovat za věrohodnější důkaz o skutečném charakteru oprav provedených v roce 2002 než písemnou odbornou studii vyhotovenou v roce 2003. Výslech žalobcem navržených svědků k prokázání skutečnosti, že plánované a provedené opravy se obsahově částečně kryly, tedy skutečně byl nadbytečný, neboť v této dílčí otázce žalobcova tvrzení odpovídala již shromážděným důkazním prostředkům. Konečně soud upozorňuje, že součástí předloženého spisového materiálu není zápis z jednání představenstva žalobce ze dne 10.1.2003, na nějž napadené rozhodnutí odkazuje. Vzhledem k výše uvedeným zjištěním však již tato neúplnost předloženého správního spisu nemohla mít vliv na posouzení věci, a proto si soud předmětný dokument neopatřoval. Lze tedy uzavřít, že i skutkový závěr žalovaného ohledně odlišnosti plánovaných oprav a oprav provedených v roce 2002 je v rozporu s obsahem spisu. Otázku, jaké konsekvence má skutečný skutkový stav plynoucí ze spisu na právní posouzení tvorby rezervy, však soud nemohl posoudit, neboť by tím nepřipustně nahrazoval úvahu, kterou měl provést správní orgán.

Podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. soud mimo jiné zruší napadené rozhodnutí tehdy, pokud skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu. Jak bylo vyloženo výše, právě taková situace nastala v nyní projednávané věci, neboť žalovaný postupoval, jako by bylo prokázáno, že rezerva byla vytvořena zákonně, ačkoliv tomu tak nebylo. Jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84 (č. 2288/2011 Sb. NSS), k vadám řízení musí soud přihlídnout i bez návrhu, pokud se jedná o takové vady, které znemožňují přezkum správního rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. O takovou situaci se částečně jedná v nyní projednávané věci, neboť soud nemohl při posuzování skutkových námitek žalobce odhlédnout od skutečnosti, že mezi účastníky nesporný základ zjištěného stavu, totiž že plánované opravy měly být zahájeny až v roce 2004, zjevně odporuje správnímu spisu. Jak ovšem soud vyložil výše, i kdyby tento nedostatek přítomen nebyl, nezbývalo by než se ztotožnit s žalobními námitkami ohledně nesprávnosti skutkového zjištění o odlišnosti plánovaných oprav a oprav skutečně provedených v roce 2002. Soud tedy napadené rozhodnutí zrušil, neboť vycházelo ze skutkového stavu rozporného se spisy, a dalšími dílčími námitkami obsaženými v pátém žalobním bodu se již nezabýval.

Pro úplnost soud posoudil též šestý žalobní bod, tedy námitky týkající se uplatnění daně z převodu nemovitých věcí jako nákladu na dosažení příjmů. Daň z převodu nemovitosti, k jejímuž prodeji došlo v roce 2003, byla zaplacená až v letech 2006 a 2007.

Spor mezi žalobcem a žalovaným spočívá v otázce, zda daň mohla být uplatněna jako náklad na dosažení příjmů již za zdaňovací období roku 2003.

Podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, lze hospodářský výsledek snížit o „*částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout*“.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, mezi náklady patří mimo jiné „*zaplacená daň z převodu nemovitostí, a to i v případě, bude-li zaplacená ručitelem za původního vlastníka*“.

Podle § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb., se hospodářský výsledek snižuje o „*částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření*“.

Z dikce § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jednoznačně plyne, že jako náklad ve zdaňovacím období roku 2003 bylo možné uplatnit pouze již zaplacenou daň z převodu nemovitosti. Účelem podmínky zaplacení je obava z potenciálního spekulativního jednání subjektu daně, který by sice nejprve daň z nemovitosti uplatnil jako daňový náklad, ale následně by ji nezaplatil. Žalobci nic nebránilo, aby daň z převodu nemovitosti, již zaplatil v letech 2006 a 2007, v těchto letech také uplatnil jako náklad v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Jak totiž judikuje Nejvyšší správní soud, u nákladů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna bezprostřední věcná a časová souvislost s příjmy, postačí souvislost s ekonomickou činností subjektu daně (srov. rozsudek NSS ze dne 25.9.2008, č. j. 8 Afs 2/2007-98, č. 2226/2011 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 20.8.2014, č. j. 7 Afs 57/2013-94). Zaplatil-li tedy žalobce daň z převodu nemovitosti v letech 2006 a 2007, mohl tuto položku v těchto letech podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňový náklad, byť věcně a časově souvisela s prodejem nemovitosti uskutečněným v roce 2003. Případný tak není žalobcův odkaz na § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů (ačkoliv se v žalobě uvádí „*§ 23 odst. 2 písm. c) bod 2*“, je zjevné, že správně měl odkaz směřovat ke třetímu, nikoliv druhému odstavci). Uvedené ustanovení totiž směřuje pouze na daňové náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, u nichž se vyžaduje souvislost s příjmy v konkrétním zdaňovacím období. Pokud daňový subjekt o jinak souvisejících příjmech a nákladech účtuje v odlišných účetních obdobích (například kvůli nápravě předchozí chyby), je mu umožněno dodatečně snížit hospodářský výsledek v roce, v němž vznikly související příjmy (srov. rozsudek NSS ze dne 5.11.2008, č. j. 7 Afs 88/2008-65). Jelikož se však u zaplacené daně z převodu nemovitosti souvislost s konkrétními příjmy nevyžaduje, jak plyne z judikatury citované výše, není namístě § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů aplikovat, a naopak má být tento náklad zohledněn ve zdaňovacím období, v němž došlo k zaplacení daně. To měl snad na mysli i žalovaný, když, pohříchu bez bližšího zdůvodnění, v napadeném rozhodnutí uvedl, že „*na náklady v podobě daní a poplatků ... se ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů neaplikuje*“. Tento paušální závěr obstát nemůže, avšak výsledný právní názor žalovaného byl i přesto správný.

Žalobce dále odkazuje na § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb., který nabyl účinnosti až 1.1.2004 (i v tomto případě žalobce zjevně nesprávně odkázal na odst. 2). Předně je nutné zdůraznit, že toto hmotněprávní ustanovení v roce 2003 neexistovalo a nelze jej aplikovat retroaktivně. Jeho účelem je

umožnit zohlednit daňově uznatelné náklady, které věcně a časově souvisí s jiným zdaňovacím obdobím, avšak je stanovena podmínka jejich skutečného zaplacení. Ani kdyby toto ustanovení v roce 2003 aplikovatelné bylo, nic by to nezměnilo na závěru, že § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů umožňuje jako náklad zohlednit pouze zaplacenou daň z převodu nemovitosti. Žalobce mohl § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů, ve znění zákona č. 438/2003 Sb., využít v letech 2006 a 2007, kdy daň skutečně zaplatil, a tehdy ji i uplatnit jako daňový náklad (byť, jak bylo uvedeno výše, na základě závěrů judikatury by tak mohl učinit i bez výslovného připuštění této možnosti zákonem, neboť u nákladů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů se souvislost s konkrétními příjmy nevyžaduje).

Tvrzení žalobce, že se „řídil obecně přijímaným výkladovým názorem prezentovaným zejm. Ing. Slovákovou – vedoucí odboru daně z příjmů právnických osob MFČR“, je zcela vágní, a proto se jím soud nemohl zabývat. Pokud by žalobce odkázal na konkrétní podklady svědčící o určité správní praxi prezentované navenek orgány finanční správy, bylo by možné posoudit, zda nedošlo k zasažení do jeho právní jistoty. Žádný takový podklad však předložen nebyl. Lze tedy uzavřít, že z právní úpravy účinné v roce 2003 i později plynula možnost žalobce uplatnit daň z převodu nemovitosti zaplacenou v letech 2006 a 2007 v těchto zdaňovacích obdobích, nikoliv ve zdaňovacím období roku 2003. Poslední žalobní bod je tedy nutno hodnotit jako neopodstatněný.

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo v části, již se týkal šestý žalobní bod, založeno na skutkovém stavu rozporném se správním spisem, soud napadené rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. může soud podle okolností zrušit i rozhodnutí vydaná ve věci správními orgány nižších stupňů. Jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75 (č. 1865/2009 Sb. NSS), v daňových věcech je namístě přistoupit ke zrušení platebního rozkazu toliko v případech, kdy již není namístě dále pokračovat v řízení. Právě k takové situaci došlo v případě žalobce, neboť již uplynula desetiletá objektivní prekluzivní lhůta ke stanovení daně dle § 47 odst. 2 věty druhé zákona o správě daní a poplatků. K prekluzi práva vyměřit daň soud přihlíží z úřední povinnosti (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26.2.2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, zejm. body 15-21; ze dne 30.3.2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, a ze dne 2.3.2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07). Proto soud zrušil kromě napadeného rozhodnutí též předchozí rozhodnutí správce daně I. stupně o odvolání a samotný dodatečný platební výměr. Po rozhodnutí soudu správce daně doměřovací řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu; správce daně je právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku dle § 87 odst. 5 s. ř. s. vázán.

Žalobce byl v řízení úspěšný, proto mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna advokáta za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění do 31.12.2012, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 2.100,- Kč (3 x 2.100 = 6.300). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (3 x 300 = 900). Odměna advokáta tak činí 7.200,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 8.712,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tak žalobcovy náklady řízení činí 11.712,- Kč.

P o u ě 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 Praze dne 15. prosince 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková