



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Východočeská plynárenská, a. s.**, se sídlem Pražská třída 702/17, Hradec Králové, zastoupeného Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 23. 1. 2012, čj. 456/12-1200-602199, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 36/2012 – 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V roce 1993 se Český plynárenský podnik, s.p. (dále jen „ČPP“) zavázal dodávat do plynovodní sítě svého distribučního odštěpného závodu v Hradci Králové za úplaty zemní plyn, který odštěpný závod dále dodával konečným spotřebitelům. Podstatnou část svého závazku za tuto dodávku ve výši 230.885.265 Kč odštěpný závod uhradil. Ke dni 1. 1. 1994 vznikl žalobce, jehož jmění představovala cena hmotného a nehmotného majetku, který na něj přešel v souvislosti s privatizačním projektem státního podniku - distribučního odštěpného závodu. Ve vnitropodnikovém účetnictví žalobce byla evidována zbylá část závazku ve výši 50.885.265 Kč vůči ČPP. Dne 20. 1. 2004 byla předmětná pohledávka ČPP za žalobcem postoupena na JUDr. P. K. Ten začal pohledávku soudně vymáhat; soudní spory ukončil Nejvyšší soud, který ve svém rozsudku ze dne 21. 2. 2008, čj. 32 Cdo 2801/2007 – 323, dospěl k závěru, že JUDr. K. nesvědčí

hmotné právo, neboť jakákoliv dohoda mezi státním podnikem a jeho odštěpným závodem nemohla založit závazkový vztah. Na základě tohoto rozsudku žalobce rozpustil příslušnou položku představující závazek ve výši 50.885.265 Kč vůči ČPP ve svém účetnictví, a to jako položku snižující základ daně z příjmů právnických osob z důvodu právní neexistence závazku.

[2] Na základě dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 žalobce zvýšil původně vyměřenou daňovou ztrátu 93.030.048 Kč o výši odepsaného závazku 50.885.265 Kč na celkovou částku 143.915.313 Kč. Tento výnos tak žalobce zařadil jako příjem, který jako předmět právně neúčinné smlouvy nepodléhá zdanění.

[3] Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) vydal na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dodatečný platební výměr ze dne 25. 7. 2011, čj. 337219/11/228914602848, kterým dodatečně vyměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 0 Kč. Poslední známá daňová povinnost ve výši 93.030.048 Kč tak zůstala nezměněna, neboť správce daně neakceptoval daňovým subjektem požadované uplatnění zaúčtovaného odpisu závazku do výnosů jako nezdanitelný příjem (výnos).

[4] Proti uvedenému rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo.

II. Odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu

[5] Žalobce brojil proti rozhodnutí finančního ředitelství žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[6] Jako předmět sporu mezi účastníky řízení řešil krajský soud otázku, zda odúčtování předmětného závazku představuje zdanitelný příjem, či nikoliv. Soud na jednu stranu považoval za nepochybné, že dle rozsudku Nejvyššího soudu nemohl závazek mezi státním podnikem a jeho odštěpným závodem vzniknout, na druhou stranu však nelze přehlédnout, že v rámci privatizačního projektu získal žalobce při svém vzniku aktiva a pasiva, přičemž v souladu se základní zásadou podvojného účetnictví hodnota pasiv odpovídala hodnotě aktiv. V majetku žalobce tak bylo se závazky počítáno a kalkulace nesporně ovlivnila stav jeho hospodaření. Krajský soud se tak nemohl přiklonit k názoru žalobce, že předmětný závazek nikdy neexistoval. Žalobce o něm totiž prokazatelně účtoval po dobu 14 let, neboť mu tuto povinnost ukládal zákon o účetnictví. Tento závazek navíc žalobce i z části hradil. Změna skutkových okolností nastala až v roce 2008 na základě uvedeného rozhodnutí Nejvyššího soudu, dle něhož došlo k zániku předmětného závazku a muselo se tedy jednat o výnos, který je předmětem daně z příjmů podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť u žalobce v důsledku tohoto příjmu došlo k přírůstku majetku.

[7] Krajský soud připomněl, že při stanovení daňové povinnosti se v souladu s § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů vychází z výsledku hospodaření. Podle § 23 odst. 10 téhož zákona se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Pokud tedy žalobce pozbyl povinnost předmětný závazek

pokračování

hradit, tato skutečnost musela mít nutně za následek navýšení jeho výnosů, což v konečném důsledku znamenalo i navýšení jeho daňové povinnosti.

[8] V napadeném rozsudku krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 – 180, podle kterého je na správních orgánech, aby ve svých rozhodnutích přezkoumatelně posoudily jak důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti, tak vliv soukromoprávních důsledků absolutní neplatnosti této smlouvy.

[9] Námitku žalobce, že konečné závěry finančního ředitelství jsou podloženy pouze zápisy v účetnictví, které nelze považovat za právní podklad, shledal krajský soud jako nedůvodnou. Předmětné účetní zápisy totiž odrážejí majetkovou realitu žalobce vzniklou v souvislosti s privatizačním projektem. Krajský soud také nesouhlasil s tím, že by byl předmětný příjem pouze příjmem zdánlivým, který nelze považovat za předmět daně z příjmů.

[10] Dále dospěl krajský soud k závěru, že správce daně i finanční ředitelství postupovali v souladu s § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), upravujícího předběžnou otázku, pokud vycházeli ze závěrů, které vyslovil Nejvyšší soud v citovaném rozsudku. V době privatizace však závazek nepochybně souvisel s privatizovaným majetkem a musel se tak odrazit i v konečné daňové povinnosti žalobce.

[11] S žalobcem se krajský soud neztotožnil ani v jeho námitce spočívající v nejednotnosti procesního postupu správce daně, který svůj závěr o výsledku šetření odůvodnil jednak v protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností a jednak v samotném platebním výměru. Krajský soud naopak v postupu správce daně neshledal rozpor s § 147 odst. 4 daňového řádu.

III. Argumenty kasační stížnosti

[12] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, která však nebyla dostatečně propracována, a nevypořádal ve svém rozsudku se všemi žalobními námitkami. Konkrétně se soud nezabýval námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nevyjádřil se k problematice pojmu „příjem“, dále k problematice účetnictví jako právního podkladu pro existenci závazku, a nevěnoval se ani problematice zákona č. 92/1992 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, zejména § 6, §10a a §15 tohoto zákona, včetně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, čj. 8 Afs 96/2006 - 93. Z rozsudku krajského soudu tak nebylo zřejmé, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě, resp. proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené.

[14] Stěžejní část argumentace kasační stížnosti spočívala v tom, že předmětný závazek nikdy neexistoval a proto jeho odúčtování ani nemohlo být předmětem daně z příjmů. Pro podporu tohoto tvrzení uvedl stěžovatel následující důvody.

[15] Nejprve konstatoval, že tvrzení o existenci předmětného závazku nelze zakládat na skutečnosti, že stěžovatel o předmětném závazku účtoval. V této věci poukázal na odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové v obchodněprávní věci (tj. rozsudek ze dne 26. 10. 2005, čj. 34 Cm 12/2004 - 216), se kterým je dle názoru stěžovatele nyní napadený rozsudek krajského soudu v příkrém rozporu, neboť zde krajský soud přiznal, že podkladem pro právní hodnocení této věci jsou právě účetní záznamy, které mají odrážet realitu vyplývající z privatizačního projektu. Soud se tak v napadeném rozsudku snažil dovodit, že existuje dvojí nahlížení na vznik a existenci závazku, a to soukromoprávní a veřejnoprávní, což je však v rozporu s doktrínou, ze které vychází judikatura Nejvyššího správního soudu, vyjádřená v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, čj. 2 As 50/2005 – 53. Podle stěžovatele pouhá skutečnost vykázání či zachycení určitého skutku v účetnictví ještě nezakládá pravdivé či nevyvratitelné právní důsledky, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, čj. 5 Afs 16/2012 – 27.

[16] Stejně tak podle stěžovatele nelze existenci závazku dovozovat ze skutečnosti, že stěžovatel část svého závazku uhradil, jak se domnívá krajský soud.

[17] Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud nesprávně zjistil skutkový stav, pokud hovořil nejprve o zániku závazku na základě rozsudku Nejvyššího soudu a následně o tom, že předmětný závazek nemohl nikdy vzniknout. Z toho stěžovatel dovodil nekonzistentnost právního posouzení této věci soudem. Stěžovateli dále nebylo známo, že by jednotlivá soudní rozhodnutí „zpochybnila“ předmětný závazek stěžovatele vůči ČPP, jak uvedl krajský soud, neboť soudní rozhodnutí srozumitelně a jasně konstatovala neexistenci takového závazku od počátku. Jestliže tedy závazek neexistoval, nemohl být ani součástí privatizace. Pokud by v rámci privatizace bylo jednáno správně, stěžovatel by vykazoval vyšší vlastní kapitál, a to o tu část, o kterou se nemohlo v důsledku neexistujícího závazku jednat o cizí kapitál. V takovém případě by stěžovatel nebyl povinen platit daň z příjmů právnických osob. Tato situace byla následně napravena podáním daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Za absurdní považuje stěžovatel argumentaci krajského soudu, že v důsledku „zániku“ závazku došlo k přírůstku majetku na straně stěžovatele, neboť tento nemusel vynaložit finanční prostředky. Podle soudních rozhodnutí totiž stěžovatel tyto finanční prostředky nikdy vynaložit nemusel.

[18] Krajskému soudu stěžovatel dále vytkl, že své rozhodování založil na dokumentu, který nazývá privatizačním projektem, přičemž vycházel z dokumentů, o kterých hovoří finanční ředitelství na straně 5 napadeného rozhodnutí jako o Listinách z privatizačního projektu ČPP. Finanční ředitelství však disponovalo několika verzemi dokumentů, které označovalo jako kopie listin z privatizačního projektu distribučního odštěpného závodu a stěžovateli tak nebylo zřejmé, co krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nazývá „privatizačním projektem“. V tom spatřoval stěžovatel vadu řízení, neboť skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, neměla oporu ve spise a je s ním v rozporu. Krajský soud se však s touto námitkou nevypořádal. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2012, čj. 7 Afs 74/2012 - 31, který se zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Stejně tak napadený rozsudek postrádá odůvodnění, na základě jakých právních předpisů krajský soud existenci předmětného závazku dovodil. Pouhý odkaz na privatizační projekt dle názoru stěžovatele nenaplnuje požadavek přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Privatizační projekt navíc nepředstavuje právní titul pro vznik závazku.

pokračování

[19] Dále stěžovatel tvrdil, že nebyl naplněn pojem „příjem“ podle § 18 zákona o daních z příjmů a judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005 – 136). Domníval se také, že krajský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 - 180.

[20] Další kasační námitka se týkala nesrovnalosti v odůvodnění problematiky předběžné otázky. Správní orgán totiž jednotlivá rozhodnutí soudů nepovažoval za předběžnou otázku, kterou by byl vázán. Přílehlavé nebylo ani tvrzení krajského soudu, který existenci závazku opřel o skutečnost, že o platnosti závazku v době jeho vzniku nikdo nepochyboval.

[21] Stěžovatel namítal také procesní pochybení správce daně, které spatřoval v tom, že správce daně postupoval v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť odůvodnil jak dodatečný platební výměr, tak i výsledek postupu k odstranění pochybností ze dne 10. 6. 2011, přičemž tato odůvodnění ani nebyla shodná. Krajský soud tento postup sice obhajoval, ovšem v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu.

[22] Stěžovatel taktéž brojil proti výroku II. napadeného rozsudku, kterým byla žalovanému přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 1.587,50 Kč, a to za použití osobního automobilu (1.521,50 Kč) a stravné (66 Kč). Podle názoru stěžovatele uvedené výdaje nepřesahují náklady běžné úřední činnosti. Krajský soud tedy pochybil, neboť přezkoumatelným způsobem nezdůvodnil svůj výrok o nákladech řízení.

[23] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[24] Ve svém vyjádření k důvodům kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami a své rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Krajský soud se v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu mohl přiklonit k argumentaci žalovaného, pokud ji považoval za dostatečně propracovanou a správnou. Nelze přitom vytrhávat určité skutečnosti nebo problematiku, které jsou pouze součástí daného žalobního bodu a namítat, že se jimi krajský soud speciálně nezabýval, jak činí stěžovatel ve své kasační stížnosti. Žalovaný proto neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[25] Žalovaný dále nesouhlasil s tím, že by zjištěný skutkový stav neměl oporu ve správním spisu. Není totiž rozhodné, jaký dokument považovalo finanční ředitelství za privatizační projekt, neboť mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím nebylo o nabytí předmětného závazku v rámci privatizace sporu.

[26] V souladu se závěrem krajského soudu se žalovaný domníval, že nelze dospět k závěru o automatické daňové neúčinnosti všech absolutně neplatných právních úkonů, z čehož vycházel stěžovatel. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího soukromoprávního úkonu určité povahy, což však není v případě nyní souzené věci.

[27] Za nedůvodnou považuje žalovaný též stěžovatelovu námitku týkající se přiznání náhrady nákladů řízení, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že tato náhrada nákladů byla přiznána v souladu s § 57 a násl. s. ř. s., přičemž se jednalo o náklady důvodně vynaložené, jež nespádají pod běžnou administrativní činnost.

[28] Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[30] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a dále se věnoval zejména otázce, zda výnos vzniklý odúčtováním předmětného závazku lze podrobit dani z příjmů právnických osob. Předmětem přezkumu byly také procesní postup správce daně a správnost výroku o náhradě nákladů řízení před krajským soudem.

V.A Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[33] Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, která měla spočívat v tom, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami a nepodložil tak svoje rozhodnutí dostatečnými důvody, nýbrž pouze převzal argumentaci žalovaného.

[34] V této souvislosti je třeba uvést, že rozhodnutí krajského soudu je považováno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy, „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.

pokračování

Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[35] Ve své kasační stížnosti stěžovatel vyjmenoval jednotlivé námitky, nebo přesněji určité konkrétní otázky v rámci jednotlivých námitek, kterými se dle jeho názoru krajský soud nijak nezabýval. Při přezkumu napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, přičemž z odůvodnění tohoto rozsudku je jednoznačně seznatelné, z jakého důvodu nepovažoval v kasační stížnosti zmíněné dílčí námitky za důvodné. Pochybení krajského soudu neshledal zdejší soud ani v tom, že se krajský soud ztotožnil se závěry finančního ředitelství, které považoval za správné a dostatečně propracované.

[36] V souvislosti s konkrétními stěžovatelem připomínanými žalobními námitkami, se kterými se krajský soud podle stěžovatele opomněl zabývat, uvádí zdejší soud následující. Krajský soud nepovažoval za důvodnou námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť o hlavních skutkových okolnostech, které byly v nyní posuzované věci rozhodné, nebylo mezi účastníky řízení sporu. K problematice pojmu „příjem“ se krajský soud vyjádřil na str. 10 napadeného rozsudku, kde uvedl, že u stěžovatele došlo v důsledku odepsání předmětného závazku do výnosů k přírůstku jeho majetku, a dále také na str. 11, kde dospěl k závěru, že se nejednalo pouze o fiktivní příjem, nýbrž o příjem skutečný. V odůvodnění napadeného rozsudku se také soud vyjádřil k problematice účetnictví jako právního podkladu pro existenci závazku, pokud vysvětlil, že účetnictví v tomto případě odráželo majetkovou realitu stěžovatele (viz str. 10 a 11 napadeného rozsudku). Krajský soud taktéž dostatečně reflektoval v žalobě namítanou problematiku zákona o podmínkách převodu majetku, konkrétně okazoval na § 15 odst. 1 tohoto zákona, jež v této věci považoval za relevantní (str. 12).

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud sice stručně, avšak dostatečně zabýval obsáhlými námitkami stěžovatele, přičemž z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého důvodu nepovažoval žalobní námitky za důvodné. Neshledal proto tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

V.B Otázka existence závazku a zdanění výnosu vzniklého jeho odúčtováním

[38] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda výnos vzniklý odúčtováním předmětného závazku ve výši 50.885.265 Kč je součástí základu daně z příjmů právnických osob, resp. představuje zdanitelný výnos. Do této sporné otázky také směřuje převážná většina kasační argumentace.

[39] Zdejší soud považuje za nespornou skutečnost, že smlouva o dodávkách zemního plynu uzavřená v roce 1993 mezi odštěpným závodem ČPP a ČPP je absolutně neplatným právním úkonem, což vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího soudu čj. 32 Cdo 2801/2007 – 323. O této skutečnosti není mezi stranami řízení sporu. Pro absolutní neplatnost je charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege) a působí od počátku (ex tunc), úkon je tedy neplatný od okamžiku svého vzniku. Jestliže tak byla předmětná smlouva o dodávkách zemního plynu absolutně neplatná, nemohl na jejím základě ani vzniknout předmětný závazek a ten je proto

třeba považovat z hlediska soukromého práva za neexistující. Mezi žalovaným a stěžovatelem je však sporná otázka, jaký byl v posuzovaném případě vliv absolutní neplatnosti závazku na daňovou povinnost stěžovatele.

[40] Vlivem absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů na daňové účinky těchto úkonů se zdejší soud již zabýval ve své dřívější judikatuře. Z rozhodovací praxe vyplývá, že pokud dospěl správní orgán k závěru, „že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě *a priori*, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy“ (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní **klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky** (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), **může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky**, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevovalo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví...“ (viz rozsudek ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 206, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS, zvýraznění doplněno).

[41] V souvislosti s absolutní neplatností právního úkonu dále zdejší soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, publ. pod č. 2415/2011 Sb. NSS, uvedl, že „z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí.“

[42] Z uvedené judikatury plyne, že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.

[43] V nyní posuzovaném případě se proto Nejvyšší správní soud zaměřil na povahu předmětného absolutně neplatného právního úkonu (smlouvy o dodávkách zemního plynu), na základě kterého měl vzniknout a byl evidován závazek ve výši 50.885.265 Kč. Ze správního spisu soud ověřil, že předmětný závazek spočíval v dodávkách zemního plynu ze strany ČPP do plynovodní sítě distribučního odštěpného závodu v Hradci Králové. Plyn byl následně dodáván konečným spotřebitelům. ČPP účtoval svému distribučnímu odštěpnému závodu cenu za dodávku zemního plynu uskutečněnou v prosinci 1993 v celkové výši 230.885.265 Kč. Podle

pokračování

správního spisu dále stěžovatel inkasoval plnění od konečných zákazníků, z celkového závazku bylo uhrazeno ČPP pouze 180.000.000 Kč, přičemž zbylou část ve výši 50.885.265 Kč stěžovatel neuhradil a dále tento závazek evidoval ve svém účetnictví.

[44] Na základě výše uvedených skutečností zdejší soud konstatuje, že ačkoliv se jednalo o absolutně neplatný právní úkon (tj. neplatný od samého počátku), stěžovatel a jeho právní předchůdce o jeho existenci v době vzniku stěžovatele (tj. 1. 1. 1994) nepochybovali, dokonce na základě uvedeného právního úkonu distribuční odštěpný závod získal plnění (dodávky plynu) a velká část závazku byla uhrazena. I když byla smlouva o dodávkách zemního plynu z hlediska soukromoprávního absolutně neplatná, v ekonomické realitě zúčastněných stran se projevila. Za těžko představitelné lze v tomto případě považovat vzájemné navrácení si plnění z dané smlouvy, vzhledem k tomu, že plnění poskytnuté odštěpnému závodu – dodávky plynu – bylo konzumováno – dodáno konečným spotřebitelům.

[45] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s kasační námitkou, že krajský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 81/2010 - 180, podle kterého je na správních orgánech, aby posoudily důsledky absolutní neplatnosti smlouvy na výši daňové povinnosti. Zdejší soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že finanční ředitelství postupovalo v souladu s pravidly uvedenými v citovaném rozsudku, neboť v napadeném rozhodnutí finanční ředitelství dostatečně vysvětlilo, z jakého důvodu podle něj absolutní neplatnost právního úkonu v daném případě nemůže mít důsledky do daňové povinnosti stěžovatele. Uvedl přitom, že na základě předmětného absolutně neplatného úkonu (smlouvy o dodávkách plynu) bylo plněno, část závazku byla uhrazena a se zbylou částí stěžovatel od svého vzniku kalkuloval ve svém účetnictví, přičemž tento závazek ovlivňoval výsledek jeho hospodaření.

[46] Na základě výše uvedeného je proto třeba odmítnout stěžovatelovo tvrzení, že předmětný závazek ve výši 50.885.265 Kč nemohl nikdy existovat, a proto jeho existenci je možno dovozovat pouze z účetnictví stěžovatele, respektive privatizačních dokumentů. S jednotlivými kasačními námitkami směřujícími proti existenci předmětného závazku se Nejvyšší správní soud vypořádal následujícím způsobem.

[47] Přechod majetku, včetně předmětného závazku, z distribučního odštěpného závodu ČPP na stěžovatele se uskutečnil v souladu s § 15 odst. 1 zákona o podmínkách převodu majetku, podle kterého „[s] *vlastnickým právem k privatizovanému majetku přecházejí na jeho nabyvatele i jiná práva a závazky související s privatizovaným majetkem*“. Nejvyšší správní soud dává za pravdu stěžovateli, že z rozhodovací praxe vyplývá, že podle zmiňovaného ustanovení přechází na nabyvatele pouze taková práva a povinnosti, které v době jejich přechodu skutečně existují. V této souvislosti je ovšem třeba opět odlišit důsledky absolutní neplatnosti právního úkonu v soukromoprávní oblasti a v oblasti vybírání daní. Daňověprávní oblast totiž bere v úvahu faktický stav, resp. ekonomickou realitu daňového poplatníka, kdy na základě absolutně neplatného právního úkonu bylo materiálně plněno. Vzhledem k tomu, že ještě před vznikem stěžovatele bylo na základě předmětné smlouvy o dodávkách zemního plynu plněno a závazek byl považován za fakticky existující, automaticky v rámci privatizace přešel ke dni 1. 1. 1994 na stěžovatele, který jej tak zahrnul do své zahajovací rozvahy a do svého účetnictví. Zdejší soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v nyní projednávané věci bylo rozhodné, že předmětný závazek souvisel s privatizovaným majetkem, přičemž nebyl podstatný právní důvod vzniku závazku, ale faktický stav, tj. vazba závazku na privatizovaný majetek.

[48] V této souvislosti je také třeba odmítnout tvrzení stěžovatele, že by správní orgány a krajský soud vycházely při konstatování existence předmětného závazku výlučně z účetnictví stěžovatele. Zdejší soud samozřejmě akceptuje názor uvedený i ve své dřívější judikatuře (rozsudek čj. 5 Afs 16/2012 - 27), že účetní záznamy samy o sobě nemohou být titulem pro vznik závazku. Vedle toho je však také nutné zohlednit § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví daňového subjektu. V nyní posuzované věci však nebyla existence závazku vyvozována pouze na základě účetní evidence, ale především z ekonomické reality daňového subjektu, kterou účetnictví pouze reflektovalo. V době vzniku stěžovatele nebylo pochyb o tom, že předmětný závazek, spojený s již poskytnutým plněním a částečně uhrazený, existuje, a proto byl také zahrnut do zahajovací rozvahy stěžovatele a až do roku 2008 o něm bylo účtováno. Výše tohoto závazku se reálně promítla do hodnoty privatizovaného majetku a i následně ovlivňovala hospodaření stěžovatele.

[49] Existenci předmětného závazku také stěžovatel zpochybňoval tím, že ji krajský soud dovozoval z privatizačního projektu, avšak vzhledem k tomu, že finanční ředitelství disponovalo několika verzemi dokumentů, které označovalo jako kopie listin z privatizačního projektu distribučního odštěpného závodu, nebylo zřejmé, jaká z těchto listin byla oficiálním privatizačním projektem. V této věci Nejvyšší správní soud uvádí, že privatizační projekt byl v dané věci podstatný pro konstatování skutečnosti, že na stěžovatele přešly ke dni jeho vzniku aktiva a pasiva odštěpného distribučního závodu, a to včetně předmětného závazku, který stěžovatel evidoval ve své zahajovací rozvaze. Tuto skutečnost, tedy zahrnutí předmětného závazku do zahajovací rozvahy stěžovatele přitom stěžovatel nijak nezpochybňuje, proto již z tohoto hlediska není podstatné, jaký přesně dokument byl oficiální verzí privatizačního projektu. Nebylo totiž sporu o tom, že na stěžovatele přešel předmětný závazek v rámci privatizace a jaká byla výše tohoto závazku. Je proto zcela jednoznačné, jaký skutkový stav vzal správní orgán v úvahu, přičemž tento skutkový stav má oporu ve správním spise. Ze stejného důvodu nejsou v této věci relevantní ani odkazy stěžovatele na § 6 a § 10a zákona o podmínkách převodu majetku.

[50] V souvislosti s další kasační námitkou, jež se týkala nesprávného posouzení předběžné otázky podle § 99 daňového řádu – absolutní neplatnosti předmětného závazku - krajským soudem, zdejší soud uvádí, že správní orgány i krajský soud správně vycházely z rozhodnutí soudů v obchodněprávní věci (zejména z rozsudku Nejvyššího soudu čj. 32 Cdo 2801/2007 – 323), které deklarovaly absolutní neplatnost předmětného závazku. Soudy se v civilním řízení ovšem nezabývaly otázkou, zda a jaké účinky vyvolá absolutní neplatnost daného právního úkonu v daňové oblasti. Tuto otázku si proto musely posoudit správní orgány samy, což také učinily. Dospěly přitom ke správnému závěru, popsánému již výše, že závazek sice ve smyslu soukromého práva nemohl vzniknout, avšak fakticky existoval a měl dopady do majetkové sféry stěžovatele.

[51] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že předmětný závazek je třeba pro účely výběru daní považovat za fakticky existující, proto se také musí odrazit v daňové povinnosti stěžovatele. Zdejší soud se tak ztotožňuje se závěry finančního ředitelství a krajského soudu, že výnos vzniklý odúčtování předmětného závazku představuje příjem ve smyslu § 23 odst. 1 a § 18 zákona o daních z příjmů, což odůvodňuje následovně.

[52] Zákon o daních z příjmů sice definici pojmu „příjem“ neobsahuje, nicméně z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992)

pokračování

vyplývá, že „předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. [...] Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).“ Z dikce citovaného zákona je dále zřejmé, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1).

[53] V rozsudku ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005 – 136, publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS, zdejší soud uvedl, že „za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

[54] Uvedená koncepce „příjmu“ byla rozvedena v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[z] ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů se podává, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý „příjem“ zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zaúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený, jednalo.“

[55] Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pojem „příjem“ ve smyslu § 18 zákona o daních z příjmů nebyl naplněn. Vzhledem k tomu, že stěžovatel předmětný závazek v době svého vzniku, kdy nebylo o jeho existenci pochyb, převzal do svého účetnictví a zahajovací rozvahy a až do roku 2008 o něm účtoval a vykazoval jej na straně pasiv, je nepochybné, že při odúčtování tohoto závazku stěžovateli vzniklo určité „obohacení“ v tom smyslu, že mu odpadla povinnost předmětný závazek hradit. Zdejší soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že odúčtováním závazku ve výši 50.885.265 Kč došlo k navýšení (přírůstku) stěžovatelova majetku, resp. k výnosu ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je tak třeba přisvědčit i názoru krajského soudu, podle něhož pozbytí povinnosti závazek hradit se nutně muselo projevit v navýšení výnosů stěžovatele a tudíž také ve zvýšení daňové povinnosti.

[56] V daném případě se nejednalo pouze o příjem zdánlivý, neboť fakticky bylo s předmětným závazkem kalkulováno jako s hodnotou, o kterou byl majetek stěžovatele již od jeho vzniku nižší, proto po jeho odúčtování se nevyhnutelně musel jeho majetek zvýšit.

[57] Na základě všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud uzavírá, že odúčtování předmětného závazku představovalo reálný příjem stěžovatele, který se projevil přírůstkem jeho majetku, a z toho důvodu podléhá dani z příjmů právnických osob ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

[58] Na závěr Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel dodatečně napravoval svou daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2008, přičemž požadoval navýšení ztráty za toto zdaňovací období o výši předmětného závazku. Tomuto správce daně nevyhověl a doměřil stěžovateli daňovou ztrátu ve výši 0 Kč. Takovému výsledku ostatně odpovídá i postup, který měl stěžovatel správně využít. Pokud se totiž domníval, že předmětný závazek neexistoval již od jeho vzniku v roce 1994, bylo by v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti při vybírání daní (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) na místě, aby napravit svoji daňovou povinnost podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž začal o závazku účtovat. Tento postup však žalobce nevyužil. Nad rámec je však třeba uvést, že daňová povinnost za zdaňovací období roku, v němž začal stěžovatel o předmětném závazku účtovat, by s největší pravděpodobností již byla prekludována, správce daně by proto byl nucen řízení o případném dodatečném přiznání k dani z příjmů zastavit a údaje v něm uvedené by tak již nemohly mít dopad do daňové povinnosti roku 1994, resp. do zdaňovacího období, za které podal stěžovatel daňové přiznání poprvé. Daňová pozice stěžovatele by tak i při správně zvoleném postupu zůstala stejná.

V.C Otázka procesního pochybení správce daně

[59] Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda správce daně porušil § 147 odst. 4 daňového řádu, pokud odůvodnil jak napadený platební výměr, tak i úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 10. 6. 2011.

[60] Z § 147 daňového řádu vyplývá, že rozhodnutí o stanovení daně se odůvodňují v případech, kdy se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, případně dojde-li ke stanovení daně z moci úřední. Podle odst. 4 tohoto ustanovení platí, že „[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“

[61] V případě, kdy je daň stanovena na základě postupu k odstranění pochybností, jako v nyní projednávané věci, tak bude dostatečné, pokud v rozhodnutí o stanovení daně správce daně odkáže na protokol či úřední záznam o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Samotné odůvodnění je třeba posuzovat také z materiální stránky, to znamená, že musí vyhovovat požadavkům kladeným na odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu (viz Lichnovský, O., Ondryšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 272).

[62] Podle § 102 odst. 3 daňového řádu správce daně v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně „uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí“.

[63] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně po podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, ve kterém stěžovatel vykázal vyšší daňovou ztrátu o výši předmětného závazku, zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Dne 10. 6. 2011 pak vydal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 1 téhož zákona, který obsahoval odůvodnění. Dne 24. 6. 2011 pak správce daně vyhotovil oznámení podle § 90 odst. 2 daňového řádu, kterým stěžovateli zaslal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností

pokračování

k seznámení. Dne 11. 7. 2011 byl správci daně doručen návrh stěžovatele na pokračování v dokazování s poměrně rozsáhlým odůvodněním. Napadený dodatečný platební výměr pak správce daně taktéž odůvodnil, přičemž do tohoto odůvodnění zahrnul vysvětlení, proč nepovažoval za důvodný návrh stěžovatele na pokračování v dokazování.

[64] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem finančního ředitelství i krajského soudu, že ze strany správce daně nedošlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu a jeho postup nebyl zmatečný. Vzhledem k tomu, že v návaznosti na úřední záznam ze dne 10. 6. 2011 stěžovatel podal návrh na pokračování v dokazování, který obsáhlým způsobem odůvodnil, musel na tvrzení stěžovatele správce daně dále reagovat a nemohl proto pouze odkázat na odůvodnění úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností. Takové odůvodnění by totiž nesplňovalo požadavky podle § 102 odst. 3 daňového řádu.

V.D Správnost výroku II. napadeného rozsudku

[65] Stěžovatel napadl také výrok II. přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, kterým mu byla uložena povinnost uhradit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 1.587,50 Kč, neboť tyto výdaje podle jeho názoru nepřesáhly náklady běžné úřední činnosti. Konkrétně se jednalo o náhradu cestovného osobním automobilem k jednání před krajským soudem v Hradci Králové z Brna a zpět a stravné.

[66] Podle rozhodovací praxe správních soudů obvykle nenáleží náhrada nákladů řízení úspěšným správním orgánům v těch případech, kdy jim prokazatelně nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Správním orgánům dále nebývají přiznávány náklady právního zastoupení, pokud tyto správní orgány disponují odborným aparátem k řešení dané věci. K tomuto Ústavní soud ve své judikatuře uvádí, že „[v] souladu s nálezem Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 2929/07 je nutno zdůraznit, že tam, kde k hájení svých zájmů je stát vybaven příslušnými organizačními složkami finančně i personálně zajištěnými ze státního rozpočtu, není důvod, aby výkon svých práv a povinností v této oblasti přenášel na soukromý subjekt, jímž byl advokát, a pokud tak přesto učiní, pak není důvod pro uznání takto mu vzniklých nákladů jako účelně vynaložených“ (viz nález ÚS ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1087/09, N 243/55 SbNU 349).

[67] V projednávané věci se ovšem nejedná o situaci, kdy by byl žalovaný zastoupen advokátem, avšak o situaci, kdy vznikly náklady samotnému žalovanému, a to v souvislosti s cestou na soudní jednání u krajského soudu v Hradci Králové. Je tedy třeba se zabývat otázkou, zda byly uvedené náklady účelně vynaložené, a dále, jestli nepřesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

[68] Stěžovatel argumentoval tím, že žalovaný mohl účastí na jednání u krajského soudu pověřit jakéhokoli zaměstnance v pracovněprávním vztahu ke Generálnímu finančnímu ředitelství, neboť pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví a pracovněprávních vztahů, mají Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Toto tvrzení považuje zdejší soud za zcela nepřipadné, neboť v postavení žalovaného bylo od 1. 1. 2013 (viz zákon č. 456/2011 Sb.) Odvolací finanční ředitelství, a proto se mohl jednání před soudem účastnit pouze jeho odborný aparát, do jehož agendy příslušné záležitosti spadají. Nebylo tedy bez dalšího možné, aby se jednání u soudu účastnil, dle výkladu stěžovatele, jakýkoliv

zaměstnanec finanční správy. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že uplatněné náklady žalovaného byly důvodně vynaložené.

[69] Zdejší soud se ztotožnil s námitkou stěžovatele, že cesta a účast na jednání u soudu spadají do rámce běžné úřední činnosti žalovaného. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že se jednalo o důvodně vynaložené náklady žalovaného jako účastníka řízení, na jejichž náhradu má žalovaný podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo, neboť měl v řízení před krajským soudem plný úspěch.

VI. Závěr a náklady řízení

[70] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[71] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. srpna 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu