



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **Fond dalšího vzdělávání** (dříve INSTITUT VÝCHOVY BEZPEČNOSTI PRÁCE), se sídlem Praha 7 – Holešovice, Na Maninách 1043/20, IČ 00405698, zastoupeným Ing. Vilémem Juránkem, daňovým poradcem, se sídlem Kostelec nad Orlicí, Gallova 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996 a ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12113/09-1200-701996,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12113/09-1200-701996, **se z r u š u j í** a věci **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku ve výši 23.675,- Kč k rukám Ing. Viléma Juránka, daňového poradce, se sídlem Kostelec nad Orlicí, Gallova 18, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se původně samostatnými žalobami domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, a rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12113/09-1200-701996, věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný zavázán k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnil tím, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, uplatněné žalobní námitky se vztahují jak k oblasti procesněprávní, tak k oblasti hmotněprávní.

[3] V rámci procesněprávní oblasti uplatnil tři námitky:

- a) Nebyl zřejmý důvod zahájení daňové kontroly, a to daňové kontroly v největším možném rozsahu – za tři zdaňovací období najednou (roky 2004, 2005 a 2006) v oblasti daně z příjmů právnických osob a daně silniční. Žalobce namítl nezákonnost celé daňové kontroly, neboť daňová kontrola neměla jasný a předem seznatelný důvod. Na podporu této námítky odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07.
- b) V rámci odvolacího řízení při nahlížení do daňového spisu dne 21. 4. 2009 žalobce zjistil absenci důležité listiny, která byla jako důkazní prostředek předložena v rámci daňové kontroly, a to rozhodnutí o změně ve zřizovací listině žalobce č. j. 21634/98. Touto listinou žalobce prokazoval jednotlivé činnosti v rámci své hlavní činnosti, což je rozhodující pro správné uplatňování hmotněprávních předpisů – konkrétně ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) a na něj navazující ustanovení § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a tedy metodicky správné provedení samotné daňové kontroly. V této souvislosti žalovaný neprovedl navržený výslech svědků, čímž bylo žalobci znemožněno prokázat, že Finanční úřad Brno I. (dále jen „správce daně“) převzal listinu definující jednotlivé činnosti v rámci hlavní činnosti. Důkazní řízení bylo provedeno v rozporu se zákonem.

- c) Způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami je v rozporu s platnou právní úpravou, neboť text odůvodnění žalovaného je obhajobou postupu správce daně „za každou cenu“, neboť žalovaný buď jeho pochybení bagatelizuje, případně supljuje absenci v jeho postupu tím, že formuluje vlastní správní úvahy, které neučinil správce daně a sám provádí hodnocení důkazních prostředků z daňového spisu, zatímco toto hodnocení důkazů neprovedl správce daně.

[4] V rámci hmotněprávní oblasti uplatnil čtyři námitky:

- a) K problematice „účelovosti“ a „čerpání“ příspěvku na provoz od zřizovatele zdůraznil, že princip fungování příspěvkové organizace je založen na tom, že její ztrátová hlavní činnost je dotována zřizovatelem ve formě příspěvku na provoz. Prostředky ve formě příspěvku na provoz (jakož i ostatní dotace, atd.) nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem dosahování zisku. Dle názoru žalobce na tyto prostředky zákon o daních z příjmů nedopadá.
- b) Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů správcem daně a její potvrzení žalovaným je nesprávná. Text tohoto ustanovení se týká výhradně nákladů vynaložených na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. To však není případ příjmů, které nejsou předmětem daně – příspěvku zřizovatele na provoz.
- c) Žalovaný se ztotožnil se správcem daně a potvrdil jeho nesprávný postup v rámci daňové kontroly, když kontrolní závěry dovozoval z podrobnějšího rozdělení činností, než jak vyplývá ze zřizovací listiny žalobce. To je v přímém rozporu s ustanovením § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, který přímo určuje, že činnosti, které jsou posláním (hlavní činností), jsou stanoveny zvláštními předpisy, statusem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami. Pokud ve smyslu ustanovení § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů mají být posuzovány jednotlivé činnosti, pak dle názoru žalobce nelze jít nad rámec ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, tj. nad rámec jejich vymezení ve zřizovací listině.
- d) Žádný právní předpis nestanovuje povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz (popř. jiné dotace z veřejných zdrojů) a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výši výdajů, neboť je nelze považovat za výdaje daňově účinné.

[5] Žalobce uzavřel, že dle jeho názoru jsou napadená rozhodnutí žalovaného v rozporu s příslušnými zákonnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, jakož i zákonnou procesní úpravou zákona o správě daní a poplatků. Samotný text napadených rozhodnutí obsahuje i řadu ničím nepodložených závěrů a invektiv vůči žalobci, které v nejednom případě překračují elementární pravidla lidské slušnosti a nesvědčí o objektivitě a serióznosti žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zejména odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, neboť argumenty uplatněné v žalobě vycházejí z námitek uplatněných žalobcem v odvolacím řízení a zdůraznil, že má zato, že se řádně vypořádal se všemi námitkami podanými žalobcem již v rámci odvolacího řízení. Poukázal na skutečnost, že žalobce po celou dobu své existence byl a je státní příspěvkovou organizací, zřízenou podle zákona Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR a řídí se právní úpravou obsaženou v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ČR (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), která nepřipouští ponechání si nečerpané části příspěvku na provoz a jeho převod do rezervního fondu.

IV. Spojení věcí

[7] Usnesením zdejšího soudu ze dne 24. 2. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 35, byla řízení ve věcech vedených pod sp. zn. 31 Ca 157/2009 a sp. zn. 31 Ca 158/2009 k návrhu žalovaného spojena ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 31 Ca 157/2009.

V. V pořadí první rozsudek krajského soudu

[8] Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46, byly žaloby zamítnuty (výrok I.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). Soud neshledal, že by napadená rozhodnutí byla nezákonná, ztotožnil se s právním posouzením věci správními orgány, a žaloby zamítl jako nedůvodné.

VI. Zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu

[9] O kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 7 Afs 58/2011 – 83, (dále jen „zrušovací rozsudek“), rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 31 Ca 157/2009 – 46, zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku dospěl k závěru, že rozsudek Krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. V důsledku vyslovené nepřezkoumatelnosti rozsudku se již nezabýval právním posouzením věci z důvodu, aby v tomto směru nepřípustně nepředjímal rozhodnutí krajského soudu o věci samé.

[10] Soudu výslovně uložil: „... aby řádně vymezil skutkový a právní rámec dopadající na projednávanou věc, a po té v mezích žalobních bodů řádně přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí žalovaného. Při tom se bude výslovně zabývat výkladem jednotlivých stěžovatelem poukazovaných ustanovení zákona o daních z příjmů [§ 18 odst. 4 písm. a), b) a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP], v účinném znění pro projednávanou věc (rok 2005 a 2006) a explicitně uváže jejich dopad na projednávanou věc. Sám i posoudí, zda žalovaný v souladu se zákonem a skutkovým stavem věci vymezil hlavní činnost stěžovatele, dospěl ke správnému závěru stran ztrátovosti této činnosti, a jaké z

této okolnosti - s ohledem na dikci jednotlivých ustanovení ZDP - vyplývají právní následky pro stěžovatele. Teprve po té, na základě vlastního právního posouzení zjištěného skutkového stavu věci, vydá rozhodnutí, které bude nejen přezkoumatelné, ale bude také odpovídat zákonu. “

[11] V projednávané věci je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku.

VII. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[12] Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující, ve věci relevantní skutečnosti.

[13] Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2008, č. j. 94830/08/288932/9869, vyplývá, že tímto úkonem byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006 a daně silniční za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006.

[14] Ze zprávy o výsledku daňové kontroly č. j. 263857/08/288932/9869 zejména vyplývá: Ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 byl vykázáný výsledek hospodaření upraven v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 3 písm. a) bod 1. a písm. c) bod 2. zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy (1.282.752,- Kč plus 1.193.855,- Kč) a který lze snížit o částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle tohoto zákona do výdajů zahrnout (903.505,- Kč plus 938.957,- Kč), tj. celkem o částku 634.145,- Kč. Dodatečně doměřená daňová povinnost za rok 2005 byla vyčíslena ve výši 164.840,- Kč. Ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 byl vykázáný výsledek hospodaření upraven v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 3 písm. a) bod 1. a písm. c) bod 2. zákona o daních z příjmů, jenž stanoví, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy (1.534.792,- Kč plus 1.111.480,- Kč) a který lze snížit o částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle tohoto zákona do výdajů zahrnout (1.200.352,- Kč plus 665.184,- Kč), tj. celkem o částku 780.736,- Kč. Dodatečně doměřená daňová povinnost za rok 2006 byla vyčíslena ve výši 187.200,- Kč.

[15] Z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2008, č. j. 263859/08/288932/9869, je zřejmé, že žalobce byl podrobně seznámen s výsledky kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 až 2006 uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 263857/08/288932/9869, o 11-ti listech, a jedno vyhotovení převzal.

[16] Správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290100/08/288913/4153, žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 164.840,- Kč.

[17] Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12112/09-1200-701996, zamítl. V obsáhlém odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že daňová povinnost je logickým vyústěním žalobcova nesprávného postupu v posuzování daňových a nedaňových příjmů a výdajů.

[18] Správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ze dne 5. 11. 2008, č. j. 290109/08/288913/4153, žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 187.200,- Kč a současně sdělil penále ve výši 37.440,- Kč.

[19] Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2009, č. j. 12113/09-1200-701996, zamítl. V obsáhlém odůvodnění tohoto rozhodnutí zdůraznil, že daňová povinnost je logickým vyústěním žalobcova nesprávného postupu v posuzování daňových a nedaňových příjmů a výdajů.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

[20] Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žaloby přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[21] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.

[22] V první řadě je třeba zdůraznit, že přezkoumávaných věcech je soud plně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku (ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.).

[23] K pořadí první procesní námitky obsahující tvrzení, že nebyl zřejmý důvod k zahájení daňové kontroly, ke značnému rozsahu této daňové kontroly a k namítané nezákonnosti daňové kontroly s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud přistoupil takto:

[24] Základním procesním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Institut daňové kontroly v něm byl upraven ustanovením § 16 tohoto zákona a složil k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ daňového subjektu. Cíl daňové kontroly lze tedy

charakterizovat jako zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Úkolem správce daně bylo zkontrolovat to, zda stanovený daňový základ, tedy v daném případě základ daně přiznaný žalobcem v daňovém přiznání, byl vykázan v souladu s hmotněprávními předpisy upravující příslušnou daňovou povinnost. Bylo přitom na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud správce daně vymezil, že předmětem daňové kontroly je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006 a daň silniční za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, byl povinen pohybovat se v mezích, které určil. V daném případě je z obsahu daňového spisu zjevné, že správcem daně vymezený předmět daňové kontroly překročen nebyl. Dále je třeba zdůraznit, že daňová kontrola je v podstatě řízením důkazním, které bylo regulované ustanovením § 31 zákona o správě daní a poplatků, se specifickými stanovenými v ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o povinnosti kontrolovaného subjektu, a v ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o práva kontrolovaného subjektu. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků měl daňový subjekt, u něhož byla prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě, ke způsobu jejich zjištění, případně navrhnout jejich doplnění. Pokud tohoto zákonného práva daňový subjekt využil, byl správce daně povinen odpovídajícím způsobem reagovat. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2008, č. j. 263859/08/288932/9869, má soud za prokázané, že žalobce byl podrobně seznámen s výsledky kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004 až 2006 uvedenými ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 263857/08/288932/9869, tuto zprávu převzal a k výsledku uvedenému ve zprávě se nijak blíže nevyjádřil.

[25] Z bohaté a ustálené soudní judikatury lze k problematice institutu daňové kontroly připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 60, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „*Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním o výsledku a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Jde tedy o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti v daném případě uvedené v předložených daňových přiznáních. V jeho rámci daňový subjekt prokazuje svá tvrzení. V zásadě tedy je kontrola založena na dokazování.*“

[26] Dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 – 164, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „*Jak je z uvedeného zřejmé, právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Tak například podle § 16 odstavce 4 citovaného zákona může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše*

správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.“

[27] K úvodní procesní žalobní námitce lze zdůraznit, že důvod zahájení daňové kontroly a její rozsah jednoznačně vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2008, č. j. 94830/08/288932/9869. Legitimním cílem pak byl veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní vyplývající z ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

[28] K žalobcem uváděnému (dnes již historickému) nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud nejprve připomíná, že k tomuto nálezu bylo zaujato odlišné stanovisko soudkyní Ivanou Janů vycházející zejména z odlišení daňové kontroly podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a vytýkácího řízení podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přičemž nález stírá rozdíly mezi oběma instituty a požadavky kladené na vytýkácí řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo sám daň přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně či nikoliv.

[29] Navíc nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl překonán, neboť plénium Ústavního soudu dne 8. 11. 2011 přijalo následující stanovisko Pl. ÚS - st. 33/11, podle něhož: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na*

stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který ve smyslu ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. “

[30] Soud k úvodní procesní námitce uzavírá, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, neshledává nezákonný, proto tuto stěžejní procesní námitku s ohledem na výše uvedenou argumentaci neshledal důvodnou.

[31] K pořadí druhé procesní námitce žalobce namítající, že důkazní řízení bylo provedeno v rozporu se zákonem, neboť žalobce v rámci odvolacího řízení při nahlížení do daňového spisu zjistil absenci listiny, která byla jako důkazní prostředek předložena v rámci daňové kontroly, a to rozhodnutí o změně ve zřizovací listině žalobce č. j. 21634/98 a s tím související neprovedení žalobcem navrhovaného výsledku svědků, kteří měly prokázat předání této listiny správci daně, soud uvádí, že ji nepovažuje za důvodnou.

[32] Z obsahu správního spisu soud zjistil, že Rozhodnutí o změně ve zřizovací listině žalobce ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98, se ve spisovém materiálu žalovaného nachází, žalovaný obsah tohoto změnového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení vyhodnotil, což je zřejmé z odůvodnění žalobou napadaných rozhodnutí žalovaného (strany 17 až 22). Rovněž návrhem žalobce na výsledk svědků, kteří mají prokázat předání změnového rozhodnutí se zabýval a tento návrh vyhodnotil jako nadbytečný s vysloveným názorem, že výsledek svědků by nepřispěl k posunu ve věci.

[33] V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správní řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí, a že tedy není v zásadě vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravit konkrétní nedostatky před správním orgánem prvního stupně, stejně jako rozhodnutí v něm vydaného. Tento postup plně koresponduje se zásadou procesní ekonomie. V přezkoumávaném případě žalovaný zajistil, aby se změnové rozhodnutí stalo součástí spisového materiálu, tento důkaz vyhodnotil, vyslovené závěry odůvodnil v následně vydaných rozhodnutích, včetně závěru o nadbytečnosti realizace výsledku svědků.

[34] K vyslovenému závěru lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 31/2005 – 98, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „Správce daně i odvolací orgán tedy musí v daňovém řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebude důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí. Nemusí přihlížet k důkazním návrhům daňového subjekt, pokud již provedené důkazy poskytují dostatečný podklad pro

rozhodnutí ve věci samé. I přes tyto povinnosti správce daně však není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, in: www.nssoud.cz).“

[35] Ani třetí procesní námitku spočívající v tvrzení, že způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, je v rozporu s platnou právní úpravou, nepovažuje soud za důvodnou. Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaného je jasně patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v rozsahu potřebném pro uvedení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Vyplývá z něj zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z odůvodnění je zřejmé, z jakých důvodů žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a jakým způsobem vypořádal odvolací důvody uplatněné žalobcem. Žalovaný podrobně vysvětlil z jakých důvodů považuje odvolací důvody za liché, mylné a vyvrácené, přičemž se zabýval i zákonností prvostupňových rozhodnutí v tom směru, zda při přezkoumávání nevyšly najevo skutečnosti žalobcem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok prvostupňových rozhodnutí. Soud proto uzavírá, že způsob jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami nepovažuje za nezákonný, rozhodnutí žalovaného shledává plně přezkoumatelnými.

[36] K tomuto závěru viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „*Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 d. ř. rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy ne hospodárné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace*

o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“

[37] Pro účely vypořádání hmotněprávních námitek soud považuje za podstatné vymezit skutkový a právní rámec přezkoumávané věci tak, jak bylo soudu uloženo ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[38] Žalobce je státní příspěvkovou organizací, nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání, což znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku. Za hlavní činnost z pohledu zákona o daních z příjmů lze považovat činnosti vyplývající z poslání neziskových subjektů, tedy činnosti, které jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.

[39] Dne 31. 7. 1998 zřizovatel žalobce Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR (dále jen „zřizovatel“) rozhodl pod č. j. 21634/98 o změně ve zřizovací listině, základní účel činnosti vymezil takto: odborné činnosti v oblasti výchovy a vzdělávání k bezpečnosti a ochraně zdraví při práci. Předmět činnosti v oblasti bezpečnosti a ochraně zdraví při práci vymezil takto: - výchova a vzdělávání pracovníků státního odborného dozoru; výchova a vzdělávání, certifikace osob; prověřování způsobilosti subjektů k výchovně vzdělávacím činnostem; vydávání stanovisek o způsobilosti subjektů k výchovně vzdělávacím činnostem; posuzování pedagogických dokumentů; osvětová, publikační a propagační činnost; poradenská činnost. Dále vymezil majetek, k němuž má žalobce právo hospodaření takto: - nemovitost – budova IVBP na Tř. Kpt. Jaroše 15a, 658 38 Brno; - nemovitost – budova IVBP na ul. Cejl 10, 658 38 Brno; - HIM, NHIM, DHIM v celkové hodnotě 6 417,56 tis. Kč (stav k 31. 12. 1997) s tím, že v ostatním zůstávají zřizovací listiny v platném znění beze změn. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce podle zřizovací listiny nebyl zřízen za účelem podnikání (ustanovení § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů) a vykonává jediný druh hlavní činnosti – výchovu a vzdělávání, včetně certifikace osob. Jinou činnost (doplňkovou) nevykonává.

[40] Z potvrzení zřizovatele ze dne 28. 2. 2006, č. j. 2006/14 769 – 621, je zřejmé, že účetní hospodářský výsledek žalobce za rok 2005 – zisk ve výši 668.585,- Kč bude přidělen do fondů žalobce, a to 68.585,- Kč do rezervního fondu, 165.000,- Kč do fondu reprodukce majetku a 435.000,- Kč do fondu odměn.

[41] Z potvrzení zřizovatele ze dne 28. 4. 2007, č. j. 2007/21 807 – 621, je zřejmé, že účetní hospodářský výsledek žalobce za rok 2006 – zisk ve výši 1.128.843,33 Kč bude přidělen do fondů žalobce, a to 300.000,- Kč do rezervního fondu, 78.843,33 Kč do fondu reprodukce majetku a 750.000,- Kč do fondu odměn.

[42] Mezi účastníky je nesporné, že v roce 2005 obdržel žalobce od svého zřizovatele příspěvek na provoz ve výši 6.057.000,- Kč a v roce 2006 příspěvek na provoz ve výši 6.022.000,- Kč, z důvodu ztrátovosti hlavní činnosti. Příspěvek na provoz není podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů předmětem daně, neboť by nemělo smysl a význam, aby stát zdaňoval „své vlastní prostředky“. Příspěvek na provoz v souvisejících právních předpisech definován a vymezen není. Na příspěvek má příspěvková organizace nárok, není tak přísně

účelový jako dotace, je tedy nerozhodné, zda žalobce příspěvek od zřizovatele použil ke krytí mzdových nákladů, či zda je použil k jinému účelu. Navíc příspěvek na provoz se vyčerpat nemusí a je možné ho převádět do dalšího roku jako součást zlepšeného výsledku hospodaření.

[43] Stejně tak nejsou předmětem daně z příjmů ani výnosy z hlavní činnosti žalobce, pokud je tato hlavní činnost ztrátová, tedy náklady vynaložené v souvislosti s prováděním hlavní činnosti jsou vyšší, než příjmy - viz ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Mezi účastníky není sporu, že v přezkoumávaných obdobích byla hlavní činnost žalobce ztrátová. V roce 2005 byly výnosy z hlavní činnosti o 5.388.000,- Kč nižší, než náklady vynaložené v rámci hlavní činnosti. V roce 2006 byly výnosy z hlavní činnosti o 4.893.000,- Kč nižší, než náklady vynaložené v rámci hlavní činnosti. Velice významné je z pohledu příspěvkových organizací, a vůbec z pohledu logiky celého systému zdanění neziskových subjektů, ustanovení § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Podmínky, zda hlavní činnost je zisková nebo ztrátová, a zda tedy je, či není předmětem daně, se posuzuje za celé zdaňovací období a předmětem daně jsou pouze příjmy z činností, které jsou vykonávány se ziskem.

[44] K vyslovenému závěru lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 9 Afs 4/2009 – 84, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS, v čísle 2/2010 pod číslem 1985, dostupný na www.nssoud.cz, jehož právní věta zní: „*Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, než jsou vynaložené náklady na něj, stává se tento příjem předmětem daně. Pro zjištění základu daně u neziskového subjektu je nutno porovnávat pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje, nikoli výdaje vynaložené na příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo předmětem daně nejsou.*“

[45] Speciálně u neziskových subjektů, a tedy i u státních příspěvkových organizací, má mimořádný význam ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení upřesňuje jednu ze základních zásad souvisejících s daňovými náklady. V rozhodném období stanovilo ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Tato úprava tedy opět výslovně stanoví, že náklady související s přijatými příspěvky a dále náklady související se ztrátovou hlavní činností nejsou daňovými náklady. Uvedené ustanovení bylo ještě upřesněno a doplněno novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 346/2010 Sb., aby bylo jednoznačné, že toto pravidlo se vztahuje i na příjmy, které nejsou předmětem daně. Srov. Morávek, Z., Mockovčíaková, A., Prokúpková, D., Meritum, Příspěvkové organizace 2011, Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 204.

[46] Po shora provedeném vymezení skutkového a právního rámce přezkoumávané věci, dospěl soud k závěru, že žalobcem uplatněné hmotněprávní námitky jsou důvodné.

[47] K úvodní hmotněprávní námitce žalobce spočívající v tom, že prostředky ve formě příspěvku na provoz nejsou předmětem daně z příjmů pro daňové subjekty, které nejsou zřízeny za účelem dosahování zisku, soud zdůrazňuje, že žalobce je státní příspěvkový organizací, nebyl zřízen za účelem podnikání (ustanovení § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů) a vykonává jediný druh hlavní činnosti – výchovu a vzdělávání, včetně certifikace osob. Podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů příspěvek na provoz není předmětem daně, neboť by nemělo smysl a význam, aby stát zdaňoval „své vlastní prostředky“ – blíže viz bod [42]. Princip fungování příspěvkové organizace je založen na tom, že její ztrátová hlavní činnost je dotována zřizovatelem formou příspěvku na provoz. Mezi účastníky není sporu o tom, že v přezkoumávaných obdobích byla hlavní činnost žalobce ztrátová – blíže viz bod [43]. Výnosy hlavní činnosti byly v letech 2005 a 2006 nižší než náklady vynaložené v rámci hlavní činnosti a podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nejsou tyto výnosy předmětem daně. Jinými slovy, předmětem daně by byla zisková hlavní činnost, ta však vykázána ani zjištěna nebyla. Námitka je důvodná.

[48] Ve druhé hmotněprávní námitce žalobce namítl nesprávnost aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Postup žalovaného, který s odkazem na toto ustanovení vyloučil mzdové náklady z nákladů daňově uznatelných, je nesprávný. V rozhodném období stanovilo ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Žalobce však nevykazoval ani příjmy od daně osvobozené (ustanovení § 19 zákona o daních z příjmů), ani příjmy nezahrnované do základu daně (ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů), žalobce vykazoval pouze příjmy, které nejsou předmětem daně podle ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů. Mzdové náklady, které žalovaný a správce daně z daňově uznatelných nákladů žalobce vyloučili, nebyly vynaloženy na získání příspěvku od zřizovatele. Tyto náklady byly vynaloženy na provozování hlavní činnosti. Vyloučení mzdových nákladů žalobce z daňově uznatelných nákladů z důvodu, že tyto náklady žalobce hradil z příspěvku zřizovatele, bylo nesprávné a doměření daně z tohoto důvodu nezákonné.

[49] V rámci třetí hmotněprávní námitky žalobce vytýkal správci daně, že určil pro potřeby daňového řízení jednotlivé činnosti podle interního střediskového členění namísto členění podle zřizovací listiny a žalovaný tento postup potvrdil. Podle názoru žalobce byl tento postup nad rámec závazně vyplývající z ustanovení § 18 odst. 4 písm. b) a § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů a zřizovací listiny. Velice významné je z pohledu příspěvkových organizací, a vůbec z pohledu logiky celého systému zdanění neziskových subjektů ustanovení § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Podmínka, zda hlavní činnost je zisková nebo ztrátová, a zda tedy je, či není předmětem daně, se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činnosti. Žalobce podle zřizovací listiny nebyl zřízen za účelem podnikání a vykonával jediný druh hlavní činnosti vyplývající z rozhodnutí zřizovatele žalobce o změně ve zřizovací listině ze dne 31. 7. 1998, č. j. 21634/98, a to výchovu a vzdělávání, včetně certifikace osob. Ze strany daňových orgánů bylo třeba porovnávat celkové náklady a celkové výnosy za jedinou vykonávanou činnost v celém zdaňovacím období, nikoli

vycházet z podrobnějšího střediskového členění, které si vedl žalobce jako svoji interní evidenci a na jeho základě posuzovat odděleně ziskovost či ztrátovost hlavní činnosti žalobce. Je skutečností, že hlavní činnost žalobce byla ztrátová, údajná ziskovost na středisku Certifikace a na středisku Výchova a vzdělání byla založena jen na nesprávném vyloučení mzdových nákladů z nákladů těchto středisek.

[50] Rovněž poslední hmotněprávní námitku žalobce spočívající v jeho přesvědčení, že žádný právní předpis nestanovuje povinnost pro státní příspěvkové organizace vyčleňovat příspěvek na provoz (popř. jiné dotace z veřejných zdrojů) a ve stejné výši pak odečíst odpovídající výši výdajů, neboť je nelze považovat za výdaje daňově účinné, shledává soud důvodnou. Akceptací uvedeného postupu by teoreticky bylo možné vždy dospět k závěru, že hlavní činnost neziskové organizace je zisková, neboť je málo pravděpodobné, že příspěvek na provoz od zřizovatele dosáhne přesně té výše, kterou státní příspěvková organizace ve svém rozpočtu předpokládá jako ztrátu ze své činnosti. Zdanění tohoto zdánlivého zisku nemá prakticky žádný smysl a význam, neboť se fakticky jedná o zdanění finančních prostředků státního rozpočtu. Jen pro úplnost soud uzavírá, že převedení přebývajících finančních prostředků do rezervního fondu, fondu reprodukce majetku a fondu odměn, rozhodnutím zřizovatele – viz body [40] a [41], nemá žádný jiný důsledek, než že i následujících letech bude z těchto prostředků hrazena ztrátová hlavní činnost žalobce, tudíž i z tohoto pohledu by zdanění převedených finančních prostředků byla zdaněním finančních prostředků státního rozpočtu.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

[51] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soudu nezbylo, než napadená rozhodnutí žalovaného zrušit pro nezákonnost z důvodu chybného hodnocení důkazů a chybné právní kvalifikace skutkových zjištění ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení. V dalším řízení je žalovaný ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku, věcmi se bude znovu zabývat, stručně a jasně vyloží jaký učinil závěr o skutkovém stavu věcí a jak věci právně posoudil.

[52] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl, ve spojení s ustanovením § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s., podle něhož za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení ve věci úspěšného žalobce sestávají z

v pořadí prvního řízení před krajským soudem ze zaplacených soudních poplatků za původně samostatné žaloby ve výši 2 x 2.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobce daňovým poradcem v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s ustanovením § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif - dále jen „advokátní tarif“) ve výši 2.100,- Kč za první žalobu a ve výši 1.050,- Kč za druhou žalobu, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 24. 3. 2011, 2. účast u jednání dne 30. 3. 2011, ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka ve výši 10.900,- Kč. Dále z řízení před Nejvyšším správním soudem ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 3.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobce advokátem v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s ustanovením § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč za první žalobu a ve výši 1.050,- Kč za druhou žalobu, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 15. 4. 2011, 2. písemné podání soudu ze dne 21. 4. 2011, a ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. celková částka ve výši 10.900,- Kč. Z v pořadí druhého řízení před krajským soudem z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobce daňovým poradcem v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s ustanovením § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč za první žalobu a ve výši 1.050,- Kč za druhou žalobu, a to za tento úkon právní služby: písemné podání soudu ze dne 8. 2. 2012 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999, dostupný v systému ASPI) a z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu, tj. částka ve výši 1.875,- Kč. Celkem se tak jedná o částku ve výši 23.675,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit přímo k rukám zástupce žalobce Ing. Viléma Juránka, daňového poradce, se sídlem Kostelec nad Orlicí, Gallova 18, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku. Tuto lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační

stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud v Brně dne 8. srpna 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu