



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: R W E G a s N e t, s. r. o.**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Klíšská č. p. 940, PSČ 401 17, IČ: 272 95 567, zastoupené VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s. r. o., se sídlem v Praze 1, ul. Jungmannova č. p. 31, PSČ 100 00, **proti žalovanému: Generálnímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Praze 1, ul. Lazarská č. p. 7, PSČ 117 22, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se včasné podanou žalobou, ve znění jejího doplnění ze dne 11. 4. 2014, u zdejšího soudu domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, jímž bylo nařízeno přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 13. 7. 2011, č. j. 222862/11/214913506609, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 351.538.340,- Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud uložil žalovanému uhradit jí náhradu nákladů řízení.

Ve velmi obsáhlé žalobě namítla, že v daném případě nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, přičemž byl narušen princip právní jistoty a zásada ochrany práv nabytých v dobré víře. „Předběžné posouzení věci“ dle

ust. § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), lze považovat za podmínku ve smyslu *condicio sine qua non*, bez které není přezkumné řízení nařídit a jejíž nedodržení představuje vadu řízení. Bez řádně provedeného předběžného posouzení věci totiž nelze učinit kvalifikovaný závěr, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a tedy i nařídit přezkum takového rozhodnutí. Ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem přitom nedošlo k dostatečnému posouzení skutkového a právního stavu věci, když to se omezilo jen na jím učiněnou domněnku zakládající se pouze na jiném výkladu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“). To dokládá samotné odůvodnění rozhodnutí o přezkumu, v němž se uvádí, že „Částka na řádku 162 však není účetním odpisem, neboť odpisy Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERU“) nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační kategorií, položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpisů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu. Jinými slovy, odpisy ERU představují administrativní hranici položky odpisů pro odůvodnění regulované ceny. Vzhledem k tomu, že se nejedná o reálný náklad, daňový subjekt o nich jako o účetních nákladech ani neúčtoval, nelze aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona, neboť se nejedná o náklad definovaný v ust. § 25 odst. 1 písm. zg) daňového zákona“. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že se žalovaná strana zabývala kvalifikací dotčených odpisů a vazbou na účetnictví s tím, že to mělo za následek i jeho právní názor o nemožnosti aplikace daňovým subjektem požadovaných ustanovení daňového zákona. Tvrzení Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, že „Částka na řádku 162 však není účetním odpisem, neboť odpisy ERU nejsou skutečným účetním nákladem, jsou pouze kalkulační kategorií, položkou regulačního vzorce, stanovující určitou maximální výši odpisů, kterou ještě lze vztáhnout k regulované ceně či povolenému výnosu“, nelze dle žalobkyně rozhodně považovat za kvalifikaci dotčených odpisů, a to jak skutkově, tak i právně, a už vůbec z takového tvrzení nevyplývá, že by se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zabývalo vazbou na účetnictví. Z odůvodnění rozhodnutí o přezkumu obsahujícího pouze 3 věty nemohla žalobkyně dovodit, v čem spočívá konkrétní úvaha Finančního ředitelství v Ústí nad Labem odůvodňující tvrzení, že aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona byla žalobkyní učiněna nad jeho rámec. V rozhodnutí o přezkumu absentoval základní zákonný požadavek pro zahájení přezkumného řízení, který je dán nejen zákonnou úpravou, nýbrž i judikaturou obecných a nejvyšších soudů, včetně Ústavního soudu, a to jednoznačně prokázaný rozpor platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2010 pro rozpor se zákonem. Podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí nebyly splněny jak v době vydání rozhodnutí o přezkumu, tak ani doplněním argumentace ze strany žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí. Doplnění argumentace, které učinil žalovaný, představovalo pouze doplnění důvodů podporujících žalovaným zastávaný výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona. Nepředstavovalo to však doplnění důvodů prokazujících jednoznačný rozpor daného platebního výměru se zákonem. Navíc argumentace žalovaného je protichůdná ve vztahu k argumentaci finančního ředitelství. Vedle toho žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného za zmatečné, jelikož matoucím způsobem tvrdí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, třebaže žádné důkazní řízení neproběhlo. Žalobkyně má rovněž za to, že zahájení přezkumného řízení bylo pouze formálním úkonem, a proto nemohlo dojít k prolongaci prekluzivní lhůty ke stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a právo stanovit daňovou povinnost se prekludovalo 31. 12. 2013. Závěrem žalobkyně namítla, že podnět k nařízení přezkumu měl podat finanční úřad sám sobě, protože rozhodoval

v posledním stupni, a že v předmětné věci došlo k chybě ve shrnutí skutkového stavu žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její odmítnutí, popř. zamítnutí pro nedůvodnost. K požadavku na odmítnutí žaloby podotkl, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má procesní charakter a prostor daňovému subjektu k tomu, aby řádně hájil svá práva, je dán následně během přezkumného řízení. Na podporu tohoto závěru žalovaný zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 114. K návrhu na zamítnutí žaloby pak žalovaný zmínil, že nesouhlasí s tím, že by nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Důvody, pro které tak bylo učiněno, byly v prvostupňovém a zejména pak v žalobou napadeném rozhodnutí velmi podrobně rozvedeny. Důvody vedoucí k nařízení přezkoumání žalovaný ve svém rozhodnutí neměnil a ani je nenahradil novými, pouze při zachování podstaty celého problému rozšířil argumentaci o všechny možné souvislosti, včetně vymezení konkrétních veličin, které by měly být žalobkyni známy. Dle žalovaného není pravdou, že by správce daně žádné předběžné posouzení nečinil. Pokud by se tak nestalo, nemohlo by se rozhodnout, zda se přikročí ke sdělení, že podnět k přezkumu není důvodný či naopak k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Skutečnost, že posouzení aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona nebyla domněnkou, ale kvalifikovaným posouzením věci vedoucí k závěru, že rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno v rozporu se zákonem, je s ohledem na obsah odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání ve znění žalobou napadeného rozhodnutí zjevné. Nařízení přezkoumání rozhodnutí nebylo formálním úkonem za účelem prodloužení prekluzivní lhůty, navíc sama žalobkyně připouští, že přezkumné řízení bylo zahájeno ještě před marným uplynutím prekluzivní lhůty, která tak dosud neuběhla. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že pokud podnět k nařízení přezkumu finanční úřad nepodal sám sobě, tak to má představovat pochybení. K tomu podotkl, že komu byl podán podnět k nařízení přezkumu, není pro posouzení žalobou napadeného rozhodnutí podstatné, když podnět k nařízení přezkumu je pouze iniciátorem přezkumného řízení, samo ovšem daňové řízení nezahajuje. O jeho neformálnosti svědčí i to, že jej může podat kterýkoliv správce daně. Pokud jej podává ten, který rozhodoval v posledním stupni, bylo by absurdní, aby ho podal sám sobě a poté jej postoupil nejbližší nadřízenému správci daně, který je věcně příslušný k jeho posouzení. Proto finanční úřad nepodal podnět u finančního úřadu, nýbrž rovnou u finančního ředitelství.

V následně učiněné replice žalobkyně setrvala na žalobních námitkách, toliko k nim doplnila, že pokud žalovaný prováděl důkazní řízení, tak porušil svoji povinnost seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí seznámit ji se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popř. navrhla provedení dalších důkazních prostředků. V reakci na návrh žalovaného ohledně odmítnutí žaloby pak zdůraznila, že žalobou napadené rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu v rámci správního soudnictví, přičemž odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 35/2013 a sp. zn. 1 Afs 21/2006.

V doplnění žaloby pak žalobkyně opětovně zdůraznila, že v žalobou napadeném rozhodnutí a jemu předcházejícímu rozhodnutí absentuje uvedení jednoznačného rozporu s právním předpisem, kdy daný rozpor musí být jednoznačný a příkrý. Navíc ve skutkově

shodné věci vedené u Krajského soudu v Brně byl vydán rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 62 Af 53/2012, jímž byla potvrzena oprávněnost postupu žalující strany při aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona. Z toho žalobkyně dovozuje, že správce daně nemohl jednoznačný rozpor s právními předpisy zjistit.

V doplňujícím vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 71/2014 – 125, konstatoval, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona ve znění účinném do 31. 12. 2011. Z právě uvedeného je zřejmé, že předběžné posouzení věci finančním ředitelstvím v rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení bylo věcně správné.

Při ústním jednání před soudem právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání konkludentního platebního výměru ze dne 13. 7. 2011. S postupem žalované strany, kdy žalovaná strana nařídila přezkum, žalobkyně zásadně nesouhlasí, neboť v daném případě zcela zjevně absenteje rozpor s právní úpravou, který musí být jednoznačně dán a který neumožňuje jakoukoliv volnost či správní uvážení při výkladu určité normy. Na podporu tohoto názoru poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 67/2013. V daném případě nebyl dán jednoznačný rozpor, neboť v předmětné věci existovaly dva svébytné právní názory na jednu daňovou problematiku. To dokládá fakt, že Krajský soud v Brně dokonce 2x vydal rozhodnutí obsahující názor, který v daňové věci zastávala žalobkyně, přičemž tak dokonce učinil i jeden senát Nejvyššího správního soudu. Jednoznačně pak absenci zjevného rozporu dokládá i skutečnost, že výkladem dané daňové problematiky se s konečnou platností musel zabývat i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to v jeho usnesení ze dne 26. 8. 2015. Závěrem shrnul, že ve vztahu k žalobkyni měla být vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, popřípadě ve vztahu k žalobkyni měla být zahájena daňová kontrola.

Pověřená pracovnice žalovaného při témže ústním jednání před soudem nadále navrhovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost popř. její odmítnutí. K požadavku na odmítnutí žaloby doplnila, že má za to, že žalobou napadené rozhodnutí spadá pod tzv. kompetenční výlukou ust. § 70 písm. c) s. ř. s., neboť se jedná o rozhodnutí, jímž se toliko upravuje vedení řízení. Na podporu tohoto názoru zmínila usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2015, č. j. 22 Af 29/2013 - 40. K požadavku na případné zamítnutí žaloby pak uvedla, že žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutí procesního rázu, a proto by se soud v předmětné věci neměl zabývat tím, jaká má být vlastní výše daňové povinnosti žalobkyně, nýbrž by se měl zabývat tím, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkumu. Trvá na tom, že tyto podmínky v případě žalobkyně splněny byly, přičemž správce daně a potažmo žalovaný se zcela legitimně zabývali výlučně splněním podmínek pro nařízení přezkumu a nikoliv i vlastní výší daňové povinnosti žalobkyně. Vlastní výše daňové povinnosti žalobkyně by měla být předmětem zcela svébytných daňových rozhodnutí. Závěrem podotkla, že v daném případě došlo sice k chybě ve shrnutí skutkového stavu napadeného rozhodnutí, nicméně tato skutečnost nemá žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Dále podotkla, že správce daně nikdy nemůže mít jistotu, a to v první fázi přezkumného řízení, ohledně jednoznačného rozporu určitého rozhodnutí s právní úpravou, a to v konkrétních obrysech, jinak by se vytrácela podstata druhé fáze přezkumného řízení. Tuto stoprocentní

jistotu má až ve druhé fázi přezkumného řízení, přičemž této skutečnosti zcela odpovídá dikce ust. § 123 odst. 5 daňového řádu.

Před přikročením k meritornímu projednání se soud zabýval tím, zda žalobou napadené rozhodnutí nespadá pod kompetenční výluky ve smyslu ust. § 70 písm. a), popř. písm. c) s. ř. s., jak namítal žalovaný. S námitkami žalovaného v tomto směru se soud neztotožnil, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu v podobě zejména jeho rozsudku ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 – 30, který je dostupný na www.nssoud.cz a v němž je uvedeno: „*Již v rozsudku NSS ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006 – 52, se zdejší soud vyjádřil k soudnímu přezkumu ve věcech přezkumu daňových rozhodnutí. Soud v odůvodnění rozhodnutí odlišil situace, za nichž je soudní přezkum přípustný. Obdobně jako v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků se i přezkumné řízení podle daňového řádu rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a původní řízení tedy znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. Rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí může vskutku představovat zásah do právní sféry daňového subjektu.*“ Na základě právě uvedeného soud uzavírá, že žalobou napadené rozhodnutí nespadá pod kompetenční výluky ve smyslu ust. § 70 písm. a) ani písm. c) s. ř. s., když rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí má v sobě potenciál rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. Soudu je sice známo usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2015, č. j. 22 Af 29/2013 – 40, jímž byla žaloba proti rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí odmítnuta s poukazem na to, že spadá pod kompetenční výluky ve smyslu ust. § 70 písm. c) s. ř. s., nicméně soud má za to, že dané usnesení je v rozporu s výše předestřenými závěry Nejvyššího správního soudu, které byly vysloveny v jeho rozsudku ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 – 30, v návaznosti na jeho předchozí rozsudek ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006 – 52. Tomuto závěru soudu ostatně koresponduje skutečnost, že dané usnesení Krajského soudu v Ostravě bylo tímto soudem navrženo k publikaci ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu s právní větou o tom, že žaloba proti rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí má být odmítnuta, neboť rozhodnutí spadá pod kompetenční výluky ve smyslu ust. § 70 písm. c) s. ř. s., avšak redakční rada Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tuto publikaci zamítla.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené ust. v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v ust. § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky soud nezjistil.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není v předmětné věci naprosto důvodná.

Podle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží. V odst. 3 téhož paragrafu je pak zakotveno, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.

Ust. § 122 odst. 1 stanovuje, že přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Dle odst. 3 téhož paragrafu platí, že přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní lze nařídít, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkoumání jiného rozhodnutí lze nařídít do 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.

Z právě citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že přezkoumání daňového rozhodnutí je dozorčím prostředkem, který se zahajuje výhradně z moci úřední. Pro nařízení přezkoumání rozhodnutí je nutné splnit podmínku, aby rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, a to z materiálního hlediska, tj. pokud by k vadě nedošlo, rozhodnutí by mohlo být co do výroku odlišné. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům [k tomu srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000, publikované na www.nalus.cz), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, publikované na www.nssoud.cz a také ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1113/2007].

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 19. 1. 2012 podal Finanční úřad v Ústí nad Labem podnět k nařízení přezkoumání shora uvedeného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011 s odůvodněním, že daň z příjmů právnických osob za rok 2010 ve věci účetních odpisů uplatněných na ř. 162 řádného daňového přiznání žalobkyně byla stanovena v rozporu s daňovým zákonem. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem jako nejblíže nadřízený správce daně shledalo podnět k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011 opodstatněným, a proto výše citovaným rozhodnutím ze dne 13. 2. 2012 nařídilo přezkoumání dotčeného platebního výměru. Ve zdůvodnění daného rozhodnutí bylo uvedeno, že částka uvedená v řádném daňovém přiznání jako položka snižující základ daně ve výši 185.012.056,-Kč není částka odpisů účetních, nýbrž položkou kalkulačního vzorce ERU, která je z účetních odpisů odvozena. Dále ve zdůvodnění daného rozhodnutí bylo uvedeno, že se nejedná o reálný základ, na který by bylo přípustné aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona. V rámci následného odvolacího řízení se žalovaný ztotožnil se závěry finančního ředitelství, což mělo za následek vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně zastává nesprávný názor, že mezi základní podmínky nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí ve smyslu ust. § 121 odst. 1 daňového řádu patří také předběžné posouzení věci. Tak tomu není, když podmínkou pro nařízení přezkoumání je po věcné stránce rozpor s právními předpisy, případně závažná vada ovlivňující zákonnost rozhodnutí. Vlastní předběžné posouzení daného případu je pak otázkou procesního rázu, která určuje, zda má správce daně uvažující o zahájení přezkumného řízení přezkoumání skutečně nařídít či nikoliv. Teprve až v situaci, kdy podnět k nařízení přezkoumání shledá správce daně důvodným, a to právě na základě vlastního předběžného posouzení daného případu, vzniká mu prostor vydat rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí.

Žalobkyně se rovněž mylí, pokud dovozuje, že již ve fázi podání podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí musí být dáno jednoznačné zjištění rozporu s právními předpisy. Je tomu tak z logiky věci proto, že ne každý podnět musí být automaticky důvodný. Tomuto závěru odpovídá i četná judikatura Nejvyššího správního soudu, a to např. v podobě jeho rozsudku ze dne 25. 4. 2007, sp. zn. 1 As 129/2006, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1965/2010 a také na www.nssoud.cz. Žalobkyně by měla vzít v potaz, že po podání podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí posoudí obsah tohoto podnětu věcně a místně příslušný správce daně, jenž je nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. V této souvislosti soud poznamenává, že v předmětné věci není vadou, že podnět k nařízení přezkumu finanční úřad nepodal sám sobě, nýbrž přímo u finančního ředitelství. Pro vyhodnocení žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska jeho zákonnosti není vůbec podstatné, k jakému orgánu byl podán podnět k nařízení přezkumu, když podnět sám o sobě daňové řízení – v podobě přezkumného řízení – nezahajuje, neboť je toliko iniciátorem přezkumného řízení, jak již soud přdestřel výše. Právě uvedenému závěru odpovídá ostatně i to, že podnět může podat kterýkoliv správce daně, včetně toho, který rozhodoval v posledním stupni. Soud se shoduje se žalovaným, že postrádá racionalitu, aby při podávání podnětu správcem daně v posledním stupni byl daný podnět podán tímto správcem daně sám sobě, který by jej poté postupoval nejbližší nadřízenému správci daně. Žalobkyně by měla vzít rovněž v potaz fakt, že při posuzování podnětu příslušným správcem daně není tento správce daně výlučně odkázán jen na tvrzení v něm uvedená, když obsahem podnětu není při dalším posouzení vázán. Proto v praxi nastávají situace, kdy je posuzující správce daně nucen zabývat se skutečnostmi i nad rámec podnětu, tj. skutečnostmi v něm neuvedenými, aby posoudil podnět komplexně. Důvody a právní názory vedoucí k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí je v rozporu s právním předpisem, musí být pochopitelně obsahem až rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, nikoliv obsahem podnětu k nařízení přezkumu. Nedodržení formy a obsahu podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí žádné důsledky z povahy věci nemá, a proto námitky žalobkyně v tomto směru ve vztahu k zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí soud vyhodnotil jako neopodstatněné.

Dále soud uvádí, že se neztotožnil s námitkami žalobkyně, že žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí finančního ředitelství jsou vystavěna toliko na domněnkách a tvrzeních namísto toho, aby byly opřeny o jednoznačně prokázaný rozpor s právními předpisy. Tak tomu v předmětné věci není. Z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jednoznačně vyplývá, že žalovaná strana pregnantně v odůvodnění svých rozhodnutí vyjádřila svůj právní názor na danou daňovou problematiku, a to, že správce daně postupoval při vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 na základě řádného daňového přiznání za rok 2010 v rozporu s platnými ustanoveními daňového zákona, přičemž neoprávněným zohledněním částky 185.012.056,-Kč na řádku č. 162 došlo k vyměření daňové povinnosti v rozporu s ust. § 24 odst. 2 písm. zc) a s ust. § 25 odst. 1 daňového zákona. Takto formulovaný právní názor na danou problematiku soud shledává jako jednoznačné zjištění správce daně ohledně rozporu vydaného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011 s právními předpisy, a tedy legitimní důvod pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání tohoto platebního výměru, a odpovídá dle ust. § 121 daňového řádu. Navíc výše přdestřený právní závěr pak v rámci odvolacího řízení žalovaný ještě více rozvedl v reakci na odvolací námitky žalobkyně. Důvody vedoucí k nařízení přezkoumání tak žalovaný ve svém rozhodnutí neměnil a ani je nenahradil novými, natož pak zmatečnými či rozporuplnými, jak neopodstatněně namítala žalobkyně, pouze při zachování podstaty celého

problému žalovaný rozšířil argumentaci o všechny možné souvislosti, což je přípustné, neboť rozhodnutí správních orgánů obou stupňů dohromady tvoří jeden celek. Žádné důkazní řízení v průběhu nařízení přezkoumání rozhodnutí a odvolacího řízení nebylo vedeno žalovanou stranou, a proto námitky žalobkyně o zmatečnosti rozhodnutí pro údajné její neunesení důkazního břemene či o neseznámení s podklady před vydáním vy rozhodnutí a neumožnění se k podkladům vyjádřit a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků soud vyhodnotil jako zcela neopodstatněné. Pro úplnost soud poznamenává, že je pravdou, že v daném případě došlo k chybě ve shrnutí skutkového stavu žalobou napadeného rozhodnutí, avšak tato skutečnost nemá žádný vliv na zákonnost (věcnou správnost) žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně by měla vzít v potaz, že opravné a dozorčí prostředky v daňovém právu mají svoji systematiku a opodstatnění s tím, že mezi nimi nelze nahodile vybírat. Jejich aplikace je odvislá od toho, zda jsou pro ten který prostředek splněny zákonné podmínky. V daném případě nebylo sporu o skutkových okolnostech, nicméně existovaly důvody, proč bylo zapotřebí se domnívat, že platební výměr je v rozporu s právními předpisy.

V této souvislosti nelze nezmínit, že předběžné posouzení věci finančním ředitelstvím v rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení bylo v daném případě ve vztahu k předmětné problematice věcně správné, neboť ke shodným závěrům následně dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 AfS 71/2014 – 125, v němž judikoval, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) daňového zákona ve znění účinném do 31. 12. 2011.

Nařízení přezkoumání rozhodnutí nebylo formálním úkonem za účelem prodloužení prekluzivní lhůty, která v případě daně z příjmů právnických osob za rok 2010 měla bez dalšího skončit dnem 31. 12. 2013, jak namítala žalobkyně, když k nařízení přezkumu došlo 13. 2. 2012, tj. téměř 2 roky před skončením prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Úkon nebyl učiněn v samotném závěru běžící prekluzivní lhůty, ani bez zjevného důvodu.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti soud vyhodnotil žalobu z pohledu všech uplatněných žalobních tvrzení jako nedůvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly. Soud vychází z toho, že ani vynaložené jízdné k jednání soudu, u něhož hájí žalovaný své rozhodnutí, nepřesahuje rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

Poučení: 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 Ústí nad Labem dne 20. června 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tvarová