ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **STUDIO PRESS s. r. o.,** se sídlem V Kapslovně 2770, Praha 3 - Žižkov, právně zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Af 52/2010 - 41,

takto:

I. V řízení **se pokračuje.**

II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Af 52/2010 – 41 **se ruší** v části výroku II, a v tomto rozsahu **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení; ve zbývající části směřující proti výroku I napadeného rozsudku se kasační stížnost **zamítá.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Předmět řízení

Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 10333/10-1500-106054, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále jen „správce daně”) ze dne 23. 4. 2010, č. j. 95037/10/003511104269. Tímto rozhodnutím správce daně zastavil pro nepřípustnost

dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o správě daní"), daňové řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání stěžovatele na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále také jen „žalovaný").

II.

Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu a posouzení věci městským soudem

Stěžovatel podal dne 22. 12. 2009 dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, ve kterém uplatnil snížení základu daně o částku 4 550 000 Kč s tím, že se jedná o výnos, který byl zdaněn ve zdaňovacím období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006. Dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní bylo řízení zahájené podáním tohoto dodatečného daňového přiznání z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně dle § 47 téhož zákona rozhodnutím správce daně ze dne 25. 1. 2010, č. j. 5169/10/003511104269, zastaveno.

K odvolání stěžovatele ze dne 22. 2. 2010 bylo toto rozhodnutí správce daně v souladu s ustanovením § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutím ze dne 30. 3. 2010, č. j. 68149/10/003511104269, zrušeno, neboť žalovaný dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Následně bylo správcem daně dne 23. 4. 2010 vydáno rozhodnutí č. j. 95037/10/003511104269, kterým bylo řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní zastaveno pro nepřípustnost podání, neboť dle 41 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze 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. Správce daně v této souvislosti připomněl, že Finančním úřadem v Čáslavi byl stěžovateli na základě daňové kontroly vystaven dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2004, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň ve výši 1 555 400 Kč. Rozhodnutím žalovaného byla stěžovateli na základě odvolání snížena dodatečně vyměřená daň na částku 1 275 400 Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 10. 2007; poté bylo napadeno žalobou stěžovatele, o níž v době vydání rozhodnutí správce daně dosud nebylo rozhodnuto. Správce daně tudíž řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, ve kterém stěžovatel snížil výnosy o 4 550 000 Kč, pro nepřípustnost zastavil. Proti uvedenému rozhodnutí se stěžovatel opětovně odvolal.

O podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného, který odvolání nevyhověl, rozhodl městský soud kasační stížností napadeným rozsudkem, v němž se ztotožnil s postupem žalovaného. Zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci není posouzení zákonnosti rozhodnutí správního orgánu o výši daňové povinnosti stěžovatele na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 či 2005, ale posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně (a následně žalovaného) ve věci zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004. Podstatná je toliko zákonnost závěru správních orgánů o nepřípustnosti dodatečného daňového přiznání stěžovatele

z důvodu uvedeného v § 41 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní. V tomto ohledu městský soud shledal, že stěžovatel prostřednictvím institutu dodatečného daňového přiznání usiluje o znovuotevření pravomocně skončeného daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž zavádějícím způsobem tvrdí, že správce daně a následně ani odvolací orgán nezhodnotil veškeré skutečnosti relevantní pro správné stanovení jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období, a navíc se v rozporu s § 40 odst. 14 zákona o správě daní dovolává skutečností, které nejsou rozhodnými pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2004, protože nastaly až v jiném zdaňovacím období. S ohledem na tyto skutečnosti proto soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když zamítl odvolání stěžovatele, a jím podanou žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

III.

Obsah kasační stížnosti

Proti shora označenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel dne 24. 1. 2014 kasační stížnost, a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za jádro sporu mezi účastníky řízení stěžovatel označil otázku, zda lze dodatečným přiznáním k dani z příjmů právnické osoby napravit stav, kdy jedna částka podlehne zdanění dvakrát. Městský soud a daňové orgány tvrdí, že nikoliv, a svůj názor staví na účelovém výkladu daňových předpisů a legalizují jimi podle názoru stěžovatele zjevnou nespravedlnost. Městský soud vyslovil souhlas s názorem stěžovatele, že základem řešení sporných právních otázek je nalezení podstaty ustanovení § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Následně městský soud provedl porovnání důvodů, na jejichž základě správce daně rozhodl o zvýšení výnosů stěžovatele (ač mylně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že snižuje daňově relevantní náklady a soud bez dalšího tento omyl převzal a postavil na něm zamítnutí žaloby), a když zjistil, že stěžovatelem označený důvod skutečně v původním řízení řešen nebyl. Stěžovatel pro úplnost dodává, že jde o výklad § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů”), tedy zda když stěžovatel rezervy na opravy hmotného majetku zdanil dříve, než rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci, zda byl důvod toto pochybení narovnat dodatečným přiznáním. Klíčové dle stěžovatele je, že ke zdanění vytvořených rezerv došlo v pozdějším zdaňovacím období, ale dříve, než ke zdanění stejné ekonomické veličiny přistoupily daňové orgány v dřívějším zdaňovacím období.

Stěžovatel konstatuje, že městský soud vstoupil do pozice daňového orgánu, vyložil uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů, a přijal názor, že i kdyby se tato otázka řešila v řízení o dodatečném daňovém přiznání, tak by stěžovatel úspěšný být nemohl, a proto bylo řízení zastaveno oprávněně. Stěžovatel namítá, že je nepřípustné, aby soud zasahoval do daňového řízení tím, že se postaví do role daňového orgánu, aplikuje příslušné daňové právo, a proto zamítne žalobu. Povinností městského soudu bylo žalobou napadené rozhodnutí zrušit a ponechat výklad § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů na daňových orgánech. Protože se tak nestalo, došlo podle stěžovatele k zásahu do dělby moci daného Ústavou, pročež je napadený rozsudek nezákonný.

Kasační stížnost stěžovatel následně obsáhle doplnil podáním ze dne 4. 3. 2014, ve kterém dále rozvinul předešlé námitky stran nesprávného výkladu § 23 zákona o daních z příjmů a zásahu do ústavních práv. Stěžovatel tvrdí, že v jeho případě došlo ke zdanění téže částky rezerv dvakrát, což městský soud potvrdil a vyložil § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů tak, že se vztahuje jen na případy, kdy stejná částka byla zdaněna *dříve, to jest v předchozích*

zdaňovacích obdobích. S tímto názorem stěžovatel nemůže souhlasit, neboť důsledkem citovaného výkladu je, že zákonný nástroj na odstranění dvojího zdanění stejné částky se použije jen v případě, že je určitá částka zdaněna v dřívějších zdaňovacích obdobích, a nikoliv v pozdějších. To by znamenalo rozpor s principem zákazu dvojího zdanění, jak jej aproboval Ústavní soud (nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn.: IV. ÚS 666/02) a Nejvyšší správní soud (např. rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 – 87, nebo ze dne 20. 11. 2013, č. j. 1 Afs 68/2013 - 35). Stěžovatel proto dovozuje, že § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů je třeba vykládat tak, že se vztahuje na všechny případy, kdy byla stejná částka zdaněna, bez ohledu na skutečnost, zda se tak stane v předchozím nebo následujícím zdaňovacím období. Stěžovatel navíc základ daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2005/6 nezvýšil o své vůli, ale protože se v předcházejícím zdaňovacím období rozhodl opravy přesunout do následujícího zdaňovacího období, tak mu zvýšení základu daně ukládal zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o rezervách“) v ustanovení § 7 odst. 5. Stěžovatel ze zákona o správě daní a poplatků a z rozsudku městského soudu v jiné věci, č. j. 8 Ca 377/2009 – 45, dovozuje, že existenci dvojího zdanění stejné částky rezerv měl za povinnost odstranit z moci úřední příslušný správce daně, a nikoliv stěžovatel. Nebylo povinností stěžovatele odstraňovat dvojí zdanění stejné částky rezerv, protože to pro něj reprezentovalo nepřiměřeně vysoké riziko vzniku škod na vlastním majetku.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil rovněž námitku proti výroku II. napadeného rozsudku, kterým soud přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení. Materiálním kritériem pro přiznání náhrady nákladů řízení státu proti neúspěšnému účastníkovi řízení je výhradně rozsah běžné úřední činnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 As 10/2012). Stěžovatel má za to, že zákonodárce přijetím zákona o Finanční správě přímo předpokládal, že Odvolací finanční ředitelství bude muset zastupovat stát ve sporech před všemi správními soudy na celém území ČR, když vědomě změnil v § 12a cit. zákona místní příslušnost správních soudů danou ustanovením § 7 s. ř. s. tak, aby žaloby, kde bude žalovaným Specializovaný finanční úřad, byly vyřizovány všemi správními soudy v ČR, a nikoliv výhradně Městským soudem v Praze. Z výše uvedených důvodů plyne, že je běžnou úřední činností Odvolacího finančního ředitelství zastupování státu u krajských správních soudů, a proto městský soud neměl žalovanému přiznat náhradu nákladů řízení.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší právní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti důrazně odmítá naprosto účelové a neopodstatněné tvrzení stěžovatele ve věci vstupu městského soudu do pozice daňového orgánu. Řízení ve věci dodatečného daňového přiznání stěžovatele bylo zastaveno z toho důvodu, že jeho podání neumožňuje § 41 odst. 4 písm. h) zákona o správě daní. Otázkou zdanění rezerv vytvořených stěžovatelem v letech 2002 a 2003 na opravy tiskařských strojů ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 se v pravomocně skončeném řízení zabýval jak správce daně prvního stupně, tak i odvolací orgán (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2007, č. j. 6274/07-1200-203424). Dodatečné daňové přiznání, ve kterém stěžovatel uplatnil snížení základu daně o tytéž rezervy, o kterých již bylo odvolacím orgánem pravomocně rozhodnuto, nelze podle § 41 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní, platně podat. Nelze tedy než uzavřít, že správce daně postupoval zcela v souladu s platnou právní úpravou, pokud takto podané dodatečné daňové přiznání podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní, zastavil. K námitce aplikace daňového práva městským soudem žalovaný uvádí, že městský soud reagoval toliko na žalobní námitku a nikterak se tedy nestavěl do role daňového orgánu. Žalovaný se tak

plně ztotožňuje s posouzením dané věci městským soudem a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při posuzování předmětné kasační stížnosti a priori musel reflektovat skutečnost, že usnesením ze dne 27. 2. 2014, č. j. 7 Afs 11/2014 – 32, předložil sedmý senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu téhož soudu věc s právní otázkou, kterou stěžovatel rovněž činí spornou; a to, zda lze podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu přiznat proti procesně neúspěšnému žalobci, domáhajícímu se ochrany svých veřejných subjektivních práv postupem podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., na náhradě nákladů řízení částky, které mají svůj původ v úkonech, jež nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené proto usnesením ze dne 25. 11. 2014, č. j. 5 Afs 15/2014 - 33, přerušil řízení o kasační stížnosti stěžovatele do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 11/2014.

O předložené sporné otázce rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47. Jelikož důvody pro přerušení řízení pominuly, Nejvyšší správní soud rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku o pokračování v řízení dle § 48 odst. 5 s. ř. s.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval výrokem č. I zmiňovaného usnesení ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47: *„Náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.“*

V odůvodnění svého usnesení pak rozšířený senát nejprve vyšel z citované tradiční judikatury, která zásadně omezuje náhradu nákladů řízení, již je možné přiznat procesně úspěšnému správnímu orgánu, na náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti: *„Jakkoli se lze ztotožnit s názorem prvého senátu, že se v případě nákladů vynaložených v souvislosti s účastí pracovníků správního orgánu u soudního jednání jedná o účelně (důvodně) vynaložené náklady, má rozšířený senát za to, že vznik těchto nákladů je přičitatelný především státu. Je totiž věcí státu, jak uspořádá své vnitřní poměry včetně organizace soudnictví a veřejné správy (…) Pokud stát profituje ze značných úspor veřejných prostředků vyplývajících z reorganizace veřejné správy a změny organizace soudnictví, lze na státu rovněž spravedlivě požadovat, aby zároveň nesl i dílčí zvýšení některých nákladů úřední činnosti orgánů veřejné správy s touto reorganizací spojené, jmenovitě nákladů spojených s cestovným jeho úředníků odpovědných za obhájení rozhodnutí správních úřadů před správními soudy, a nepřenášel tyto náklady na neúspěšné účastníky řízení. Nelze pominout ani skutečnost, že uplatnitelné náklady spočívající v cestovném tvoří zanedbatelnou položku ve vztahu k celkovým prostředkům vynakládaným z veřejných rozpočtů na úřední činnost orgánů veřejné správy i ve vztahu k deklarovaným úsporám spojeným s výše uvedenou reorganizací.“*

Rozšířený senát se vyslovil v tom smyslu, že nemá pochybnosti o tom, že náklady spojené s účastí pověřených pracovníků správních orgánů u soudního jednání lze zahrnout do kategorie nákladů běžné úřední činnosti. „*Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do stejné kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností jako platy těchto pracovníků, poštovné, náklady na nákup potřebného zařízení (např. výpočetní techniky včetně příslušného software) a materiálu (papíry, obálky, kancelářské potřeby), náklady spojené s pořízením či pronájem budov potřebných pro činnost úřadů apod. Podle rozšířeného senátu neexistuje žádný důvod právě náklady cestování úředníků z této množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy.“*

Argumentem pro přiznání nákladů řízení spočívajících v cestovném správnímu orgánu nemůže být ani potřeba „potrestání“ žalobce, který zbytečně zatěžuje správní orgány nedůvodnou žalobou, neboť regulativní funkci v této souvislosti mají soudní poplatky; ani argument rovností účastníků soudního řízení, respektive rovností stran. *„Rozšířený senát nezpochybňuje, že otázka náhrady nákladů řízení může za určitých okolností nabýt ústavněprávní dimenzi porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod (srov. k tomu rozsáhlou judikaturu Ústavního soudu, např. nález ze dne 8. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 439/06, N 186/47 SbNU 443). Má však za to, že nepřiznání nákladů řízení spočívajících v cestovném na jednání soudu správnímu orgánu nenarušuje férovou rovnost mezi stranami. Je jasné, že možnost správního orgánu představit své stanovisko k věci soudu tím nemůže být nijak ohrožena. Rozšířený senát nemá obavu, že by stát, resp. správní orgány, ve standardních situacích neměl prostředky na cestovné, a rezignoval by tedy na účinnou účast na soudním jednání. Naopak z materiálního hlediska je zřejmé, že prostředky a zdroje, kterými disponuje veřejná moc (v posledku stát), jsou nesrovnatelné s prostředky, které má k dispozici jednotlivec. Faktická rovnost při uplatňování práva v soudním řízení proto není nepřiznáním nákladů cesty k soudnímu jednání ohrožena.“*

Žalované správní orgány ovšem mají právo na náhradu účelně vynaložených nákladů přesahujících jejich běžnou úřední činnost: *„Příkladem může být řízení o návrhu na zrušení opatření obecné povahy (např. územního plánu) vydaného malou obcí, která nedisponuje odborným personálem ani potřebnými finančními zdroji nezbytnými pro vedení složitého soudního řízení (…) Běžnou úřední činnost by ostatně přesahovaly i náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, srov. judikaturu Nejvyššího správního soudu k svévolnému a účelovému uplatňování práva na podání žaloby u správního soudu (např. rozsudek ze dne 8. 3. 2012, č. j. 2 As 45/2012 – 11, rozsudek ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 As 101/2011 – 66).“* Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů k soudnímu jednání jsou nicméně determinovány organizačním uspořádáním veřejné správy a správního soudnictví. Tato okolnost představuje dle rozšířeného senátu *„zpravidla důvod zvláštního zřetele hodný, pro který se náhrada takových nákladů řízení procesně úspěšnému žalovanému správnímu orgánu nepřizná ve smyslu § 60 odst. 7 s. ř. s., ačkoli jinak by měl na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s.“* Z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu lze dovodit, že náhrada nákladů řízení úspěšným správním orgánům nenáleží v těch případech, kdy jim prokazatelně nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Náklady spojené s účastí pověřených pracovníků správních orgánů u soudního jednání lze zahrnout do kategorie náklady běžné úřední činnosti, soud je proto dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.

Nejvyšší správní soud při posuzování věci nyní projednávané vycházel z výše uvedených závěrů rozšířeného senátu, neboť okolnosti posuzování náhrady nákladů řízení ve věci posuzované rozšířeným senátem a v nyní projednávané věci jsou obdobné. Žalovaný, totožný subjekt jako v řízení před rozšířeným senátem, nárokoval v souvislosti s obhajobou svého rozhodnutí před správním soudem úhradu nákladů řízení ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. Obdobně jako v případě posuzovaném rozšířeným senátem se jednalo o náklady žalovaného v souvislosti s jeho účastí na ústním jednání při projednání žaloby stěžovatele. Jak již bylo uvedeno výše, rozšířený senát dospěl k závěru, že tyto náklady spadají pod náklady běžné úřední činnosti. S výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců, přičemž náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona. Povinnost občanů přispívat nad rámec běžné daňové povinnosti k úhradě nákladů orgánů veřejné moci v souvislosti určitými úkony se v zásadě omezuje na správní a soudní poplatky vymezené příslušnými předpisy. Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností. Jak již konstatoval ve výše uvedeném usnesení rozšířený senát, neexistuje žádný důvod náklady cestování úředníků

z množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal námitku stěžovatele stran výroku, kterým mu městský soud uložil hradit náhradu nákladů řízení žalovanému, důvodnou, proto rozsudek městského soudu v tomto rozsahu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Stran meritorního posouzení věci samé, tj. zákonnosti vydaného rozhodnutí o zastavení řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání, Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že dne 16. 11. 2005 byla u stěžovatele zahájená kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. O daňové kontrole byla sepsána kontrolní zpráva, která byla projednána se zástupcem stěžovatele dne 22. 11. 2006. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel v posuzovaném zdaňovacím období uplatnil jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů rezervy na opravy hmotného majetku, mj. rezervy na opravy tiskařských strojů. Jelikož bylo dle vyjádření stěžovatele od oprav uvedených strojů upuštěno a nedošlo v účetnictví stěžovatele ke zrušení těchto rezerv, byl výsledkem daňové kontroly závěr, že stěžovatel porušil ustanovení § 23 a § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách a ustanovení § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dále konstatoval, že hospodářský výsledek stěžovatele bude v souladu s § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů upraven pro správné stanovení základu daně o částku 4 550 000 Kč, o kterou budou sníženy výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období 2004. Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 11. 2006 byla stěžovateli vyměřena za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 555 400 Kč. Rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 18. 9. 2007 byla daňová povinnost dodatečně vyměřená stěžovateli snížena na částku 1 275 400 Kč. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou u městského soudu, o které bylo rozhodnuto nejprve rozsudkem ze dne 2. 12. 2010, zrušeným následně zdejším soudem rozsudkem ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 33/2011 – 70, a posléze rozsudkem ze dne 15. 10. 2013; ten byl předmětem kasační stížnosti, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl zamítavě rozsudkem ze dne 25. 8. 2014, č. j. 7 Afs 124/2013 – 24; Nejvyšší správní soud v něm mimo jiné konstatoval, že otázka, zda daňový subjekt definitivně upustil od plánovaných oprav, či zda je pouze odsunul do následujícího zdaňovacího období, je podstatná pro posouzení zákonnosti dodatečného platebního výměru, neboť mění u daňového subjektu zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost rezervy zrušit. Shodně s městským soudem však zdejší soud uzavřel, že rezervy nebyly v roce 2004 stěžovatelem zrušeny a jeho tvrzení o přesunu oprav do roku 2005 označil za nevěrohodné.

V nyní posuzované věci je předmětem řízení podání dodatečného daňového přiznání stěžovatele na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 22. 12. 2009. Stěžovatel zde uplatnil snížení základu daně o částku 4 550 000 Kč (ř. 140) s tím, že se jedná o výnos, který byl zdaněn v období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006. Daňové řízení zahájené podáním tohoto dodatečného daňového přiznání bylo rozhodnutím správce daně pro nepřípustnost zastaveno.

Předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu je tedy toliko procesní otázka přípustnosti podaného dodatečného přiznání, přičemž stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení,

nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

Kasační námitky směřující do vlastního hodnocení uplatněného snížení základu daně při daňové kontrole nemohou být kasačním soudem v nyní projednávané věci hodnoceny, resp. již byly zhodnoceny zdejším soudem v kasačním řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 124/2013, a bylo o nich rozhodnuto. Rozhodující pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je tak otázka, zda stěžovatel uplatňoval prostřednictvím předloženého dodatečného přiznání snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo jednou pravomocně rozhodnuto. Jak vyplývá z průběhu daňového i soudního řízení, není pochyb o tom, že o daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období roku 2004 již bylo pravomocně rozhodnuto, přitom rozhodné skutečnosti (zda stěžovatel v roce 2004 zrušil rezervy, resp. zda plánované opravy důvodně přesunul do roku 2005) byly již přezkoumány rovněž v soudním řízení, přitom postup správce daně, byl shledán v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud vycházel při interpretaci § 41 zákona o správě daní ze smyslu a účelu uvedeného ustanovení, a to v souladu se závěry plenárního nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ve kterém Ústavní soud konstatoval: „*Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity\ (Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 9, str. 399 násl., publikováno též jako č. 30/1998 Sb.). Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu, nelze ztotožňovat text právního předpisu a právní normu, která je výrazem tohoto textu (srov. shodně v doktríně např. Knapp V., Holländer P. a kol., Právne myslenie a logika, Obzor, Bratislava 1989). Je třeba mít na zřeteli, že právní norma se ne vždy musí krýt s tím, jak je vyjádřena v textu zákona, a to ani v takovém případě, kdy se text může jevit jako jednoznačný a určitý. Ústavní soud dlouhodobě zdůrazňuje význam teleologické argumentace a hledání smyslu a účelu zákona jeho interpretem*“.

Podmínky, za kterých může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, jsou stanoveny v § 41 odst. 4 zákona o správě daní, v němž se uvádí, že takové daňové přiznání lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro využití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b uvedeného zákona, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak, a dále jsou pod písmeny a) až d) uvedeného ustanovení stanoveny konkrétní případy, ve kterých nelze dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost platně podat. Smyslem § 41 odst. 4 zákona o správě daní je zjednodušeně řečeno neotevírat prostřednictvím institutu dodatečného daňového přiznání taková řízení, ve kterých již byly příslušným správcem daně za konkrétní období zhodnoceny veškeré skutečnosti relevantní pro správné stanovení daňové povinnosti (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 8. 2010, č. j. 9 Afs 72/2008 – 103). Nepřípustnost dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní předpokládá uplatňování snížení základu daně, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku.

V posuzovaném případě stěžovatel fakticky usiluje o znovuotevření pravomocně skončeného (a soudem přezkoumaného) daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 tím, že snížení daňové povinnosti uplatňuje až v dodatečném daňovém přiznání za období, kdy vyšlo najevo účetní pochybení, kvůli němuž ke snížení daňové povinnosti došlo. Lze se tak ztotožnit se závěrem městského soudu, že stěžovatel zavádějícím způsobem tvrdí, že správce daně a následně ani odvolací orgán nezhodnotil veškeré skutečnosti relevantní pro správné stanovení jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období roku 2004. Stěžovatel se navíc v rámci své argumentace v rozporu

s § 40 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků dovolává skutečností, které nejsou rozhodnými pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2004, protože nastaly až v jiném zdaňovacím období. Skutečnost, že stěžovatel zúčtoval do výnosů tytéž rezervy ve zdaňovacím období 2005 a 2006, nemůže mít vliv na oprávnění správce daně posuzovat v jiném zdaňovacím období (rok 2004), zda byly splněny podmínky pro řádné nakládání s rezervami. Ze spisu vyplývá, že stěžovatel v rozhodném zdaňovacím období porušil § 4 odst. 1 zákona o rezervách, protože rezervy nezrušil, ačkoliv tak měl podle zákona učinit, protože pominuly důvody, pro které byly rezervy na opravy tiskařských strojů vytvořeny. Nejvyšší správní soud na tomto místě tudíž souhlasí s městským soudem, že pro zdanění předmětných rezerv, resp. pro navýšení základu daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2004 o částku odpovídající předmětným rezervám bylo relevantní právě toto zjištění správce daně; následný postup stěžovatele ohledně předmětných rezerv v roce 2005 či 2006 nemůže zhojit pochybení spočívající v porušení § 4 odst. 1 zákona o rezervách, a nemůže tedy nijak ovlivnit správnost jejich zdanění v rozhodném zdaňovacím období roku 2004.

Tvrzení stěžovatele, že § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů je třeba vykládat tak, že se vztahuje na všechny případy, kdy byla stejná částka zdaněna, bez ohledu na skutečnost, zda se tak stane v předchozím nebo následujícím zdaňovacím období, je mylné, neboť podle § 40 odst. 14 zákona o správě daní se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Stěžovatel navíc snížení základu daně uplatnil v následujícím zdaňovacím období, kdy mu rozsudkem zdejšího soudu ze dne 2. 12. 2014, č. j. 5 Afs 49/2014 – 57, bylo vyhověno v novém náhledu na počítání prekluzivní lhůty, takže dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006, ve kterém rezervy na opravy tiskařských strojů rovněž uplatnil, bylo podáno včas a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Pokud by zdejší soud stěžovateli vyhověl v nyní posuzované věci, popřel by smysl § 41 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní, kterým je zamezit opakovanému hodnocení věci správním orgánem poté, kdy v této věci dospěl k určitému závaznému závěru.

Kasační soud rovněž neshledává nic nezákonného v postupu správce daně, který řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil pro jeho nepřípustnost poté, kdy dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci nelze předmětné přiznání pro rozpor s ustanovením § 41 odst. 4 písm. b) uvedeného zákona podat. Nepřípustnost určitého podání je v zákoně o správě daní a poplatků pojímána jako zákonná překážka jednání daňového subjektu (výjimečně i správce daně, srov. § 59 odst. 7 a § 60 odst. 4 uvedeného zákona), které by jinak bylo přípustné, tedy dovolené. Zatímco přípustnost určitého podání znamená povinnost správce daně se tímto podáním zabývat věcně, učiní-li daňový subjekt nepřípustné, tedy zákonem nedovolené podání, lhostejno zda proto, že takové podání nelze platně podat pro nesplnění určitých zákonem stanovených podmínek, či je pro nesplnění určitých zákonem stanovených podmínek přímo označeno jako nepřípustné, má to za následek, že podání nebude meritorně posouzeno a řízení o takovém podání bude zastaveno [§ 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní]. Správce daně se tak v případě nepřípustného tj. jakéhokoliv nedovoleného podání omezí na zkoumání pouze těch skutečností, které jsou rozhodné pro závěr o jeho přípustnosti či nepřípustnosti.

Pokud jde o poslední kasační námitku, jíž stěžovatel městskému soudu vytýká, že provedl nad rámec svého oprávnění výklad zákona o daních z příjmů namísto daňového orgánu, ani tuto námitku nemohl zdejší soud aprobovat. Správní soudy, jejichž úkolem je ochrana subjektivních veřejných práv a v širším smyslu kontrola činnosti moci výkonné, nemohou bezesporu moc výkonnou nahrazovat. I proto jsou správní soudy koncipovány jako soudy přezkumné, a nikoliv jako soudy nalézací. V odůvodnění rozsudku městského soudu však zdejší soud takové pochybení neshledal. Městský soud totiž názor žalovaného ocitoval pouze v rekapitulační části svého rozsudku, kde shrnoval dosavadní průběh řízení a argumentaci obou stran. Nejedná se tedy o vlastní úvahu městského soudu a už vůbec ne o akceptaci názoru žalovaného městským

soudem. Ve vlastním posouzení věci (*ratio decidendi*) se městský soud do role daňového orgánu nikterak nestavěl a jeho odůvodnění tedy plně odpovídá požadavkům zákonnosti soudních rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému námitky stěžovatele ve věci samé směřující k nezákonnosti vydaného správního rozhodnutí, kterým bylo zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání (v rozsahu výroku I. napadeného rozsudku) neshledal důvodné, a proto v této části kasační stížnost zamítl.

VI.

Náklady řízení

Procesní situaci, která v posuzované věci nastala, kdy kasační stížnost ve věci samé je nedůvodná, ale důvodná je do výroku o nákladech řízení, řešil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64; přitom konstatoval, že v takovém případě je nutné zrušit pouze výrok krajského soudu o nákladech řízení a ve věci samé kasační stížnost zamítnout. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti v takovém případě rozhoduje Nejvyšší správní soud, neboť řízení ve věci samé je jeho rozhodnutím ukončeno a v tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud věc krajskému soudu nevrací k dalšímu řízení (viz ustanovení § 110 odst. 3 věta první s. ř. s. *a contrario*). Krajský soud usnesením rozhodne pouze o nákladech řízení před ním, přičemž je v této otázce vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel ve věci nedosáhl úspěchu, neboť napadený rozsudek městského soudu ve věci samé zrušen nebyl. Na tomto závěru nic nemění ani to, že napadený rozsudek byl zrušen v části, jíž soud nesprávně přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení o žalobě. Stěžovateli tudíž nesvědčí právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 14. května 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu