



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2011, č. j. 8986/11-1200-701174, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2013, č. j. 29 Af 126/2011 – 61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2013, č. j. 29 Af 126/2011 – 61, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2011, č. j. 8986/11-1200-701174, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá přezkoumání a zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 20. 7. 2011, č. j. 8986/11-1200-701174 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 12. 2010, č. j. 78667/10/341910706958. Tímto rozhodnutím správce daně rozhodl dle § 41 odst. 4 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků, v tehdy účinném znění (dále jen „ZSDP“), o dodatečně podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 28. 7. 2010, č. j. 55656/10/341910706958, tak, že řízení zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP z důvodu nepřipustného podání.

Krajský soud vyšel z toho, že náklady, které byly stěžovatelem uplatněny jako daňově uznatelné v podaném dodatečném daňovém přiznání, nebyly náklady nové, o kterých ještě nebylo rozhodováno. Jednalo se pouze o změnu rozdělení nákladů, o nichž již bylo jednou odvolacím orgánem pravomocně rozhodnuto, a to v odvolacím řízení proti konkludentně vyměřené dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170 (dále též jen „první rozhodnutí“). Daňové orgány tedy rozhodly správně, když řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavily, neboť stěžovatel uplatnil stejné náklady, o nichž již bylo rozhodnuto odvolacím orgánem, pouze si rozmyslel, jakým způsobem je uplatnit, přičemž taková daňová optimalizace není dle krajského soudu účelem institutu dodatečného daňového přiznání.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že skutečnosti řešené v prvním rozhodnutí jsou tytéž, na kterých stojí dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008. Z prvního rozhodnutí je vidět, že odvolací orgán zkoumal kursové zisky a ztráty, nebo nájem hracích přístrojů, přičemž důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání byl kromě nájmu věcí movitých, který by se eventuálně mohl shodovat s pronájmem hracích přístrojů, též nájem a pronájem nebytových prostor a parkovacích ploch (dále též jen „nájem a podnájem nebytových prostor“), které první rozhodnutí vůbec neřeší. Odvolací orgán v prvním rozhodnutí zkoumal nad rámec rozsahu požadovaného stěžovatelem toliko kursové ztráty. Z tohoto rozhodnutí tedy plyne, že se odvolací orgán nezabýval veškerými položkami uvedenými v stěžovatelem předložené konstrukci daňově uznatelných a neuznatelných nákladů.

Stěžovatel je dále toho názoru, že ust. § 41 odst. 1 písm. b) ZSDP nijak nebrání daňovému subjektu podat dodatečné daňové přiznání na základě týchž skutečností, které byly zkoumány v odvolání, nýbrž brání podání dodatečného daňového přiznání na zvýšení nákladů, o nichž bylo rozhodnuto v odvolání. Dle stěžovatele se tak musí jednat o totéž zvýšení nákladů, aby cestou dodatečného daňového přiznání nedocházelo k jeho opětovnému přezkoumání. Jedná-li se však věcně o tytéž náklady z hlediska druhu, avšak důvodem pro dodatečné daňové přiznání jsou jiné důvody pro jejich uplatnění, nejedná se o totéž zvýšení nákladů, jaké bylo řešeno v rozhodnutí o odvolání, a citované rozhodnutí zde nedopadá. Stěžovatel se dále porovnáním ust. § 41 odst. 1 písm. b) a písm. d) ZSDP snaží upozornit na to, že § 41 odst. 1 písm. b) ZSDP je nutno interpretovat tak, že se vztahuje jen na zvýšení nákladů, o kterých již bylo rozhodnuto v odvolání na základě týchž důkazů, a dodatečné přiznání k dani podané na základě důkazů jiných možné je. Stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání uplatnil jiné důkazy, než byly uplatněny v prvním rozhodnutí, a proto nebylo na místě řízení o něm zastavit.

Stěžovatel tak v kasační stížnosti namítá, že v dodatečném daňovém přiznání nebylo uplatněno snížení základu daně v důsledku zvýšení výdajů, o kterých již bylo

pokračování

pravomocně rozhodnuto v odvolání. Na základě uvedeného navrhuje rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. V daném případě je tak kasační stížnost přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti sice výslovně neuvedl, z jakého důvodu kasační stížnost podává, z jejího obsahu je však zřejmé, že uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, konkrétně v nesprávném posouzení výkladu § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP a s tím souvisejícího zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání.

Ze spisu je pro tuto věc podstatné, jak již ostatně konstatoval krajský soud, že stěžovatel podal dne 28. 7. 2010 dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 s ohledem na výsledky odvolacího řízení proti řádnému daňovému přiznání, na základě kterého byla stěžovateli uvedená daň konkludentně vyměřena. V rozhodnutí o odvolání proti vlastnímu daňovému přiznání, tedy v prvním rozhodnutí, správce daně vybral některé náklady (mj. nájem hracích zařízení) a prohlásil, že tyto přímo souvisí s osvobozenými výnosy, a naopak další, které přímo souvisí s výnosy podléhajícími dani z příjmů právnických osob. Stěžovatel na základě těchto závěrů dovodil, že u něj existují i další náklady přímo související s osvobozenými výnosy. Stěžovatel proto přezkoumal jednotlivé druhy nákladů a zjistil, že v účetnictví eviduje náklady související s nájmy a podnájmy nebytových prostor, u kterých lze v intencích prvního rozhodnutí, podle znění uzavřených smluv a faktur, určit jak přímou souvislost s osvobozenými výnosy, tak s výnosy podléhajícími dani z příjmů právnických osob. Stěžovatel proto podal dodatečné daňové přiznání, v němž změnil svou předchozí filosofii rozdělení nákladů a předložil s ním několik smluv o nájmu a podnájmu a řadu dalších účetních dokladů. U správce daně vyvstaly po podání dodatečného přiznání k dani pochybnosti, proto provedl dne 1. 9. 2010 v sídle stěžovatele místní šetření, kde prověřoval doklady související s jeho podáním. Při tomto místním šetření bylo správcem daně posouzeno, že stěžovatel změnil pouze způsob rozdělení jedné části svých nákladů (nájmy a podnájmy), o nichž již bylo rozhodnuto prvním rozhodnutím, na daňově uznatelné a daňově neuznatelné, když v řádném daňovém přiznání byl uplatňován u nákladové skupiny nájmy a podnájmy způsob rozdělení na daňově uznatelné a neuznatelné náklady stejným poměrem, v jakém byly zdaňovány výnosy k výnosům od daně osvobozeným. V dodatečném daňovém přiznání byla tato

stejná nákladová skupina stěžovatelem vyjmuta z poměrového rozdělení nákladů a bylo u ní uplatněno rozdělení podle skutečného vztahu k výnosům zdaňovaným a od daně osvobozeným. V důsledku tohoto zjištění bylo řízení o dodatečném vyměření daně zastaveno.

Předně nutno uvést, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Proto je na místě poznamenat, že námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti jsou prakticky shodné s námitkami uplatněnými v žalobě, se kterými se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku řádně vypořádal. Nejvyšší správní soud však po přezkoumání rozhodnutí krajského soudu dospěl k závěru, že názory krajského soudu nesdílí.

Dále, jak upozornil rovněž krajský soud, první rozhodnutí bylo rozsudkem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 29 Af 108/2010 - 75, zrušeno a tento rozsudek byl potvrzen Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21. Nejvyšší správní soud je soudem kasačním, což v první řadě znamená, že přezkoumává zákonnost rozhodnutí krajského soudu podle stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Procesní postup soudu v případě existence skutkových či právních novot je zcela jednoznačným způsobem upraven v ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a proto následné zrušení prvního rozhodnutí nemá na tuto věc žádný vliv.

Účelem podání dodatečného přiznání k dani je opravit pochybení uvedené v řádném daňovém přiznání. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší, než jeho poslední známá daňová povinnost, má povinnost dodatečně přiznání podat; zjistí-li ale, že má být jeho daňová povinnost nižší, je podání dodatečného daňového přiznání zcela v jeho dispozici.

Pro rozhodnutí v této věci je zásadní posouzení otázky, zda bylo na místě řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele zastavit podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP. Jak správně dovodil též krajský soud, pro její zodpovězení je podstatná interpretace ustanovení § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, která je však mezi účastníky sporná. Dle uvedeného ustanovení lze *„[d]odatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, (...) platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku.“*

pokračování

Krajský soud, stejně jako daňové orgány, vyšel z toho, že o nákladech stěžovatele za zdaňovací období roku 2008 bylo již komplexně rozhodnuto v prvním rozhodnutí, které se týkalo řádného daňového přiznání - jednak tedy v rámci konkludentního vyměření daně ve výši přiznané v řádném daňovém přiznání, kdy důvody nebyly stěžovateli sdělovány a také následně v řízení odvolacím. Krajský soud dovodil, že přestože v prvním rozhodnutí nebyly výslovně zmíněny náklady na nájem a podnájem nebytových prostor, od kterých se pak odvíjelo podání dodatečného daňového přiznání, neznamená to, že o nich nebylo rozhodnuto. Tyto náklady byly posouzeny komplexně jako součást účetnictví v rámci tzv. nepřímých nákladů a byly akceptovány tak, jak je uplatnil stěžovatel v řádném daňovém přiznání. S ohledem na uvedené krajský soud uzavřel, že v dodatečném daňovém přiznání stěžovatel na základě názoru daňových orgánů pouze změnil způsob uplatnění již známých a posouzených nákladů tak, že je přeskupil; neuplatnil tedy náklady nové, o nichž ještě nebylo rozhodnuto.

Krajský soud tak šel cestou extenzivního výkladu uvedeného ustanovení, když pojem „*snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých bylo pravomocné rozhodnuto,*“ vztáhl na veškeré náklady, jak plynou z podaného řádného daňového přiznání, přesto, že se o nich v prvním rozhodnutí o odvolání výslovně nerozhodovalo, a byly potvrzeny toliko implicitně.

V prvním rozhodnutí se odvolací orgán zabýval stěžovatelem v odvolání uplatněnými důvody, jimiž bylo neaplikování § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění (dále jen „ZDP“), na příjmy plynoucí z úroků z termínovaného vkladu, kde byla uložena povinná jistota podle § 4b zákona č. 202/1990 Sb., a kursové zisky vzniklé z titulu provozu hry povolené v cizí měně; a dále náklady na nájem hracích přístrojů, správní poplatky, místní poplatky, vyplacené výhry, odvody na veřejné prospěšné účely, tedy náklady souvisejícími s provozováním loterií a jiných podobných her; nad rámec odvolání byly posuzovány pouze kursové ztráty. V tomto rozhodnutí je také uvedeno, že se „*odvolací orgán (...) zabýval veškerými položkami uvedenými v daňovém subjektu předložené konstrukci daňově uznatelných nákladů a daňově neuznatelných nákladů.*“

Při posouzení sporné právní otázky vyšel Nejvyšší správní soud z několika základních principů, vlastních daňovému řízení, respektive celému právnímu řádu.

Za prvé, základním rysem vybírání daní a poplatků je skutečnost, že daň je vybírána korektně, s ohledem na skutečný příjem daňového subjektu za uplynulé zdaňovací období, nikoliv v maximální možné výši. V platném daňovém právu nalézá tento princip svůj odraz v ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, který spatřuje cíl daňového řízení ve vybrání daně tak, aby *nebyly zkráceny* daňové příjmy, nikoliv tak, aby bylo dosaženo nejvyššího možného daňového příjmu.

Za druhé, celý právní řád, včetně práva daňového, je ovládán ústavním principem obecné svobody jednání jednotlivce; každý může činit vše, co není zákonem zakázáno (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod).

Za třetí, pokud jde o rozhodnutí o odvolání, z ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP plyne, že *„(o)dvolační orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Pouze, „vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout.“* Nejvyšší správní soud již dříve uvedl k odůvodnění rozhodnutí odvolacích orgánů v daňových věcech, že *„rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí.“* (podtrženo NSS). *Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Z odůvodnění musí být též patrné, že se odvolací orgán zabýval zákonností prvoinstančního rozhodnutí i z toho hlediska, zda při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí (§ 50 odst. 3 věta druhá d. ř.); pokud shledal, že ano, musí být z rozhodnutí zřejmé, které skutečnosti to byly a jak se projevily ve výroku rozhodnutí“* (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

Ze spisu plyne, a mezi stranami není sporu o tom, že se odvolací orgán v prvním rozhodnutí explicitně nezabýval náklady, které stěžovatel uplatnil v dodatečném daňovém přiznání (nájem a podnájem). Tuto skutečnost potvrzuje též to, že až po podání dodatečného daňového přiznání bylo provedeno, s ohledem na pochybnosti správce daně, místní šetření, při kterém byly prověřovány smlouvy a faktury týkající se nájmu a podnájmu nebytových prostor. Krajský soud se k této námitce vyjádřil tím způsobem, že odvolací orgán neměl povinnost podrobně popisovat každou výnosovou či nákladovou položku. Tomuto závěru nelze ničeho vytknout zejména vzhledem ke shora uvedenému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Náklady, které byly uplatněny v dodatečném daňovém přiznání, nebyly stěžovatelem v odvolání proti konkludentnímu vyměření daně nijak rozporovány a odvolací orgán v prvním rozhodnutí uvedl, že v rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné další nové skutečnosti, k nimž by měl správce daně přihlédnout. Skutečně tak nebylo jeho povinností se těmito náklady zabývat. Nicméně, pouhé konstatování odvolacího orgánu, že se zabýval veškerými položkami uvedenými v konstrukci nákladů předložené daňovým subjektem, nelze akceptovat jako dostatečné, protože z něj nelze zjistit, o jaké položky se skutečně jednalo a jak se projevily ve výroku rozhodnutí.

Pokud tedy jde o samotnou interpretaci § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, zastává zdejší soud názor, že s ohledem na omezený rozsah přezkumu odvolacího orgánu je nutno pojem *„snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých bylo pravomocně rozhodnuto“* vykládat restriktivněji, toliko na ty náklady (výnosy), které byly předmětem přezkumu odvolacího orgánu, a ke kterým se tento orgán konkrétně vyjádřil. V prvním rozhodnutí byly všechny náklady, o nichž nebylo pojednáno výslovně, shrnuty a akceptovány komplexně v rámci tzv. nepřímých nákladů bez bližší specifikace či bližšího zdůvodnění. Nelze tak tvrdit, že

pokračování

daňové orgány tyto náklady přezkoumaly, když s ohledem na rozsah podaného odvolání pouze potvrdily údaje uplatněné stěžovatelem v řádném daňovém přiznání a o těchto nákladech jednotlivě nerozhodovaly; nebyly tudíž předmětem odvolacího přezkumu. Závěr odvolacího orgánu v napadeném rozhodnutí, jenž byl převzat krajským soudem, tedy že o nákladech uplatněných v dodatečném daňovém přiznání již bylo rozhodnuto v odvolacím řízení, je proto nutno odmítnout.

Zdejší soud kromě výše uvedeného upozorňuje, že ani argument krajského soudu, resp. daňových orgánů, že se nejednalo o náklady nové, není v tomto případě na místě. Ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP umožňovalo podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší pouze v případě, nebyly-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b stejného zákona. Podle § 54 odst. 1 písm. a) ZSDP platí, že řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Uplatnil-li by tedy stěžovatel v této situaci, kdy o odvolání proti řádnému daňovému přiznání bylo pravomocně rozhodnuto, skutečnosti (náklady) nové, nebylo by podání dodatečného daňového přiznání přípustné a přednost by mělo řízení o obnově řízení.

Stěžovatel konečně namítal, že jedná-li se v řádném a dodatečném daňovém přiznání věcně o tytéž náklady z hlediska druhu, nicméně pohnutkou pro podání dodatečného daňového přiznání jsou jiné důvody pro jejich uplatnění (změna v jejich rozdělení), nejedná se o totéž zvýšení nákladů, jaké bylo řešeno v rozhodnutí o odvolání proti řádnému přiznání daně. Krajský soud se k této otázce vyjádřil tak, že pouhá změna způsobu uplatnění stejných nákladů není účelem dodatečného daňového přiznání, a taková optimalizace nákladů není přípustná. Nejvyšší správní soud k této otázce uvádí následující: Způsob uplatnění daňových nákladů je v dispozici daňového subjektu. K podobné otázce se již vyjádřil též rozšířený senát zdejšího soudu, který řešil, zda je možné v dodatečném daňovém přiznání uplatnit paušální náklady podle § 7 odst. 7 zákona o DPH (v rozhodnutí uveden § 7 odst. 9 ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002), když v řádném daňovém přiznání byly uplatněny skutečné náklady a dospěl k závěru, že takový postup je přípustný (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. února 2008, č. j. 1 Afs 123/2006 – 59). Tato možnost souvisí se shora uvedenou zásadou svobody jednání jednotlivce, jenž může činit vše, co mu zákon nezakazuje a jeho jednáním nedochází ke krajnímu zneužití práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS; usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, <http://nalus.usoud.cz>). V této věci podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání na základě zjištění svého pochybení při uplatnění nákladů v řádném daňovém přiznání a to v souladu s právním názorem odvolacího orgánu vysloveným v prvním rozhodnutí. S ohledem na tyto závěry pak v dodatečném daňovém přiznání uplatnil jiný způsob rozdělení nákladů na nájmy a podnájmy nebytových prostor (o nichž nebylo rozhodnuto, viz výše), čímž napravil své předchozí pochybení. Takový postup byl v souladu s právními předpisy, neboť jej umožňovalo ustanovení § 41 odst. 1 a odst. 4 ZSDP.

Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl zdejší soud k závěru, že stěžovatel nejednal nepřipustně, pakliže podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání nemělo být správcem daně zastaveno v důsledku porušení § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP, nýbrž mělo být věcně přezkoumáno.

Pokud jde konečně o v dodatečném daňovém přiznání uplatněné náklady na nájem movitých věcí, které by mohly odpovídat nákladům na nájem hracích přístrojů, o nichž pojednává první rozhodnutí, je nutno upozornit, že ani v prvním, ani v napadeném rozhodnutí nebylo nijak specifikováno, zda se jednalo o tytéž věci movité (hrací přístroje), a proto je na ně nutno vztáhnout shora uvedenou argumentaci o nedostatečnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o to, že o těchto nákladech již bylo rozhodnuto v prvním rozhodnutí. Napadené rozhodnutí navíc výslovně náklady na nájem movitých věcí ani nezmiňuje a hodnotí náklady uplatněné v dodatečném daňovém přiznání komplexně jako nákladovou položku „nájem a podnájem“.

Stěžovatel v kasační stížnosti požadoval, aby byl zrušen (pouze) rozsudek krajského soudu a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je, bez ohledu na návrh stěžovatele, oprávněn zvážit, zda je namíste pouze zrušení rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že pokud by zrušil pouze napadený rozsudek krajského soudu, vedlo by to s ohledem na výše uvedené pouze k tomu, že by následně krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil rozhodnutí žalovaného, což se nejvíce jako účelné a hospodárné. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, dopustily se odvolací orgán i krajský soud stejného pochybení, spočívajícího v nesprávném posouzení zásadní právní otázky při výkladu ustanovení § 41 odst. 4 písm. b) ZSDP a s tím souvisejícího zastavení řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP. V dalším řízení před krajským soudem by tak došlo toliko k přenesení závazného právního názoru zdejšího soudu v této věci na správní orgán. Proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2011, č. j. 8986/11-1200-701174 a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Žalovaný tak bude v řízení povinen přezkoumat v dodatečném daňovém přiznání uplatněné náklady a znovu posoudit daňovou povinnost stěžovatele na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Jeho povinností bude jednak posoudit, zda nájem movitých věcí odpovídá v prvním rozhodnutí posuzovanému nájmu hracích přístrojů a zda lze u

pokračování

nákladů na nájem a podnájem nebytových prostor určit přímou souvislost s osvobozenými výnosy a s výnosy podléhajícími dani z příjmů právnických osob.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 600 Kč. Důvodně vynaložené náklady sestávají ze zaplacených soudních poplatků, z odměny za zastupování a z náhrad výdajů zástupkyně.

Náklady za zaplacené soudní poplatky tvoří částku ve výši 8000 Kč [1 x 3000 Kč za žalobu podle položky č. 18, bod 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2011, 1 x 5000 Kč za kasační stížnost podle položky č. 19 a 1 x 1000 Kč sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů].

Jelikož byl stěžovatel v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem a v řízení před Nejvyšším správním soudem advokátkou Mgr. Hanou Zahálkovou, náleží mu náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Ani daňový poradce, ani advokátka stěžovatele, nedoložili Nejvyššímu správnímu soudu, že by byli plátcí daně z přidané hodnoty.

Odměna za zastupování v celkové výši 10 400 Kč byla určena podle § 7 bod 5, ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ve vztahu k úkonům učiněným v řízení před krajským soudem do uvedeného data [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]; za každý z těchto úkonů právní služby náleží odměna ve výši 2100 Kč, celkem 4200 Kč. Ve vztahu ke kasační stížnosti byla odměna určena podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a jedno písemné podání ve věci samé (sepis blanketní kasační stížnosti a její doplnění) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za každý úkon náleží odměna ve výši 3100 Kč, celkem tedy 6200 Kč.

K odměněn za zastupování je nutno připočítat též náhradu hotových výdajů zástupců stěžovatele (režijní paušál), která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených čtyř úkonů, celkem 1200 Kč.

Procesně neúspěšnému žalovanému tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit úspěšnému stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 600 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

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

V Brně dne 18. března 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně
senátu