



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **SILON s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 451, Planá nad Lužnicí, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2013, č. j. 10 Af 493/2012 – 42,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2013, č. j. 10 Af 493/2012 – 42, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2012, č. j. 2627/12-1200, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 8.808 Kč do 15-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátky.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč do 15-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - SILON s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2013, č. j. 10 Af 493/2012 – 42, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2012, č. j. 2627/12-1200, a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 10. 4. 2013, č. j. 10 Af 493/2012 – 42, zamítl žalobu společnosti SILON s. r. o., kterou se tato společnost domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2012, č. j. 2627/12-1200 (dále též „rozhodnutí žalovaného“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 14. 12. 2011, č. j. 210645/11/110913303955, kterým byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 nižší o částku 75.165.790 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 3.758.289 Kč.

Žalobkyně v podané žalobě především namítá, že na daný případ nedopadá ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť účelem získání akcií společnosti SILON a. s. nebylo jen získání dividend, ale také zdanitelných příjmů z podnikání žalobkyně s využitím podnikání zaniklé společnosti SILON a. s. V souvislosti s tím žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že zánik společnosti SILON a. s. fúzí do žalobkyně s rozhodným dnem 1. 7. 2005 nemá význam pro posouzení úroků a dalších poplatků (poplatku za předčasné splacení půjčky, poplatku za úvěr a nákladů na poradenství) za daňově uznatelné náklady v roce 2008.

Krajský soud této argumentaci žalobkyně nepřisvědčil.

Smyslem půjčky od MFAG a akvizičního úvěru od HVB Bank Czech Republic a. s. (dále jen „HVB Bank“) bylo pořízení akcií SILON a. s. Obecně je důvodem pořízení akcií získávání podílu na zisku z podnikání akciové společnosti ve formě dividend. Pokud by žalobkyně získávala na základě vlastnictví nakoupených akcií dividendy společnosti SILON a. s., podléhaly by tyto zdanění v režimu zvláštní sazby dle § 36 zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy by ale nebylo možné podle ust. § 23 odst. 4 písm. a) téhož zákona zahrnout do základu daně. Proto také nelze náklady na ně vynaložené zahrnout do daňově uznatelných výdajů [§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Ve vztahu k oprávněnosti uplatněných nákladů žalobkyně ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyšel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, podle kterého je nutno vždy zvážit, zda faktický výdaj buď přinesl příjem (zisk) nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy daňovému subjektu udržet. Jde-li v této souvislosti o poukazovaný rozsudek ESD sp. zn. C-29/08 ze dne 29. 10. 2009 ve věci AB SKF, tak je nutno konstatovat, že ESD nepojímá nabytí akcií v užším slova smyslu jen jako získání dividend. Lze z něj dovodit stanovisko, že daňově uznatelné mohou být pouze takové náklady, které mají přímou a bezprostřední souvislost s hospodářskou činností osoby povinné k dani. I pokud by vyšel správní soud ze stejné hypotézy, chyběla by v projednávané věci ona Evropským soudním dvorem vyžadovaná „*přímá a bezprostřední souvislost*“ mezi platbou úroků a jiných nákladů spojených s půjčkou na pořízení akcií s následným získáváním zdanitelných příjmů z podnikání žalobkyně po fúzi se společností SILON a. s. I s ohledem na poukazovanou judikaturu, tak nelze mít za to, že by žalobkyně bez vynaložení nákladů na poplatky a úroky spojené s půjčkou na pořízení akcií SILON a. s. nezískala očekávané příjmy z podnikání po fúzi nebo že by neměla možnost je získat. Krajský soud proto neshledává bezprostřední příčinnou souvislost mezi předmětnými náklady souvisejícími s půjčkou na pořízení akcií a příjmy žalobkyně plynoucími z podnikání po její fúzi se společností SILON a. s. Žalobkyní předložené tabulky, z nichž mají vyplývat dosažené úspory, mají z pohledu správního soudu statut toliko tvrzení. I kdyby však toto tvrzení bylo prokázáno, nemělo by vliv na závěr soudu o tom, že úroky a poplatky vynaložené žalobkyní nemohou být daňově uznatelné, a to s ohledem na poukazované ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Jde-li tedy o neuznané a žalobkyní vynaložené náklady na poradenství ve výši 2.263.470,50 Kč, tak krajský soud došel k závěru, že u těchto žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Bylo zcela

pokračování

na žalobkyni, aby v průběhu daňového řízení předložením dalších důkazních prostředků prokázala faktické uskutečnění nákladů na poradenství a poplatky za úvěry, které uplatnila v rámci daňového řízení. Žalobkyní argumentovaný příspěvek KV KDP ze dne 17. 3. 2004 je v projednávané věci bezpředmětný, a to vzhledem k absenci vztahu mateřské a dceřiné společnosti mezi žalobkyní a společností SILON a. s. K poradenské činnosti žalobkyně nedoložila a neprokázala (krom tvrzení, že bylo poskytováno na základě mandátní smlouvy z roku 2003), v čem tato činnost měla konkrétně spočívat ani to, jak byla realizována (kolik času a za jaké poradenské služby). Neunesla tak důkazní břemeno, které na ní v této souvislosti vázlo. Je tomu tak proto, že neobstojí tvrzení žalobkyně obsažená v písemném vyjádření jako důkaz o faktickém vynaložení předmětných nákladů, resp. o jejich daňové uznatelnosti ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně proto neprokázala, že uvedené náklady byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že žalovaný nijak nedoložil své pochybnosti o žalobkyní předložených podkladech k zaúčtovaným službám z jejího účetnictví, ani nijak nevyvrátil tyto podklady o zaúčtovaných službách. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti o souladu účetních záznamů a dalších písemností žalobkyně se skutečností. Bylo tomu tak ve výzvě ze dne 10. 8. 2011 č. j. 173623/11/110540305843. Zde byla vyzvána k prokázání toho, že náklady na poradenské služby a náklady na úvěr jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále k prokázání oprávněnosti zahrnutí ostatních nákladů souvisejících s půjčkou od MFAG a akvizičním úvěrem do daňově účinných nákladů. Správce daně tak prokázal své pochybnosti o účetnictví žalobkyně, jak mu ukládá § 92 odst. 5 daňového řádu a přenesl tak důkazní břemeno zpět na žalobkyni (§ 92 odst. 4 téhož zákona). Toto břemeno však již následně žalobkyně neunesla. Neprokázala tak, že úroky a poplatky vynaložené na pořízení akcií společnosti SILON a. s. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především považuje za zcela nesprávný závěr krajského soudu, že náklady související s půjčkou na pořízení akcií společnosti SILON a. s. (a na fúzi s ní) nelze považovat za náklady vynaložené na její očekávané příjmy plynoucí z podnikání po její fúzi se společností SILON a. s., protože podle mínění krajského soudu „*chybí přímý a bezprostřední vztah mezi uvedenými náklady a uvedenými příjmy*“. Tak tomu ale není. Ve spisovém materiálu jsou: Smlouva o akvizičním úvěru do výše 7.200.000 EUR ze dne 1. 7. 2005, smlouva o půjčce na mezaninový kapitál ze dne 6. 7. 2005, a projekt: Konsolidace a převod majetku společnosti SILON a. s. ze dne 27. 6. 2005, jež hovoří o poskytnutí úvěru na koupi akcií a současně převzetí jmění (uvedeno jako „fúze“), čímž dojde k získání podniku SILON a. s. jako takového, a tím i k získání příjmů stěžovatelky z podnikání fúzované společnosti SILON a. s. Stěžovatelka tak měla k získání příjmů z podnikání společnosti SILON a. s. dvojí cestu. Prvou cestou bylo použít smlouvu o prodeji podniku a podnik koupit. Druhou cestou byl nákup akcií tohoto podniku (SILON a. s.) bezprostředně následovaný fúzí s tímto podnikem. Jelikož zvolila druhou cestu a po získání akcií fúzovala se společností SILON a. s., příjmy z podnikání této společnosti staly jejím příjmem. Stěžovatelka tedy evidentně vynaložila sporné úroky na získání příjmů z podnikání společnosti SILON a. s., a nikoliv na získání příjmu z dividend, jak mylně krajský soud převzal od žalovaného.

Krajský soud zcela nepřipadně posoudil její podání o výši dosažené úspory jako „prosté tvrzení stěžovatelky“ a dovedl mylný závěr, že i kdyby byla úspora prokázána, neměla by tato skutečnost žádný vliv na závěr správního soudu o tom, že úroky a poplatky jí vynaložené nemohou být daňově uznatelným nákladem s ohledem na ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Přestože k žalobě přiložila 2 soubory ve formátu PDF (smlouvu o půjčce

na Mezaninovy kapitál DE – vybrané stránky a smlouvu o půjčce na Mezaninovy kapitál CZ – vybrané stránky), krajský soud se těmito důkazy nezabýval a pouze je vyhodnotil jako „relevanci na úrovni tvrzení“. Tím ale zjednodušeně provedl hodnocení důkazů. Právě těmito přílohami žaloby dokládala obsahovou správnost čísel uvedených v doložené tabulce, z nichž má vyplývat dosažená úspora provedením přeřinancování původního úvěru. Čísla (uvedená v tabulce – tvrzení) jsou totiž dokládána (prokazována) právě k žalobě přiloženými přílohami. Je tedy nesprávný závěr krajského soudu, o relevanci podání na úrovni tvrzení. Je tomu právě naopak, neboť uvedenou tabulkou za přispění příloh žaloby objasňovala či prokazovala skutečnost, jak předčasným splacením půjčky od MFAG v celkové výši 49.940.048,85 Kč bylo dosaženo úspory (v přímém důsledku provedeného přeúvěrování na úrocích zaplatí méně než kolik by zaplatila, kdyby k tomuto přeúvěrování nedošlo). Původně by totiž na poplatcích byla povinna uhradit částku v rozmezí od 61.901.027,11 Kč až do částky 91.925.027,41 Kč (při kursu 25,02 Kč za 1 Euro). Výsledná úspora nákladů, a tím zvýšení příjmů, není rozhodně zanedbatelná a naopak je zcela evidentní, hmatatelná a reálná.

Vadný je i výklad ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, podaný krajským soudem, který jen převzal tvrzení žalovaného, že „*Obecně je důvodem pořízení akcií získávání podílu na zisku z podnikání akciové společnosti ve formě dividend*“ a že „*V případě, že by stěžovatelka získávala dividendy na základě vlastnictví akcií společnosti SILON a.s., podléhaly by tyto zdanění v režimu zvláštní sazby daně podle ust. § 36 zákona o daních z příjmů*“. Nesprávný je ale i názor krajského soudu, že je zcela bezvýznamnou skutečností okolnost, že společnost SILON a. s. zanikla fúzí právě se stěžovatelkou s rozhodným dnem 1. 7. 2005. Ve skutečnosti je tomu právě naopak. Krajský soud a žalovaný správní orgán neměly vycházet z obecných předpokladů o možných výnosech z nákupu akcií, ale z konkrétních skutečností zjištěných z daňového řízení vedeného s ní jako s daňovým subjektem. V projednávané věci totiž nezískala žádné dividendy z nakoupených akcií, ale namísto toho bezprostředně s touto společností fúzovala. Společnost SILON a. s. při tom zanikla. Je tak zcela vyloučeno, aby tento náklad byl považován za náklad k dosažení příjmů ve formě dividend. Od počátku činila své kroky k ovládnutí společnosti SILON a. s. za jediným účelem, a to účelem provedení fúze. Na jejím základě chtěla a také získala - nikoliv příjmy z dividend, ale příjmy ze samotného podnikání bývalé společnosti SILON a. s. Vyslovený právní názor by byl přílehlavý pouze v případě, že by koupila akcie s úmyslem získat příjmy z dividend, nebo kdyby k fúzi nedošlo. Tak tomu ale v projednávané věci není. Účelu realizovaného nákupu akcií společnosti SILON a. s. ostatně svědčí i shromážděný spisový materiál, konkrétně např. smlouva o akvizičním úvěru do výše 7.200.000 EUR ze dne 1. 7. 2005, smlouva o půjčce na mezaninový kapitál ze dne 6. 7. 2005 a projekt „Konsolidace a převod majetku společnosti SILON a. s.“ ze dne 27. 6. 2005. Z těchto listin plyne, že úvěr jí byl ve skutečnosti poskytnut výlučně za podmínky fúze s již uvedenou společností. Kdyby k fúzi nedošlo, pak lze souhlasit se závěrem, že koupila akcie, aby získala příjmy z dividend. Opačný výklad je nejen v rozporu se zákonem, ale znamená i zásah do práva na rovné postavení účastníků řízení ve smyslu ust. čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Není zde totiž důvodu k tomu, rozdílně posuzovat její chování od chování mateřské společnosti po fúzi s dceřinou společností. Obdobné stanovisko vyplývá i z příspěvku KV KDP ze dne 17. 3. 2004 k výkladu ust. § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, který následně zveřejnilo a zaujalo i Generální finanční ředitelství v pokynu D-6. Argumentace krajského soudu (převzatá od žalovaného), založená na § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, který i po rozhodném dni (fúzi se společností SILON a. s.) chápe za náklady vynaložené na dividendy – tedy příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, je nesprávná. Je tomu tak proto, že po rozhodném dni fúze nemohou z logiky věci plynout žádné dividendy, neboť společnost SILON a. s., jež by dividendy vyplácela, zanikla fúzí do stěžovatelky a ta je její právní nástupce. Úroky z úvěrů vynaložených na nákup akcií společnosti SILON a. s. po rozhodném dni fúze bylo proto třeba posuzovat z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo tedy třeba především zkoumat, co jí fúze přinesla (nabytí majetku, know-how, odbyt, nové i stávající zakázky - tedy ve svém důsledku zdanitelné příjmy).

pokračování

Těchto by ovšem nedosáhla, pokud by akcie nenakoupila a nefúzovala. Krajský soud, žalovaný, ani správce daně se však tuto otázkou nezabývali a namísto toho opřeli svůj závěr jen o ust. § 25 odst. 1 zákona o daních příjmů. Tento však pro absenci dividend po fúzi nemůže obstát.

Ve vztahu k nákladům za poradenské služby je pak nesprávný závěr krajského soudu, že stěžovatelkou předložené listiny (přílohy k fakturám) neprokazují faktické poskytnutí poradenských služeb, neboť trpí nízkou důkazní silou (není technicky složité vyrobiť potvrzení o plnění, které nebylo ve skutečnosti poskytnuto). Krajský soud zcela nepřipadně namísto hodnocení předložených příloh k fakturám opřel svůj názor jen o nepodložený dohad o účelovém vyrobení těchto příloh. Věrohodnost těchto důkazů však trvá potud, dokud nejsou jiným důkazem vyvráceny. K takovému vyvrácení ale nedojde jejich prostým popřením. V současné době proto dostatečně prokazují, kolik času bylo fakturováno, a za jaké poradenské služby. Postup krajského soudu, který přílohy k fakturám týkajících se poradenství vyloučil z hodnocení důkazů, tudíž neodpovídá zásadě volného hodnocení důkazů, jak jej zastává judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 57/2011 - 63).

Nesprávný je též závěr krajského soudu, který ve shodě s žalovaným dovodil, že správce daně ve své výzvě ze dne 10. 8. 2011 zcela konkrétně vyjádřil pochybnosti o souladu stěžovatelčiných účetních záznamů a dalších písemností se skutečností, a že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Tomu však neodpovídá obsah poukazované výzvy. Je třeba zdůraznit, že tato výzva obsahovala povinnosti dvojího druhu. Jednak povinnost prokázat, že - „úroky jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“, - jaké konkrétní poradenské služby byly stěžovatelce poskytnuty společností M&FF CONSULT s. r. o. a že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a - jaké konkrétní služby byly stěžovatelce poskytnuty Dr. Ulrichem Berlage a že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a jednak povinnost předložit: - veškeré podklady prokazující oprávněnost zahrnutí úroků a ostatních nákladů souvisejících s půjčkou od MFAG a akvizičním úvěrem do daňově účinných nákladů, - veškerou dokumentaci z jednání uskutečněných mezi stěžovatelkou a společností M&FF CONSULT s. r. o. a Dr. Ulrichem Berlage. Tato výzva však byla veskrze obecná, prostá jakýchkoliv vyslovených pochybností. Správce daně totiž nesdělil, jaké má pochybnosti, o co je opírá, resp. na jakých skutkových okolnostech či poznacích tyto pochybnosti spočívají. Z odůvodnění rozhodnutí také pochybnosti nikterak nevyplývají. Stěžovatelce nebylo z takto konstruované výzvy zřejmé, jaký konkrétní důkaz má předložit, co je třeba ve skutečnosti prokazovat, a jak tak může učinit. Shodný názor zastává i Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 57/2011 - 63. V něm se Nejvyšší správní soud vyslovil tak, že předložením formálně bezvadných daňových dokladů přešlo důkazní břemeno na správce daně. O tento případ šlo i zde a důkazní břemeno tak vázlo na správci daně. Ten pak nemohl konstatovat, že důkazní břemeno bylo na stěžovatelce a ta že jej neunesla, zvláště když je z výzvy zřejmé, že u správce daně podle dikce výzvy pochybnosti byly, nebyly však již stěžovatelce sděleny (nadto se soustředily kolem uplatněných nákladů o provedených poradenských službách). Neobstojí proto závěr krajského soudu, který aproboval tvrzení, že správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti o souladu účetnictví stěžovatelky se skutečností, a že tato následně neunesla důkazní břemeno. Ke stejnému závěru došel i kasační soud např. ve věci sp. zn. 5 Afs 65/2011.

Odvolací finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti zcela odkazuje na své vyjádření k žalobě stěžovatelky, neboť stěžovatelka v mimořádném opravném prostředku neuvádí oproti žalobě v zásadě žádnou novou skutkovou či právní argumentaci. Pokud jde o poukazy stěžovatelky na závěry příspěvku KV KDP k výkladu § 25 odst. 1 písm. zk) zákona

o daních z příjmů, je třeba zdůraznit, že tyto nejsou v projednávané věci relevantní. Je tomu tak proto, že stěžovatelka nebyla nikdy ve vztahu ke společnosti SILON a. s. v pozici mateřská a dceřiná společnost. Ve vztahu k poslední stížnostní námitce o neurčitosti výzvy k dokazování a unesení důkazního břemene má za to, že ze spisového materiálu dostatečně vyplývá, že správce daně vyjádřil zcela konkrétně své pochybnosti o souladu účetních dokladů a dalších písemností stěžovatelky se skutečností. Výzva byla, jak správně shrnul krajský soud, i podrobně odůvodněna. Krajský soud posoudil předestřené právní otázky správně a napadené soudní rozhodnutí netrpí nezákonnostmi namítanými stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud by měl tedy kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že je třeba rozsudek krajského soudu zrušit. Vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro to, aby bylo, pro vady v řízení před správním orgánem, zrušeno i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud i toto rozhodnutí, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů podřaditelných ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, resp. pro jinou vadu v řízení před krajským soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku a případných vad v řízení před krajským soudem. Je tomu tak proto, že pokud by v tomto směru byla kasační stížnost důvodná, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud při svém rozhodování zabýval nejprve otázkou namítaného nesprávného právního posouzení věci samé, či vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci.

Stěžovatelka především namítala, že je rozsudek nepřezkoumatelný, resp. založen na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť se krajský soud nezabýval jí navrženými důkazy (doloženými tabulkami), ale bez dokazování je zjednodušeně hodnotil jako prosté žalobní tvrzení (implicitně namítáno porušení § 77 odst. 2 s. ř. s.).

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, ani založen na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

pokračování

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezn Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz) také konstatoval, že: „Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „není-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, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 - 76, Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že: „Jestliže krajský soud provádí dokazování (§ 77 odst. 1 s. ř. s.), je povinen nařídít jednání, a to i tehdy, pokud účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Provedl-li krajský soud dokazování listinnými důkazy (nadto v situaci, kdy si sám opatřil neověřený překlad cizojazyčných listin) bez nařízení jednání, trpí jeho rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a je důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a ke jakým závěrům dospěl“.

Krajský soud ve svém rozsudku předestřel podání účastníků řízení a rozhodné skutkové okolnosti věci, včetně právního rámce věci (str. 1-5 rozsudku). V argumentační části rozsudku pak objasnil, z jakého vyšel skutkového stavu věci a jak posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu, resp. z jakých důvodů se ztotožnil se závěry žalovaného správního orgánu. Z rozsudku současně vyplývá, proč krajský soud považuje jednotlivé žalobní námitky stěžovatelky za neopodstatněné (liché, mylné, či vyvrácené). Nelze tedy dovozovat, že by rozsudek krajského soudu byl v tomto směru nepřezkoumatelný.

Rozsudek krajského soudu není ani zatížen jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že krajský soud ve věci nemusel nařizovat jednání, ani provádět dokazování, jak mylně v kasační stížnosti dovozuje stěžovatelka. Je tomu tak proto, že jednání je krajský soud povinen nařídít tehdy, požaduje-li to výslovně alespoň jeden z účastníků řízení a nejde o případy uvedené v ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. Jednání je

však třeba nařídit také v těch případech, kdy se účastník řízení (i implicitně) domáhá doplnění skutkových zjištění, z nichž vycházel správní orgán a za tím účelem navrhne důkazy, které má správní soud zopakovat nebo nově provést. V neposlední řadě je pak krajský soud povinen nařídit jednání v případech, kdy podání účastníků řízení obsahují rozpory, jejichž vysvětlení, resp. odstranění je nezbytnou podmínkou toho, aby mohlo být v takové věci vydáno rozhodnutí (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, který je dostupný na www.nalus.usoud.cz). Ani o jeden z těchto případů v projednávané věci nešlo. Stěžovatelka netrvala na nařízení jednání, ani se nedomáhala dokazování před krajským soudem (žaloba a její doplnění na č. l. 35-39 neobsahuje žádné důkazní návrhy), ani její podání neobsahovalo rozpory, pro které by nebylo možné ve věci rozhodnout. Krajský soud proto zcela oprávněně považoval stěžovatelkou vytvořené tabulky, začleněné do textu žaloby na str. 6-8 toliko za žalobní tvrzení a nikoliv za nově navrhovaný listinný důkaz, který by bylo třeba nejprve provést (při jednání) a teprve po té hodnotit. Krajský soud proto nepochybil ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud ve věci nenařídil jednání, ani „skrytě“ nehodnotil mimo jednání důkazní návrhy (důkazy) stěžovatelky, neboť tato žádné nevznesla.

Stěžovatelka se rovněž mylí, pokud dovozuje, že neobstojí dílčí závěr krajského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů za poradenské služby. Z obsahu výzvy Finančního úřadu v Táboře ze dne 10. 8. 2011, č. j. 173623/11/110540305843, vyplývá, že stěžovatelka byla v daňovém řízení povinna prokázat správci daně, „*jaké konkrétní služby*“ jí byly poskytnuty společností M&FF CONSULT s. r. o. a Dr. Ulrichem Berlage, a současně jí bylo uloženo předložit veškerou dokumentaci z uskutečněných jednání s těmito dodavateli. Z odůvodnění této výzvy bodů 2. a 3. je zřejmé, že správci daně i po předložení formálních důkazů – příslušných účetních dokladů a konzultantské smlouvy a jejího dodatku a smlouvy s Dr. Ulrichem, vznikly oprávněné pochybnosti o realizaci těchto služeb (vynaložených nákladů). Je tomu tak proto, že stěžovatelka správci daně nepředložila žádné důkazy, které by svědčily o jejich faktické realizaci – např. zápisy z různých jednání, případně další písemnosti vztahující se k těmto poskytnutým službám. Stěžovatelce tak bylo uloženo, aby prokázala faktickou stránku vynaložených nákladů, tedy, aby prokázala realizaci poradenské činnosti, co do jejího průběhu a výsledku. Např. tedy kdy, kde, kým, v jakém rozsahu, jakou formou, za účasti jakých svědků – zaměstnanců stěžovatelky či jiných osob bylo to které poradenství realizováno, a jak tyto konkrétní informace (rady) použila a využila k zajištění, dosažení a udržení svých příjmů. Současně správce daně předestřel stěžovatelce i důkazní prostředky, jejichž prostřednictvím bylo možno požadované skutečnosti prokázat. V tomto směru tedy na stěžovatelku bezezbytku přešlo důkazní břemeno. Pokud pak stěžovatelka v tomto rozsahu správním orgánům nenabídla žádné další důkazní prostředky, je oprávněný závěr krajského soudu, že stěžovatelka v tomto rozsahu neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo (neprokázala, že si oprávněně zahrнула částky na deklarovanou poradenskou službu do daňově uznatelných nákladů). Není však příléhavé konstatování krajského soudu na str. 9 v odst. 3 rozsudku, že přílohy k fakturám a potvrzení o plnění mají nízkou důkazní sílu, neboť je není technicky složité vyrobit. Ve skutečnosti je tomu tak proto, že tyto důkazy prokazují vynaložení těchto nákladů pouze po formální stránce. Oproti prokázání faktické realizace sporných služeb, kterého se domáhal správce daně – tedy prokázání kde, kdy a komu byla poskytnuta služba (poradenská činnost), v čem konkrétně spočívala, zda o tom existují listinné důkazy (např. zápisy z jednání), kdy, kým, komu a jakým způsobem byla fakticky uhrazena – však má příloha faktury sama o sobě prakticky nulovou důkazní sílu.

Neobstojí však již závěr krajského soudu, že na stěžovatelku bezezbytku přešlo důkazní břemeno v otázce prokázání skutečnosti, zda si do daňově uznatelných nákladů v posuzovaném zdaňovacím období oprávněně zahrнула náklady na úroky související s čerpáním „půjčky od MFAG“ (ve výši 61.804.862,28 Kč), úroky související s čerpáním „akvizičního úvěru“ (ve výši 8.962.003,49 Kč), náklady na „poradenství RH“ (v částce 2.263.470,45 Kč) a náklady za „úvěr

pokračování

RH“ v částce 303.301,44 Kč (dále jen „sporné náklady“). Z výzvy správce daně ze dne 10. 8. 2011, č. j. 173623/11/110540305843, vyplývá, že jejím obsahem byla mimo jiné i po formální stránce povinnost stěžovatelky prokázat, že sporné náklady jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (stanovená povinnost předložit „*veškeré podklady prokazující oprávněnost zahrnutí úroků a ostatních nákladů souvisejících s půjčkou o MFAAG a akvizičním úvěrem do daňově účinných nákladů*“). Z podaného odůvodnění ale současně nevyplývá, jakým způsobem a za použití jakých důkazů tak měla stěžovatelka učinit. Je při tom povinností správce daně, ukládá-li daňovému subjektu povinnost procesního charakteru, aby v rámci odůvodnění této povinnosti řádně poučil daňový subjekt o tom, jakým způsobem lze tuto výzvu splnit, resp. jakým způsobem (za použití jakých důkazů, nebo předložením důkazů) lze výzvě vyhovět (zda tak lze učinit prostým tvrzením nebo jen předložením materiálních důkazů). Tak tomu ale ve vztahu k sporným nákladům nebylo. Pokud pak za takového stavu věci nebylo ze strany stěžovatelky reagováno na výzvu hmotnými důkazy, nelze považovat tuto výzvu za účinnou, splnitelnou, resp. za nesplněnou.

Zásadní pro určení nositele důkazního břemene ve vztahu ke sporným nákladům je také stěžovatelkou důvodně poukazovaná skutečnost, že z výzvy (uložené povinnosti) nevyplývá, jaké pochybnosti měl správce daně ve vztahu k doposud stěžovatelkou doloženým důkazům, tedy proč jsou doposud předložené důkazy nedostatečné. Pokud správce daně tyto pochybnosti ve své výzvě explicitně nepředestřel, nelze ani dovozovat, že na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno předložit a prokázat svá tvrzení. Z výrokové části poukazované výzvy v části „*předložte:*“ – ve vztahu ke spornému poradenství RH ve výši 2.263.470,45 Kč a poplatků za úvěr RH ve výši 303.301,44 Kč nadto vyplývá, že stěžovatelce nebyla vůbec uložena povinnost ve smyslu ust. 86 odst. 3 daňového řádu, tedy že by byla aktivována povinnost předkládat ve vztahu k těmto plněním (nákladům) důkazní prostředky. Jde-li o obsah odůvodnění poukazované výzvy ve vztahu ke sporným plněním (bod 1., str. 2-5), je nutno konstatovat, že zde správce daně ve skutečnosti nevyslovuje své pochybnosti k doposud předloženým důkazům ke sporným plněním (str. 4 odst. 3 výzvy) a jejich relevanci k rozhodné okolnosti – zda byly či nebyly ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Naopak, předestírá zde důvody, proč vůbec tyto náklady nelze považovat za daňově uznatelné [tedy, že sporné náklady jsou vyloučeny z daňově uznatelných nákladů podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Výzva tak navíc trpí logickým rozparem. Na jedné straně formálně ukládá stěžovatelce povinnost prokázat oprávněnost sporných nákladů a na straně druhé - namísto vyslovení pochyb a předestření toho, jak lze výzvu splnit - konstituuje závěr, že sporné náklady nejsou ve skutečnosti daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Tento názor je nadto skutkově nepodložený, neboť okolnost, zda stěžovatelka dosáhla z titulu nákupu akcií společnosti SILON a. s. příjmů (dividend) od daně osvobozených nebo nezahrnovaných do základu daně, nebyla prokázána (viz níže).

Za tohoto stavu nelze stěžovatelce vytýkat, že v reakci na tento závěr obsažený v odůvodnění výzvy správce daně reagovala poukazem na příspěvek KV KDP ze dne 17. 3. 2004, resp. poukazovala na princip, který z něj vyplývá ve vztahu k úrokům z úvěru. Stejně tak zatím nelze dovozovat, že by ve vztahu ke sporným nákladům neunesla důkazní břemeno, neboť toto na ni nebylo správcem daně účinně přeneseno. Neobstojí proto závěr krajského soudu, že správce daně splnil povinnosti uložené mu daňovým řádem, a že důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku a ta jej neunesla (str. 9 odst. 5 a násl. rozsudku). Ve skutečnosti je rozhodnutí žalovaného stíženo stěžovatelkou důvodně vytýkanými vadami řízení před správním orgánem. Neobstojí proto ani následný právní závěr krajského soudu, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že úroky a poplatky vynaložené na pořízení akcií společnosti SILON a. s. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již z tohoto důvodu musel být rozsudek krajského soudu zrušen. Jelikož

na totožném nesprávném závěru je založeno i rozhodnutí žalovaného je třeba zrušit i toto rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud rovněž pochybil, pokud bez dalšího vzal v projednávané věci za svůj závěr žalovaného, že je „*obecně důvodem pořízení akcií*“ získávání podílu na zisku z podnikání akciové společnosti ve formě dividend, které s poukazem na § 23 odst. 4 a § 36 zákona o daních z příjmů nelze zahrnout do základu daně, a že právě proto nelze náklad na jejich pořízení podle ust. § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona uzнат jako oprávněný. Vylovený názor v projednávané věci nemá dostatečnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci a je i věcně nesprávný.

Předně je třeba konstatovat, že v rámci přezkoumávání správních rozhodnutí a při aplikaci ustanovení zákona je nejen správní soud, ale i žalovaný správní orgán povinen vždy vycházet z konkrétních skutkových okolností posuzované věci. Není tedy rozhodné, že lze zpravidla – obecně - dovozovat, že akcie (zde konkrétně akcie SILON a. s.) – resp. jejich nákup vede pouze a jen k příjmům, které nelze zahrnout do základu daně. Naopak, je třeba vždy jednotlivě zkoumat účel a důvod nákupu těchto cenných papírů a především to, jaké příjmy na základě takto vynaložených nákladů byly ve skutečnosti dosaženy.

Řízení před správními orgány nebylo vedeno tímto způsobem.

V projednávané věci nebylo najisto postaveno, resp. ani zjišťováno, zda stěžovatelka skutečně dosáhla příjmu, který nelze zahrnout do základu daně, a který je jinak podmínkou aplikace § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, nebo zda ve skutečnosti dosáhla příjmů jiných. Jinak řečeno, aby bylo možno aplikovat ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, tedy vyloučit z daňově uznatelných nákladů stěžovatelky sporné náklady, muselo by být najisto postaveno, že tyto výdaje souvisí s příjmy, které nelze zahrnout do základu daně. V tomto směru vážne důkazní břemeno na správci daně. Pokud totiž stěžovatelka tvrdila, že z nákupu akcií SILON a. s. nedosáhla na příjmy, které nelze zahrnout do základu daně (ani to nemělo být účelem jejich nákupu), nelze na stěžovatelce spravedlivě žádat, aby prokázala negativní skutečnost (že příjmu nedosáhla). Bylo tedy zcela na správci daně, aby prokázal naplnění hypotézy ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, a z tohoto důvodu následně vyloučil sporné náklady stěžovatelce z daňově účinných výdajů. Jinak bylo naopak na stěžovatelce, aby – byla-li by rádně vyzvána – relevantními důkazními prostředky prokázala, s jakými konkrétními příjmy (výnosy) její sporné náklady souvisí. Teprve následně by bylo možno uvážit, zda stěžovatelka prokázala oprávněnost sporných nákladů, resp. zda je (sporné náklady) vynaložila ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a zahrnula je do daňově uznatelných nákladů oprávněně, či nikoliv. Vzhledem k tomu, že se naznačeným směrem daňové řízení neubíralo, je přinejmenším předčasný právní závěr krajského soudu (i žalovaného), že zánik společnosti SILON a. s. fúzí se stěžovatelkou, která je jeho právním nástupcem, je zcela bezpředmětnou skutečností. Rovněž je minimálně předčasný závěr krajského soudu, že zde není bezprostřední příčinná souvislost (přímý a bezprostřední vztah) mezi spornými náklady souvisejícími s půjčkou na pořízení akcií a příjmy stěžovatelky plynoucí jí z podnikání po fúzi se společností SILON a. s. Jde ale o skutečnosti, které měly být prokázány již v daňovém řízení. Jejich hodnocení je tak primárně věcí správních orgánů a ani krajskému soudu, ani Nejvyššímu správnímu soudu je nepřisluší bez dostatečných skutkových zjištění nyní předjímat.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že je třeba rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2013, č. j. 10 Af 493/2012 – 42 zrušit (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož však Nejvyšší správní soud došel k závěru, že i rozhodnutí žalovaného trpí vadami řízení před správním orgánem, pro které bylo možné toto rozhodnutí zrušit již v řízení před krajským soudem podle § 76 odst. 1 s. ř. s., rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušuje též rozhodnutí

pokračování

Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2012, č. j. 2627/12-1200, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného závěru Nejvyššího správního soudu odstranil tímto rozsudkem vytykané vady a doplnil výsledky daňového řízení. V tom pak bude na stěžovatelce, aby v dalším řízení k výzvě správního orgánu prokázala souvislost neuznaných nákladů s jejími příjmy v návaznosti na provedenou fúzi, oprávněnost sporných nákladů, včetně prokázání opodstatněnosti (ekonomičnosti) provedeného přeučtování ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Teprve po té posoudí žalovaný zákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně a vydá rozhodnutí, které bude v souladu se zákonem.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ust. § 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla úspěch v řízení o žalobě, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 8.808 Kč, které jí vznikly v podobě nákladů na zastoupení Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, před krajským soudem, a za zaplacení soudního poplatku. Náklady se sestávají z částky 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek za správní žalobu (položka č. 18 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2012); z odměny za zastoupení (2 úkony právní služby) v celkové výši 4.200 Kč (á 2.100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a z k tomu se vztahující 21 % daně z přidané hodnoty ve výši 1.008 Kč, tedy činí částku ve výši 8.808 Kč, která je splatná k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátky.

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. Žalobkyně měla úspěch v řízení o kasační stížnosti, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč, které jí vznikly v podobě nákladů na zastoupení Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou před Nejvyšším správním soudem, a za zaplacení soudního poplatku. Náklady se sestávají z částky 5.000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů); z odměny za zastoupení (2 úkony právní služby) v celkové výši 6.200 Kč (á 3.100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a k tomu se vztahující

21 % daně z přidané hodnoty ve výši 1.428 Kč, tedy činí částku ve výši 13.228 Kč, která je splatná k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátky.

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

V Brně dne 4. července 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu