



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Petra Hlušíka a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **ČESKÉ DOTEKY HUDBY EM-ART, o. p. s.**, se sídlem Pohořelec 111/25, Praha 1, IČ 27506827, zastoupen JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 2. 2012, č. j. 2202/12-1200-1107060, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2014, č. j. 3 Af 10/2012 - 50,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2014, č. j. 3 Af 10/2012 - 50, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 2. 2012, č. j. 2202/12-1200-1107060 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 23.716 Kč, k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Petry Novákové, Ph.D. do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu svým rozhodnutím ze dne 13. 2. 2012 zamítlo odvolání žalobce (dále též jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 3. 8. 2011, kterým bylo dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též jen „daňový řád“) zastaveno řízení o dodatečném daňovém priznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007 podané stěžovatelem dne 24. 6. 2011. Dodatečné

daňové přiznání bylo nepřipustné, neboť dle správního orgánu prvního stupně žalobce porušil § 38p odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce totiž uplatnil v dodatečném daňovém přiznání částky odčitatelných položek a položek snižujících daňový základ na nižší daňovou povinnost než v řádném daňovém přiznání. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v rámci rozhodnutí o odvolání uvedlo, že při uplatnění odčitatelné položky dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 300.000 Kč, byla daňová povinnost vypočtena ve výši 34.800 Kč. Stěžovatel měl obecně nárok uplatnit odčitatelnou položku, v řádném daňovém přiznání však uplatněna nebyla (neboť byla uplatněna daňová ztráta). V dodatečném daňovém přiznání je však možno uplatnit vyšší odčitatelnou položku jen v případě, pokud je vykázána vyšší nebo stejná daňová povinnost než poslední známá daňová povinnost. Jelikož tak bylo dodatečné daňové přiznání uplatněno v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, které je ustanovením speciálním k § 141 odst. 2 daňového řádu, nesplnil stěžovatel zákonnou podmínku.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu a domáhal se zrušení rozhodnutí. Namítal nezákonnost vydaných správních rozhodnutí, neboť se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody. Stěžovatel tvrdil, že § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů neporušil a že správce daně měl v rámci vytykácího řízení odstranit vadu podání; mělo být rozhodnuto věcně, nikoli procesně. V případě zastavení řízení nebylo možno zjistit splnění podmínek § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[3] Městský soud v Praze napadeným rozsudkem žalobu zamítl při závěru, že napadené rozhodnutí je zákonné, zcela správné a přiléhavě odůvodněné. Zákon omezuje možnost uplatnit odčitatelné položky v dodatečném daňovém přiznání na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat na vyšší daňovou hodnotu nebo na daň shodnou s poslední známou daňovou povinností. Poslední známou daňovou povinností žalobce v době, kdy podával dodatečné daňové přiznání, byla částka stanovená dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 19. 7. 2010 v částce 106.800 Kč. Jestliže podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost ve výši 34.800 Kč, bylo podáno v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně tak správně v souladu s § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení o předmětném dodatečném daňovém přiznání zastavil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatel napadl rozsudek Městského soudu v Praze kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Dle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Soud se totiž vůbec nevypořádal s námitkou týkající se aplikace § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu; stěžovatel namítal, že touto skutečností se nezabýval ani žalovaný v rámci odvolacího řízení.

[5] Napadený rozsudek je také nezákonný, neboť soud vycházel z nesprávných závěrů správních orgánů. Podle stěžovatele nebylo možno řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavit dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť díky skutečnosti, že řízení bylo zastaveno, nebylo možno zjistit, zda by případně byly naplněny podmínky uvedené v § 38p zákona o daních z příjmů, protože správce daně nestanovil základ daně tak, jak má na mysli uvedené ustanovení. Vzhledem k tomu, že nově stanovený základ je věcí hmotněprávní, nebylo možno postupovat procesněprávně a řízení zastavit, aniž by byl deklarován uvedený rozdíl, který vychází z nově stanoveného základu daně. Zjevně právně nepřipustné podání je takové, které zákon vůbec neumožňuje, když navíc nepřipustnost musí být zjevná,

a to již v okamžiku doručení podání. V dané věci však v okamžik doručení podání nepřipustnost zjevná nebyla a správce daně měl povinnost se dodatečným daňovým přiznáním zabývat.

[6] Předmětem sporu v dané věci je odčitatelná položka, kterou si mohou snížit svou daňovou povinnost neziskové organizace. Stěžovatel jakožto obecně prospěšná společnost pořádající koncerty vážné hudby je neziskovou organizací, jež byla v souladu s § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů oprávněna si snížit svůj základ daně až o 30%, max. však o 1 mil. Kč. Skutečnost, že stěžovatel obecně splnil podmínky pro uplatnění této položky, potvrdil i žalovaný, nicméně, dle žalovaného i soudu uplatnil stěžovatel tuto položku v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Po dobu účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též jen „ZSDP“) se uplatňování odčitatelných položek či položek snižujících základ daně posuzovalo velmi restriktivním způsobem. Správní praxe zastávala názor, že uvedené položky, zejména pak daňová ztráta, mohly být uplatněny jen aktivní činností daňových subjektů výhradně prostřednictvím daňových přiznání za splnění striktních podmínek § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel již v průběhu daňové kontroly zdaňovacího období 2007 požadoval po původním správci daně zvýšení předmětné položky snižující základ daně, avšak správce daně tuto skutečnost nevzal v potaz.

[7] Zásadní změnu v pohledu na uplatňování daňové ztráty a ostatních položek snižujících základ daně ve smyslu § 38p zákona o daních z příjmů přineslo přijetí daňového řádu a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, na níž následně reagoval zákonodárce. V rozsudku ze dne 27. 2. 2014 č. j. 9 Afs 41/2013 - 33 totiž Nejvyšší správní soud výslovně umožnil uplatnění jedné z odčitatelných položek (daňové ztráty) v průběhu daňové kontroly, a to i přes dikci § 38p zákona o daních z příjmů. Poukázal na novou procesní úpravu správy daní a na nový cíl správy daní. Podle § 1 odst. 1 daňového řádu je totiž základní podstatou správy daní daň správně zjistit a stanovit a zabezpečit její úhradu a nikoliv vybrat co nejvíce. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek dle striktního výkladu § 38p zákona o daních z příjmů jsou mimo jiné v důsledku přijetí daňového řádu, za jehož účinnosti bylo podáno dodatečné daňové přiznání irelevantní. Stěžovatel tak má za to, že postupoval zcela v souladu se zákonem a judikaturou, když jednak již v průběhu daňové kontroly zdaňovacího období 2007 v rámci daňové kontroly žádal o uplatnění položky snižující základ daně dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů a následně podal dodatečné daňové přiznání, kde indikoval daň nižší, než byla poslední známá daň. Jestliže Městský soud v Praze aproboval postup správních orgánů, potvrdil tak, že možnost uplatnit si položku snižující základ daně byla v případě stěžovatele za popsanych skutkových okolností pouze iluzorní a jedná se o odepření spravedlnosti.

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že dle jeho názoru se městský soud v odůvodnění rozhodnutí vypořádal s žalobními námitkami zcela dostačujícím způsobem, když jasně a srozumitelně zdůvodnil, proč správce daně v předmětném řízení nepochybil, pokud zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání. K námitce stěžovatele, že předmětné řízení nebylo možné zastavit dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu uvedl, že zjevně právně nepřipustným bude i podání, pro jehož pozitivní vyřízení není vůbec zákonná opora. V daném případě byla nepřipustnost dána omezením daným v § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nutnost zastavit řízení vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 - 67. V daném případě byla povinnost správce daně postupovat v souladu s tehdy účinnou právní úpravou.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a je přípustná; stěžovatel je zastoupen advokátem. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž důvody uplatněné stěžovatelem soud podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Pro přehlednost je třeba uvést, že stěžovatel s účinností od 2. 2. 2011 změnil sídlo (původně bylo sídlo stěžovatele na adrese Jičín, Fügnerova 653, od uvedeného data pak na adrese Praha 1, Pohořelec 111/25), s čímž souvisí také změna místně příslušného správce daně, resp. odvolacího orgánu, neboť odvolacím orgánem bylo původně Finanční ředitelství v Hradci Králové; po změně sídla pak Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

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

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť se jedná o natolik závažnou vadu, že je třeba zkoumat její případnou existenci i pokud by ji stěžovatel nenamítal. Aby bylo možno posoudit rozhodnutí soudu jako přezkoumatelné, je třeba, aby se především jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatečných důvodů, o které se opírá jeho výrok. O nepřezkoumatelné rozhodnutí se jedná především tehdy, jestliže soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58 a další). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze pak považovat zejména ta rozhodnutí, která a) postrádají základní zákonné náležitosti, b) z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, c) která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), d) jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, e) která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS).

[14] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se městský soud vůbec nevypořádal s námitkou týkající se aplikace § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tuto námitku Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Městský soud v Praze se ztotožnil s právním názorem odvolacího orgánu (resp. též orgánu prvostupňového) ohledně aplikace § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, přičemž v podrobnostech odkázal na rozhodnutí orgánů finanční správy. Tento postup městského soudu lze v dané věci ještě akceptovat, byť v projednávané věci je v tomto světle napadený rozsudek na samé hranici přezkoumatelnosti.

Nejvyšší správní soud sice dovodil v rozsudku ze dne 27. 7. 2007 č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, že „[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ Uvedené závěry však neumožňují soudům zcela rezignovat na vlastní posouzení. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tedy důvodná není.

[15] V předmětné věci je spornou otázkou přípustnost zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele k dani z příjmů dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, resp. jeho nesprávná aplikace a v důsledku toho nezákonnost napadeného rozhodnutí soudu i správních orgánů. Jak totiž správně namítal stěžovatel, k aplikaci uvedeného ustanovení daňového řádu je třeba předchozího posouzení otázek hmotného práva týkajících se možnosti uplatnění odčitatelných položek stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání. Nejvyšší správní soud shledal v tomto ohledu kasační námitku důvodnou, neboť dospěl k závěru, že žalovaný stejně jako později městský soud posoudil tuto otázku nesprávně.

[16] Pro bližší výklad je třeba rekapitulovat znění relevantní právní úpravy. Dle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 12. 2011, „[v]yšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1.000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak. Investiční společnost vytvářející podílové fondy může za stejných podmínek uplatnit i vyšší položky snižující základ daně podle § 20 odst. 3 u jednotlivých podílových fondů.“

[17] Dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 12. 2011, „[p]oplatníci vymezení v § 18 odst. 3, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1.000.000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; přitom u poplatníků zřízených k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu, u poplatníků provozujících zdravotnické zařízení pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče. V případě, že 30% snížení činí méně než 300.000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300.000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3.000.000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1.000.000 Kč, maximálně však do výše základu daně.“

[18] Z obsahu správního a soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007, a to ve vyjádření k předběžné správě č. j. 2952/10/238932604067 podaném dne 13. 4. 2009, uplatnil odčitatelnou položku ve výši 300.000 Kč ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů; namítl, že správce daně tuto

při daňové kontrole nezohlednil. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 7. 2010 na daň z příjmů právnických osob – dodatečným výměrem na zrušení daňové ztráty za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 správce daně – Finanční úřad v Jicíně – dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 107.280 Kč a zároveň dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 1.266.049 Kč a dále stanovil uhradit penále ve výši 84.758 Kč. V rámci dodatečného výměru nebyla odčitatelná položka správcem daně zohledněna. Stěžovatel podal proti tomuto výměru odvolání, o kterém bylo rozhodnuto dne 1. 4. 2011 Finančním ředitelstvím v Hradci Králové tak, že bylo potvrzeno zrušení poslední známé daňové ztráty ve výši 1.266.049 Kč a byl snížen základ daně z částky 447.000 Kč na částku 445.000 Kč a v souvislosti s tím sníženo i vyměřené penále na částku 84.662 Kč. Ani v rámci odvolacího řízení tak správce daně uplatněnou odčitatelnou položku nezohlednil. Dne 24. 6. 2011 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007, v rámci kterého na ř. 251 uplatnil odčitatelnou položku dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 300.000 Kč; celková daňová povinnost tak nově činila částku 34.800 Kč. V návaznosti na to (již nově místně příslušný) Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodl dne 3. 8. 2011 o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu a k odvolání stěžovatele následně žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

[19] V dané věci je dle Nejvyššího správního soudu podstatné, že stěžovatel již v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob namítl, že správce daně nezohlednil odčitatelnou položku dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nelze klást k tíži stěžovatele, že ji neuplatnil v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2007, neboť při současném uplatnění daňové ztráty by v rozporu se zákonem dospěl k záporné daňové povinnosti. S ohledem na přechodné ustanovení daňového řádu, § 264 odst. 1, dle kterého *[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší*, je podstatné také to, že zatímco prvostupňové řízení o dodatečném výměru a zrušení daňové ztráty probíhalo z hlediska procesní úpravy dle ZSDP, řízení odvolací, při nezměněné úpravě hmotněprávní, již probíhalo podle daňového řádu. Ten totiž v § 1 odst. 2 oproti předchozí právní úpravě v ZSDP nově vymezil cíl správy daní, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). S takto vymezeným cílem správy daně koresponduje i vymezení předmětu daňové kontroly.

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33 dovodil, že „[z]ákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou, opravňují daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotněprávních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na postup zvolený správcem daně. Daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jebož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím či doměřovacím řízení (viz § 134 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).“ Ve světle tohoto rozhodnutí tedy zejména postup odvolacího orgánu – Finančního ředitelství v Hradci Králové – v předchozím řízení nebyl správný.

[21] Zůstává zodpovězení otázky, zda lze přičítat k tíži stěžovatele, že se, s přihlédnutím k judikatuře soudů v době rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, nebránil proti tomuto rozhodnutí žalobou ve správním soudnictví dle § 65 a násl. s. ř. s. a že k uplatnění svých práv zvolil formu dodatečného daňového přiznání, tedy obecně zákonem předvídané možnosti.

Nejvyšší správní soud odpovídá, že nikoli, a to zejména s ohledem na tehdejší judikaturu, především pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106.

[22] S ohledem na předestřené závěry v souladu s principy, na kterých je založen daňový řád, je třeba v případě stěžovatele upřednostnit cíl zjistit a stanovit správně daň, soud připomíná znění § 1 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem. Z § 5 odst. 3 daňového řádu dále vyplývá, že [s]právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*

[23] Při zohlednění těchto úvah nemůže v dané věci obstát závěr, podle kterého je za daného skutkového stavu nutno považovat § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 12. 2011 jako ustanovení speciální k § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2012; podle tohoto ustanovení byl daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 citovaného ustanovení podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Lhůtou bylo třeba rozumět dle § 141 odst. 1 daňového řádu dobu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt předmětné skutečnosti zjistil.

[24] V případě stěžovatele lze považovat za okamžik, kdy vyšly najevo skutečnosti nasvědčující tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši, den 27. 5. 2011, kdy, jak vyplývá ze spisu, byla stěžovateli doručena odpověď Finančního ředitelství v Hradci Králové stran uplatnění odčitatelné položky dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů; dle tohoto sdělení stěžovateli může vyšší položky snižující základ daně daňový subjekt uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání. Jestliže tedy stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání dne 24. 6. 2011, učinil tak v rámci zákonem stanovené lhůty.

[25] S přihlédnutím ke všem okolnostem dané věci a v souladu se shora citovanými závěry tak bylo na správci daně, aby v souladu s § 141 odst. 2 daňového řádu účinného k 31. 12. 2012 posoudil dodatečné daňové přiznání stěžovatele věcně a zohlednil předcházející úkony stěžovatele, kterými se již v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období 2007 domáhal uplatnění předmětné odčitatelné položky dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z uvedeného vyplývá, že nebyly splněny zákonné podmínky pro zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání podaném stěžovatelem dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného, jakož i napadený rozsudek jsou tudíž nezákonná.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze. Jelikož v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil soud věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vadu rozhodnutí Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud tedy současně se

zrušením rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. také rozhodnutí finančního ředitelství a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[27] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupců [§ 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění] a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatel zaplatil celkově 8.000 Kč (podání žaloby, podání kasační stížnosti). V řízení o žalobě učinili předchozí zástupci stěžovatele celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a 2 x písemné podání ve věci samé. Za převzetí věci a podání žaloby přísluší za každý tento úkon právní služby v dané věci mimosmluvní odměna ve výši 2.100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012], a za písemné podání ze dne 30. 10. 2014 přísluší odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2014], přičemž tyto částky se zvyšují o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů za každý takový úkon dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 8.200 Kč. V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud zástupkyni stěžovatele podle advokátního tarifu v platném a účinném znění za jeden úkon právní služby 3.100 Kč (podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč paušální náhradu, celkem 3.400 Kč. Jelikož zástupkyně žalobce je plátcem DPH, navýšil soud částku přiznaných nákladů řízení o 21% DPH, tedy o částku 4.116 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti tedy činí 23.716 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám zástupkyně stěžovatele do 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

V Brně dne 27. srpna 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu