



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **ALGON PLUS, a. s.** „v likvidaci“, se sídlem Za Kovárnou 347, Statenice, zastoupené JUDr. Ing. Milošem Olíkem, LL.M., advokátem se sídlem Na Pankráci 127, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3520/12-1200-202167, č. j. 3521/12-1200-202167, č. j. 3522/12-1200-202167 a č. j. 3523/12-1200-202167, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2014, č. j. 45 Af 25/2012 – 59,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Praha-západ doměřil žalobkyni na základě daňové kontroly daň z příjmů právnických osob. Za zdaňovací období *od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008* doměřil daň ve výši 21.037.170 Kč a stanovil penále ve výši 4.207.434 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2011, č. j. 391763/11/060915208371), za zdaňovací období *od 1. 8. 2008 do 31. 12. 2008* doměřil daň ve výši 21.743.400 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu ve výši 47.986.652 Kč a stanovil penále ve výši 6.748.012 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2011, č. j. 391796/11/060915208371), za zdaňovací období *od 1. 1. 2009 do 30. 4. 2009* doměřil daň ve výši 692.200 Kč a stanovil penále ve výši 138.440 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2011, č. j. 391802/11/060915208371) a za zdaňovací období *od 1. 5. 2009 do 31. 12. 2009* doměřil daň ve výši 4.949.400 Kč a stanovil penále ve výši 989.880 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2011, č. j. 391803/11/060915208371).

[2] Odvolání žalobkyně směřující proti všem výše uvedeným platebním výměrům Finanční ředitelství v Praze zamítlo v záhlaví označenými rozhodnutími ze dne 25. 6. 2012. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji usnesením ze dne 10. 9. 2012, č. j. 8 Af 28/2012 – 22, postoupil místně příslušnému Krajskému soudu v Praze. Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně. Správce daně má široké správní uvážení, zda využije postup podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, nebo zda rovnou zahájí daňovou kontrolu. Své úvahy učiněné v rámci správního uvážení musí ovšem daňovému subjektu sdělit. I v případech, kdy lze důvodně předpokládat doměření daně, není postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu nezbytným krokem před zahájením daňové kontroly. Daňový subjekt by ale měl mít vždy možnost dobrovolně (byť opožděně) přiznat svou daňovou povinnost, a to i nad rámec výzvy správce daně.

[5] V posuzované věci finanční ředitelství uvedlo, že správce daně nemohl dostatečně konkretizovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, protože nezaúčtované faktury získané od Policie ČR byly pouze dílčího charakteru. Podle krajského soudu je možné toto zdůvodnění vyložit nejen jako překážku pro vyhotovení dostatečně určité výzvy, ale i jako překážku pro samotný postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Příležitost tohoto zdůvodnění následně potvrdil i výsledek daňové kontroly, neboť celková doměřená daň podstatně převyšovala daň, která by byla doměřena pouze na základě nezaúčtovaných faktur.

[6] Přestože měl správce daně ještě před zahájením daňové kontroly zcela důvodné poznatky, že daň bude doměřena (z důvodu existence nezaúčtovaných faktur), nelze podle krajského soudu přehlédnout, že jeho úmyslem bylo kontrolovat veškeré daňové povinnosti žalobkyně. Ze správního spisu plyne, že správce daně plánoval daňovou kontrolu již přinejmenším od konce listopadu 2010 (viz žádost likvidátora ze dne 1. 12. 2010 o změnu termínu zahájení daňové kontroly). Teprve poté (v lednu 2011) byly správci daně doručeny nezaúčtované faktury. Za těchto skutkových okolností byl správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu bez využití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ostatně i bez případné výzvy měla žalobkyně dostatek času k podání dodatečného daňového přiznání, protože daňová kontrola byla zahájena až na konci ledna 2011.

[7] Krajský soud uzavřel, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu se uplatní pouze tam, kde správce daně může důvodně předpokládat, že podáním dodatečného daňového přiznání v rozsahu nových skutečností a důkazů známých správci daně (a tedy označených ve výzvě) dojde k doměření daně podle § 144 odst. 1 daňového řádu, tedy ve výši, která se nebude odchylovat od daně dodatečně tvrzené. Ovšem v případě potřeby širšího prověření správnosti původně přiznané daně v rámci daňové kontroly by předchozí výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu s pouze dílčím dopadem byla neúčelná a nehospodárná.

[8] K druhému okruhu námitek týkajících se tvrzeného rozporu se směrnicí Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (90/435/EHS), krajský soud zdůraznil, že uvedená směrnice na posuzovaný právní vztah

(tj. převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností, oběma se sídlem v tuzemsku) nedopadá. Žalobkyně se proto nemůže dovolávat přímého účinku čl. 4 odst. 1 písm. a) této směrnice.

[9] Podle krajského soudu pojmy používané směrnicí 90/435/EHS („*zisk z důvodu podílu na dceřiné společnosti*“) a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007 („*příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností na mateřské společnosti*“) nemají odlišný význam. Oba pojmy je třeba chápat jako zisk v užším slova smyslu, tj. kladný výsledek hospodaření dceřiné společnosti, který je následně rozdělován zákonem stanoveným způsobem (ať již formou výplaty dividendy či jinak). Pod tento pojem nelze zahrnout jiné formy příjmů z titulu vlastnictví dceřiné společnosti, například právě příjem z převodu obchodního podílu, a to ani v režimu zákona o daních z příjmů ani v režimu směrnice 90/435/EHS.

[10] Okruh příjmů osvobozených od daně z příjmů byl rozšířen o příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti až s účinností od 1. 1. 2008 (zákonem č. 261/2007 Sb.). Nejednalo se ale o nápravu vadné implementace směrnice 90/435/EHS, jak tvrdila žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda byl správce daně povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Přestože citované ustanovení obsahuje slovo „*může*“, neznamená to, že by měl správce daně tak široké správní uvážení, jak uvedl krajský soud. Soud neměl vyjít pouze z doslovného znění zákona, ale měl zohlednit zásadu *in dubio pro libertate*. Smyslem daňového řízení je především daň správně vyměřit a vybrat, a to způsobem, který je co nejméně zatěžující. Postup, kdy daňová povinnost nebyla určena v součinnosti s daňovým subjektem, je v rozporu se zásadou procesní ekonomie. Pokud by stěžovatelka připustila, že správce daně měl správní uvážení, finanční ředitelství a krajský soud měly přezkoumat, zda jej správce daně učinil zákonným způsobem.

[13] Odmítnutí postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu je podle stěžovatelky obhajitelné například v případech, kdy daňový subjekt neposkytuje součinnost. To ale nebyl případ stěžovatelky. Likvidátor převzal společnost stěžovatelky s předpokladem, že veškeré povinnosti stěžovatelky byly řádně plněny. Krajský soud mylně dovodil, že likvidátor měl povědomí o úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu, a že tedy stěžovatelka zastoupená likvidátorem měla sama předložit dodatečné daňové přiznání.

[14] Z odborné literatury vyplývá povinnost správce daně učinit výzvu vždy, kdy lze důvodně předpokládat, že daň má být vyšší. Správní uvážení směřující k odmítnutí výzvy může správce daně uplatnit pouze tehdy, pokud důvody pro doměření daně nejsou zřejmé. V posuzované věci se správce daně dozvěděl o zahájení trestního stíhání Ing. M. N., místopředsedy představenstva stěžovatelky, nejpozději dne 17. 12. 2010 z písemnosti doručené Policií ČR. Dne 3. 1. 2011 pak správce daně obdržel konkrétní nezaúčtované faktury, které mohly mít za následek doměření daně. Správce daně měl proto stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, nebo případně přezkoumatelně odůvodnit svou úvahu, proč od výzvy upustil. Zahájením daňové

kontroly významně zasáhl do majetkových práv stěžovatelky, protože v důsledku tohoto nezákonného postupu zvýšil daňovou povinnost o penále ve výši 12.083.766 Kč.

[15] Dále stěžovatelka vytkla krajskému soudu nesprávné posouzení otázky, zda měl správce daně postupovat v řízení týkajícím se zdaňovacího období 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008 podle směrnice 90/435/EHS. Směrnice byla přímo použitelná, protože (1) je dostatečně určitá vzhledem k daňovému subjektu a rozsahu požadovaného osvobození od daně, (2) práva a povinnosti obsažené ve směrnici jsou přímo použitelná i na objekty právní regulace a (3) členským státům již uplynula transpoziční lhůta.

[16] Směrnice 90/435/EHS nedefinuje rozsah pojmu „zisk dceřiné společnosti, který je rozdělen mateřské společnosti“. Účelem směrnice bylo osvobození příjmů spočívajících v „zisku obdržéném z důvodu podílu na dceřiné společnosti“. Vztažení uvedeného pojmu pouze na dividendy je nepřijatelně zužující. Z ekonomického pohledu může být ziskem obdržéným z důvodu podílu na dceřiné společnosti také zisk plynoucí z prodeje obchodního podílu nebo jeho části. Smyslem osvobození zisku získaného z důvodu podílu na dceřiné společnosti je odstranění dvojího zdanění příjmů. To platí pro výplatu zisku mateřské společnosti jakoukoliv formou. Pokud by bylo smyslem směrnice 90/435/EHS osvobodit pouze jednu formu zisku, byla by taková úprava v rozporu se základními principy fungování Evropské unie, neboť by fakticky bránila svobodnému usazování vybraného kapitálu tím, že by jednu formu obdržení zisku z usazení v jiném členském státě EU diskriminovala v porovnání s jinou formou.

[17] Pokud zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007 neumožňoval na straně mateřské společnosti osvobození příjmu z převodu podílu na dceřiné společnosti, došlo k zúžení cíle směrnice 90/435/EHS. Směrnice tedy nebyla správně implementována, proto se stěžovatelka dovolává jejího přímého účinku. Nesprávné implementace si bylo vědomo i Ministerstvo financí, které novelou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. doplnilo rozsah osvobození výslovně i na příjmy z převodu podílu v dceřiné společnosti.

[18] Nadto, v případě pochybností o významu neurčitěho pojmu v oblasti daňového práva, je třeba šetřit práva daňového subjektu a postupovat podle zásady *in dubio pro libertate*. Krajský soud i finanční ředitelství tyto zásady nezohlednily. Správní řízení tak bylo zatíženo vadou, která sama o sobě měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

[19] Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu také nepřezkoumatelný, protože soud dostatečně nezdůvodnil závěr o totožnosti pojmů užitých ve směrnici 90/435/EHS a v zákoně o daních z příjmů. Obdobně krajský soud nevysvětlil, na základě jakých úvah uzavřel, že se předmětná ustanovení vztahují pouze na zisk v užším slova smyslu, tj. na kladný výsledek hospodaření dceřiné společnosti, který je následně rozdělován formou dividendy či jinak, a nikoliv na příjem z převodu obchodního podílu.

[20] Krajský soud zdůvodnil nemožnost použít směrnici 90/435/EHS také skutečností, že mateřská i dceřiná společnost mají sídlo v České republice. Stěžovatelka upozornila krajský soud na judikaturu Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu, podle kterých by takový výklad vedl k nepřijatelné diskriminaci vnitrostátních společností. Diskriminace na základě usazení je v rozporu se Smlouvou o fungování EU. Krajský soud se s touto judikaturou nijak nevypořádal. Pro závěr, že směrnice 90/435/EHS měla být v posuzované věci použita, svědčí tendence Soudního dvora dovozovat nepřijatelnost tzv. obrácené diskriminace (viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci C-212/06, stanovisko generálního advokáta J. Mischo ve spojených věcech 80/85 a 159/85 nebo stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve spojených věcech C-58/13 a C-59/13). Výklad krajského soudu směřuje k závěru, že směrnice

90/435/EHS má zajistit lepší daňový režim pouze pro společnosti z jiného členského státu EU. S žalobní argumentací týkající se cílů směrnice se krajský soud nijak nevypořádal.

III. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením skutkového stavu a právních otázek krajským soudem. Nesouhlasil s namítanou povinností správce daně aplikovat § 145 odst. 2 daňového řádu, kterou stěžovatelka vyvodila ze skutečnosti, že Policie ČR předala správci daně před zahájením daňové kontroly kopie nezaúčtovaných faktur vystavených stěžovatelkou. Správce daně naplánoval daňovou kontrolu ještě předtím, než mu Policie ČR poskytla faktury. Zahájení kontroly pak odložil pouze na žádost stěžovatelky. Daňová kontrola navíc nebyla zaměřena pouze na nezaúčtované faktury, ale na daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů za předmětná zdaňovací období. Bylo na správním uvážení správce daně, aby zhodnotil, zda mu vznikl důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a zda se k tomuto předpokladu neváží pochybnosti, které by bylo nutno ověřit v rámci daňové kontroly.

[22] Při posuzování naplnění podmínek pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu je nutné brát v úvahu také jednotlivé zásady správy daní, které působí jako korektiv jednotlivých ustanovení daňového řádu. V posuzovaném případě se správce daně musel vypořádat zejména se zásadou ekonomie řízení a rychlosti. Vzhledem k tomu, že správce daně neměl v úmyslu zaměřit daňovou kontrolu pouze na zmíněné nezaúčtované faktury, ale na celé předmětné zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, byl by postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu s až následným zahájením daňové kontroly značně neekonomický a současně nepřiměřeně zdlouhavý. Podle žalovaného správce daně posoudil vzniklou situaci správně, pokud nevyzval stěžovatelku ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Správci daně by nemělo být kladeno k tíži, že vyhověl žádosti stěžovatelky o odložení zahájení daňové kontroly.

[23] Dále žalovaný nesouhlasil s tvrzením stěžovatelky, že na převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností měla být použita směrnice 90/435/EHS. Stěžovatelka se nemohla dovolávat jejího přímého účinku, protože uvedená směrnice na daný právní vztah nedopadá.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV.1 Postoupení věci rozšířenému senátu

[24] Nejvyšší správní soud se při předběžném posouzení kasační stížnosti zabýval mimo jiné otázkami, zda lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném platebním výměru namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, a zda je povinností správce daně vyzvat před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání, resp. tvrzení. S ohledem na skutečnost, že k uvedeným otázkám existovala rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu, první senát je předložil k posouzení rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. usnesením ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1 Afs 183/2014 – 37.

[25] Rozšířený senát rozhodl v dané věci usnesením ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, a vrátil věc k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu. Na položené otázky odpověděl tak, že „I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové

kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

IV.2 Posouzení kasační stížnosti

[26] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

IV.2.a Zahájení daňové kontroly

[28] Úvodem Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobní námitky zpochybňující zákonnost zahájení daňové kontroly byly v řízení před krajským soudem přípustné (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, odst. 38 až 53). Nic proto nebrání věcnému přezkumu nesouhlasu stěžovatelky s jejich vypořádáním provedeným krajským soudem.

[29] První okruh námitek vznesených stěžovatelkou se týkal podmínek, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. I k této otázce se vyjádřil rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 – 55.

[30] Podle rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[31] S ohledem na uvedené závěry rozšířeného senátu je třeba rozdělit posouzení napadených rozhodnutí na dvě části. Ze správního spisu totiž vyplývá, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně určité poznatky, z nichž se dalo usuzovat na nesrovnalosti v daňových příznáních stěžovatelky, pouze ve vztahu k jednomu z posuzovaných zdaňovacích období.

[32] Z žádosti o předběžné vyčíslení škody zaslané Policií ČR dne 23. 8. 2010 se správce daně dozvěděl, že Policie ČR měla k dispozici 15 faktur, které nebyly stěžovatelkou zaúčtovány. Tyto

faktury se v 11 případech vztahovaly k roku 2006 (lhůta pro stanovení daně za toto období však již marně uplynula dne 31. 12. 2009), dvě faktury se vztahovaly k roku 2007 a dvě k prvnímu pololetí roku 2008 (na posledně uvedených fakturách nebyla uvedena data vystavení ani splatnosti, v textu pro označení dodávky ovšem byla uvedena data 1. 4. a 8. 5. 2008), tyto faktury se vztahovaly ke zdaňovacímu období 1. 1. 2007 až 31. 7. 2008 (za takto vymezené zdaňovací období stěžovatelka podala daňové přiznání dne 22. 1. 2009). K následným zdaňovacím obdobím, které jsou předmětem přezkumu v nyní posuzované věci, se žádné informace sdělené Policií ČR správci daně před zahájením daňové kontroly nevztahovaly. Těmito obdobími se proto soud bude zabývat samostatně, viz odst. [44] a násl.

[33] Nejprve tedy soud hodnotil postup správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008. Podle žádosti Policie ČR ze dne 23. 8. 2010 došlo nezaúčtováním faktur vztahujících se k tomuto období ke zkrácení daně z příjmů právnických osob ve výši 720.000 Kč v roce 2007 a 465.549 Kč v roce 2008 a zkrácení DPH ve výši 150.000 Kč v roce 2007 a 199.525,50 Kč v roce 2008. K žádosti byl připojen seznam čísel faktur, nikoliv kopie faktur samotných. Na podzim roku 2010 správce daně oznámil stěžovatelce (resp. jejímu likvidátorovi) úmysl zahájit daňovou kontrolu. Ve spisu není založen záznam o samotném oznámení, ale soud považuje za nepochybné, že tento úmysl byl likvidátorovi oznámen s ohledem na jeho žádost ze dne 30. 11. 2010, ve které požádal o změnu data daňové kontroly naplánované na 6. 12. 2010 na termín po 15. 1. 2011 (podle předkládací zprávy správce daně k odvolání byl původní termín likvidátorovi oznámen telefonicky). Této žádosti správce daně vyhověl. V mezidobí, dne 17. 12. 2010, správce daně obdržel „*poučení poškozeného v trestním řízení*“, ze kterého nad rámec žádosti ze dne 23. 8. 2010 vyplývá, že trestní řízení bylo vedeno s místopředsedou představenstva stěžovatelky M. N., kterému bylo kladeno za vinu spáchání zločinu podle § 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby). Bližší informace k prošetřované trestní věci poučení neobsahovalo. Dne 3. 1. 2011 správce daně obdržel kopie sporných faktur.

[34] Daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008 správce daně zahájil dne 2. 2. 2011. Z protokolu o zahájení kontroly vyplývá, že byla zahájena „*v plném rozsahu*“, nikoliv pouze k prověření podezření týkajícího se nezaúčtování faktur.

[35] Za popsané situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné „*důvodně předpokládat*“, že bude daň doměřena. Tato podmínka plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu: „*Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*“ Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: „*Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (bližze viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2

daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.

[36] Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.

[37] Podle žalovaného měl správce daně k dispozici pouze dílčí poznatky, které mu neumožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud plně neztotožňuje, vzniklou situaci však považuje za hraniční případ. Správce daně měl určité poznatky (viz výše odst.[33]) o tom, že stěžovatelka nezaúčtovala 4 faktury vztahující se ke zdaňovacímu období 1. 1. 2007 až 31. 7. 2008. Dalo by se tedy uvažovat o tom, že mu na základě tohoto poznatku vznikla povinnost stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení ve vztahu k uvedeným čtyřem fakturám. Při posouzení zákonnosti postupu povinnosti správce daně ovšem nelze odhlédnout od dalších skutkových okolností.

[38] Přinejmenším od léta 2010 si stěžovatelka musela být vědoma na základě trestního stíhání místopředsedy jejího představenstva, že existence faktur, které nezaúčtovala, vyšla najevo před orgány veřejné moci. V takovém případě se nemohla dovolávat toho, že nevěděla, že svou daňovou povinnost uvedla v původním daňovém přiznání nesprávně. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu ji přitom stíhala povinnost své předchozí pochybení napravit: *„Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubrudit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně.“*

[39] Rozšířený senát formuloval své závěry s cílem, aby daňovému subjektu byla poskytnuta možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně. V nyní posuzované věci se ovšem správce daně dozvěděl pouze ty informace o existenci nezaúčtovaných faktur, o kterých stěžovatelka nepochybně věděla, neboť je vystavil místopředseda představenstva M. N., a zároveň z trestního řízení vedeného proti němu stěžovatelka musela vědět, že existence nezaúčtovaných faktur je orgánům veřejné moci známa. Přesto sama neučinila žádné kroky k tomu, aby dala původní daňové přiznání do souladu se skutečností. Na tento liknavý postup stěžovatelky poukázalo i finanční ředitelství, které v napadeném rozhodnutí podotklo, že stěžovatelka nesplnila svou zákonnou povinnost podat dodatečné daňové přiznání o své vůli, přestože k tomu měla (na rozdíl od správce daně) dostatek informací.

[40] Stěžovatelka nesplnila tuto povinnost ani poté, co byla správcem daně vyrozuměna o tom, že se chystá zahájit daňovou kontrolu. Správce daně vyhověl žádosti likvidátora o posunutí zahájení daňové kontroly původně naplánované na 6. 12. 2010 a zahájil daňovou kontrolu ke zdaňovacímu období 1. 1. 2007 až 31. 7. 2008 až dne 2. 2. 2011. Stěžovatelce se tak o téměř dva měsíce prodloužila doba, v níž mohla napravit své předchozí pochybení týkající

se nezaúčtovaných faktur. Byť nebyla správcem daně formálně vyzvána, s ohledem na výše popsané okolnosti si musela být vědoma existence důvodného předpokladu, že daň bude doměřena v případě, že správce daně zahájí plánovanou daňovou kontrolu.

[41] Kromě výše uvedeného je třeba v posuzované věci zohlednit, že rozšířený senát nevymezil povinnost postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu bezvýjimečně. Jednou z přípustných výjimek je situace, kdy má správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Správce daně se rozhodl na základě dílčích poznatků o podvodném jednání stěžovatelky prověřit plnění jejích daňových povinností v plném rozsahu prostřednictvím daňové kontroly. S ohledem na skutečnost, že faktury zajištěné Policií ČR se týkaly poměrně rozsáhlého časového úseku (let 2006 až 2008, byť některé již nemohly být zohledněny z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně) a že místopředseda představenstva stěžovatelky byl trestně stíhán pro trestný čin krácení daně, mohlo správcem daně oprávněně vzniknout podezření, že stěžovatelka porušila své daňové povinnosti ve větším rozsahu.

[42] Ze správního spisu vyplývá, že zahájení daňové kontroly v plném rozsahu nebylo pouze formální – tj. s cílem, aby se správce daně vyhnul povinnosti postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně skutečně prověřoval daňovou povinnost stěžovatelky komplexně, bez omezení na dosud zjištěné dílčí poznatky o čtyřech nezaúčtovaných fakturách. Ve výsledku pak zjistil, že ve zdaňovacím období od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008 stěžovatelka neoprávněně snížila základ daně o 100.176.827 Kč, přičemž snížení základu daně z důvodu nezaúčtovaných faktur představovalo pouze 5.216.952 Kč z uvedené celkové částky. Ve zbývající části byla daň doměřena zejména z důvodu, že stěžovatelka neprokázala, že částka zaúčtovaná jako „*kapitálové dovybavení*“ byla nákladem vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tím došlo ke snížení základu daně o 78.910.429 Kč), a neoprávněně uplatnila osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2008 na příjem z převodu obchodního podílu zaúčtovaný dne 18. 12. 2007 (tím došlo ke snížení základu daně o 15.996.000 Kč, k této otázce viz též dále odst. [48] a násl.).

[43] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje zahájení daňové kontroly za období od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008 za nezákonné.

[44] Dále zbývá posoudit postup správce daně při zahájení daňové kontroly dne 24. 1. 2011 vztahující se ke zdaňovacím obdobím od 1. 8. 2008 do 31. 12. 2008, od 1. 1. 2009 do 30. 4. 2009 a od 1. 5. 2009 do 31. 12. 2009. Správce daně neměl před zahájením daňové kontroly žádné předchozí poznatky, které by se vztahovaly k plnění daňových povinností stěžovatelky v těchto obdobích. Stěžovatelka existenci takových poznatků k předmětným zdaňovacím obdobím netvrdila a ve spisu nejsou před zahájením kontroly založeny žádné listiny, které by naznačovaly, že daňová příznání neodpovídala skutečnosti.

[45] Také provedená kontrola potvrdila, že skutečnosti pro doměření daně nijak nesouvisely s nezaúčtovanými fakturami, o nichž se správce daně dozvěděl od Policie ČR. Ve *zdaňovacím období od 1. 8. 2008 do 31. 12. 2008* stěžovatelka neoprávněně snížila základ daně o částku 103.540.316 Kč tím, že zahrnula do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku zaúčtovanou jako „*kapitálové dovybavení*“ a částku připadající na technické zhodnocení bytového domu. Také ve *zdaňovacím období od 1. 1. 2009 do 30. 4. 2009* stěžovatelka neoprávněně snížila základ daně o částku 494.937 Kč tím, že zahrnula do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů technické zhodnocení

bytového domu. Z téhož důvodu neoprávněně snížila základ daně i ve *zdaňovacím období od 1. 5. 2009 do 31. 12. 2009* o částku 2.203.744 Kč.

[46] Správce daně tedy nedisponoval žádnými poznatky, které by mu umožňovaly stěžovatelku řádně vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V jeho postupu a zahájení daňové kontroly dne 24. 1. 2011 proto soud neshledal žádné pochybení.

[47] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že postup správce daně při zahájení daňové kontroly ve vztahu ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím nebyl nezákonný. Byť rozšířený senát vymezil podmínky, za nichž je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu úžeji než krajský soud, napadený rozsudek není z tohoto důvodu nezákonný. Krajský soud ve výsledku posoudil zákonnost postupu správce daně správně, Nejvyšší správní soud proto pouze korigoval jeho odůvodnění (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, č. 1865/2009 Sb. NSS).

IV.2.b Příjem z převodu obchodního podílu

[48] V druhém okruhu námitek stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nesprávně posoudil možnost uplatnění osvobození od daně ve vztahu k příjmu stěžovatelky z převodu obchodního podílu na základě smlouvy ze dne 18. 12. 2007. Podle stěžovatelky byl daný příjem osvobozen od daně na základě přímého účinku směrnice 90/435/EHS, nebo přinejmenším v důsledku zákazu obrácené diskriminace, která by vznikla vyloučením osvobození příjmu z převodu obchodního podílu mezi tuzemskými společnostmi. Těmto námitkám Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[49] Krajský soud správně uzavřel, že směrnice 90/435/EHS nedopadá na převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností, ale umožňuje pouze osvobození příjmů z rozdělovaného zisku (tj. kladného výsledku hospodaření dceřiné společnosti), ať již formou dividendy nebo jiným způsobem.

[50] Cílem směrnice 90/435/EHS je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společností od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů jak na úrovni mateřské společnosti, tak na úrovni jejich dceřiných společností. Za tímto účelem směrnice stanoví mechanismus, podle kterého, obdrží-li některá mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků. Dále směrnice z důvodu zajištění daňové neutrality osvobozuje zisky, které dceřiná společnost rozděluje své mateřské společnosti, od srážkové daně. Z žádného ustanovení směrnice ani z jejího odůvodnění nevyplývá, že by upravovala, jakým způsobem mají být zdaněny nebo osvobozeny příjmy z převodu obchodního podílu, který vlastní mateřská společnost v dceřiné společnosti.

[51] Směrnice konzistentně vymezuje svůj předmět pojmem „*rozdělování zisku*“ (jemuž v jiných jazykových verzích odpovídají pojmy „*distributions of profits*“, „*distributions de bénéfices*“, „*Gewinnausschüttungen*“, „*rozdeľovanie zisků*“ apod.). Podle čl. 1 „*Každý členský stát použije tuto směrnici [a] na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států, [b] na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společností ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi [...]*“ (další případy použití směrnice 90/435/EHS doplněné na základě pozměňující směrnice 2003/123/ES se týkají stálých provozoven a nejsou

pro posuzovanou věc relevantní). Obdobně čl. 4 odst. 1, jehož přímého účinku se stěžovatelka dovolává, se vztahuje pouze na situace, kdy mateřská společnost nebo její stálá provozovna obdrží „z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti“. O „rozdělovaném zisku“ hovoří také čl. 5 směrnice: „Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

[52] Z použité terminologie ani obsahu daných ustanovení neplyne, že by se osvobození od daně předvídané směrnicí 90/435/EHS mělo vztahovat na příjem mateřské společnosti z převodu jejího obchodního podílu v dceřiné společnosti. Takový typ příjmů není v obvyklém významu pojmu „rozdělování zisků“ zahrnut.

[53] Zcela jednoznačně pak typ příjmu, na který se vztahuje směrnice 90/435/EHS, vymezuje její čl. 6: „Stát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.“ Z uvedeného článku je nepochybné, že se jedná pouze o příjmy mateřské společnosti pocházející od dceřiné společnosti (rozdělení zisku, kterého dceřiná společnost dosáhla, tj. kladný výsledek jejího hospodaření), nikoliv příjmy mateřské společnosti, které získala od třetího subjektu na základě převodu svého obchodního podílu (nebo jeho části) v dceřiné společnosti.

[54] Zákon o daních z příjmů v § 19 odst. 1 písm. ze) ve znění účinném do 31. 12. 2007 (převod obchodního podílu se uskutečnil dne 18. 12. 2007) v souladu se směrnicí 90/435/EHS osvobodil od daně „příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti“. S ohledem na skutečnost, že směrnice 90/435/EHS byla transponována do zákona o daních z příjmů správně a úplně, nemůže být aktivován její čl. 4 odst. 1 použitím přímého účinku. Přímý účinek směrnice nastupuje pouze tehdy, pokud stát neprovedl implementaci směrnice vůbec nebo ji neprovedl řádně (blíže viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, *Van Duyn*, 41/74; ze dne 5. 4. 1979, *Ratti*, 148/78; ze dne 9. 11. 1995, *Franovich*, C-479/93; ze dne 19. 1. 1982, *Becker*, 8/81; ze dne 22. 6. 1989, *Fratelli Costanzo*, 103/88; či ze dne 1. 6. 1999, *Kortas*, C-319/97). Příjem z převodu obchodního podílu nespadá do rozsahu směrnice 90/435/EHS, jeho neosvobozením proto nemohlo dojít k nesprávné nebo neúplné transpozici. Nadto, směrnice se vztahuje pouze na přeshraniční transakce (srov. zejm. čl. 1), zatímco nyní posuzovaný převod obchodního podílu se uskutečnil výhradně mezi tuzemskými subjekty.

[55] Novela zákona o daních z příjmů provedená zákonem č. 261/2007 Sb. doplnila s účinností od 1. 1. 2008 § 19 odst. 1 písm. ze) tak, že osvobození od daně nově vztáhla i na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Toto doplnění bylo rozhodnutím vnitrostátního zákonodárce, nikoliv důsledkem transpozice unijního práva. Směrnice 90/435/EHS v žádném ze svých znění tento typ příjmu do svého věcného rozsahu nezahrnula (srov. také obdobný věcný rozsah v současné době účinné směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států).

[56] Stěžovatelka se nemohla dovolávat ani zákazu obrácené diskriminace, která měla podle stěžovatelky vzniknout v případě, že by se směrnice nepoužila pro osvobození příjmu z převodu obchodního podílu mezi tuzemskými společnostmi. „Obrácená diskriminace“ je jev, který vzniká v určitých oblastech práva jako důsledek rozdělení pravomocí mezi členské státy a Unii. V důsledku zásad volného pohybu unijní právo v určitých případech zvýhodňuje určitou skupinu osob, zboží, služeb či kapitálu, které pochází z jiného členského státu, toto zvýhodnění však nedopadá na tzv. „čistě vnitrostátní situace“, k jejichž regulaci jsou příslušné samotné členské státy. Z tohoto důvodu se tomuto typu diskriminace říká obrácená - znevýhodněna je totiž neočekávaná skupina (vlastní občané nebo tuzemské zboží, služby či kapitál) oproti té skupině,

vůči níž by se dalo znevýhodnění spíše předpokládat (občané, zboží, služby nebo kapitál pocházející z jiného členského státu). Důvodem pro odlišné zacházení je skutečnost, že na postavení jedné skupiny dopadá právo Unie, kdežto na postavení druhé skupiny nikoli. Jinými slovy, k aktivaci zvýhodnění plynoucích z volného pohybu, která jsou zakotvena jak v samotném primárním právu, tak v četných instrumentech práva sekundárního, je zapotřebí tzv. „přeshraničního prvku“.

[57] Popsaná situace ovšem v posuzované věci nemohla vůbec nastat. Jak již soud výše uzavřel, zdanění příjmu z převodu obchodního podílu v dceřiné společnosti spadá zcela mimo věcný rozsah směrnice 90/435/EHS, otázka, zda v důsledku nemožnosti použít danou směrnici na čistě vnitrostátní situace vzniká obrácená diskriminace, je proto zcela irrelevantní. Z tohoto důvodu by bylo zcela nadbytečné zabývat se stanovisky generálních advokátů, jichž se dovolává stěžovatelka na podporu svého tvrzení, že došlo k nepřipustné „obrácené diskriminaci“. Zdanění příjmu stěžovatelky z prodeje obchodního podílu v její české dceřiné společnosti českým subjektům nebylo znevýhodněno oproti obdobné situaci, která by proběhla mezi tuzemskou osobou a osobou se sídlem či bydlištěm v jiném členském státě. Ani posledně uvedená situace by nebyla osvobozena od daně podle směrnice 90/435/EHS.

[58] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud správně vymezil okruh vztahů, na něž se vztahuje směrnice 90/435/EHS, a nepochybil, když z daného okruhu vyloučil převod obchodního podílu uskutečněný stěžovatelkou.

[59] S ohledem na správný závěr krajského soudu, že směrnici 90/435/EHS není možné uplatnit pro převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností, navíc ji nelze uplatnit na právní vztahy mezi subjekty, které sídlí v tuzemsku, nebylo již nezbytné, aby vypořádával všechny dílčí žalobní námitky stěžovatelky, které byly pro posuzovanou věc nerozhodné. Závěr krajského soudu o nemožnosti uplatnit v posuzované věci osvobození od daně byl založen na dostatečných a věcně správných argumentech. V této souvislosti lze připomenout usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 7. 2012, sp. zn. I. ÚS 1412/11, podle něhož není porušením práva na spravedlivý proces, pokud obecné soudy „nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (shodně také nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015 – 59, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 8 Afs 17/2012 – 375).

[60] Krajský soud ani finanční ředitelství nebyly povinny použít zásadu *in dubio pro libertate*, jíž se stěžovatelka dovolávala, neboť jim nevznikly pochybnosti o výkladu pojmů rozhodných pro posuzovanou věc. Tato zásada se uplatní tehdy, pokud je právní norma natolik nejednoznačná, že za použití různých výkladových metod lze dospět k různým výsledkům. V nyní posuzované věci však neexistovaly dva rovnocenné konkurující si výklady, u nichž by bylo třeba posoudit, zda je jeden z těchto výkladů ve prospěch daňových subjektů.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[61] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[62] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační

stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2016

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu