



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **Hamé, s. r. o.**, se sídlem Na Drahách 814, Kunovice, zastoupené JUDr. Stanislavem Knotkem, advokátem se sídlem Kvítková 1569, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2012, čj. 15904/12-1200-701174, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2015, čj. 30 Af 147/2012-58,

**takto:**

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2015, čj. 30 Af 147/2012-58, **se ruší.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2012, čj. 15904/12-1200-701174, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 600 Kč do rukou jejího zástupce JUDr. Stanislava Knotka, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti pojal na konci roku 2010 úmysl provést u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob, daně silniční a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2008 a 2009. Se žalobkyní se dohodl, že daňová kontrola bude zahájena dne 27. 1. 2011.

[2] Dne 26. 1. 2011 podala žalobkyně u správce daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2009, a to na daňovou ztrátu vyšší o 8 947 418 Kč. Správce daně takto přiznané údaje akceptoval a dne 31. 3. 2011 vydal dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu v celkové výši 290 931 058 Kč. V důsledku toho zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za období, jehož se týkalo dodatečné daňové přiznání, až dne 13. 4. 2011.

[3] Dne 13. 6. 2011 podala žalobkyně u správce daně podnět k přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 31. 3. 2011, v němž uvedla, že údaje v dodatečném daňovém přiznání jsou v nesouladu s údaji uvedenými v příloze přiznání: ve skutečnosti měla nově vyčíslená daňová ztráta činit 273 036 222 Kč (tedy měla být o 17 894 836 Kč nižší oproti ztrátě vypočtené v dodatečném daňovém přiznání). Tomuto podnětu správce daně nevyhověl s ohledem na probíhající daňovou kontrolu. Po zhodnocení důkazních prostředků shromážděných při daňové kontrole dospěl k závěru, že výsledek hospodaření měl být zvýšen o částku 8 947 417,94 Kč, nikoli o tuto částku snížen. Bylo proto nutné zvýšit výsledek hospodaření o dvojnásobek této částky (oproti částce naposledy přiznané dne 26. 1. 2011 a doměřené dne 31. 3. 2011), tedy o částku 17 894 835,88 Kč.

[4] Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 12. 2011 poté správce daně doměřil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 17 894 835,88 Kč (oproti poslední známé dani, tj. dani doměřené na základě dodatečného daňového přiznání) a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. ve výši 894 741 Kč. Finanční ředitelství v Brně jako odvolací orgán pak dne 23. 10. 2012 zamítlo odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdilo.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 4. 2015 zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že daňový subjekt je nejen povinen tvrdit výslednou daň, ale i prokázat, že daň se opírá o tvrzené údaje, na základě nichž lze vypočítat základ daně. Součástí důkazního břemene, které nese daňový subjekt, je i správnost výpočtu základu daně a daně samotné. Správce daně tedy nepochybil tím, že nezjistil v dodatečném daňovém přiznání nesprávný výpočet výsledné daňové ztráty. Bylo by sice v souladu se základními zásadami správy daní, aby tuto nesprávnost zjistil při revizi údajů uvedených žalobkyní, ale pokud se tak nestalo, nemělo to za následek zúžení procesních možností žalobkyně při dalším postupu ve věci.

[6] Nelze souhlasit se žalobkyní v tom, že podané daňové přiznání muselo vyvolat ve správci daně pochybnosti, které by měly vést k zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Kýženeho cíle, tedy řádného zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, dosáhl správce daně prostřednictvím již probíhající daňové kontroly. Zjištění, že žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu vyšší, než jaká jí skutečně vznikla, pak nutně vedlo k uložení penále ve výši stanovené zákonem. Správce daně sice uvedl, že položky v dodatečném daňovém přiznání jsou „*zcela beslovitě vykázaný*“; to však nezakládá pochybnost natolik konkrétní, aby dovedla správce daně k jinému závěru o výši základu daně.

[7] Důvodem k zahájení postupu k odstranění pochybností může být podle judikatury i početní chyba, je-li ji ovšem možné zjistit ze samotného daňového přiznání a z jeho příloh. V této věci se ale nedostatek projevil v nesprávném výpočtu hodnoty uvedené na řádku 40 dodatečného daňového přiznání (uvedeno 1 038 117 521 Kč, správně 1 056 012 356 Kč), nikoliv v početní chybě spočívající v nesprávných součtech a odečtech hodnot uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Šlo o chybu v počtech, ne však o chybu zjevnou a odhalitelnou

pokračování

pouhým přepočtem tvrzených příjmů a výdajů. I kdyby ale chyba byla zjevná, byl by postup k odstranění pochybností nadbytečný. Krom toho mohla žalobkyně podat dodatečné opravné daňové přiznání podle § 138 odst. 2 daňového řádu, protože správce daně vydal dodatečný platební výměr až dne 31. 3. 2011; této možnosti nevyužila.

### III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti vznesla námitky nesprávného posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (s. ř. s.). Setrvala na tom, že správce daně měl v dodatečném daňovém přiznání ze dne 26. 1. 2011 zjistit početní chybu, a nikoli doměřit daň (a posléze penále) na základě této početní chyby. V daňovém přiznání byly „*vyčísleny položky zvyšující základ daně ve výši 912 019,56 Kč a položky snižující základ daně ve výši 9 859 437,50 Kč*“; jejich rozdíl ve výši 8 947 417,94 Kč byl však na řádku 40 chybně odečten od původní částky, a tím se změnila částka vyčíslené daňové ztráty na řádcích 200 a 220 z hodnoty minus 281 983 640 Kč na minus 290 931 058 Kč, tj. dodatečně přiznaná a nově doměřená ztráta byla zjevně nesprávně zvýšena o 8 947 418 Kč. Správce daně je i při postupu podle § 144 odst. 1 daňového řádu povinen přezkoumat správnost údajů obsažených v dodatečném daňovém přiznání, aby zjistil případné zjevné nesprávnosti. I sám krajský soud připustil, že správce daně měl zjistit chybu v daňovém přiznání; pak je ovšem nepřezkoumatelný jeho závěr, že správce daně nepochybil. Pochybení správce daně mělo přímý dopad do stěžovatelčích práv, neboť jí v důsledku toho bylo doměřeno penále.

[9] Stěžovatelka má na rozdíl od krajského soudu za to, že chyba, které se v dodatečném daňovém přiznání dopustila, byla zjevná a snadno zjistitelná. I pokud jí správce daně sám neodhalil v dodatečném daňovém přiznání, měl stěžovatelce umožnit, aby ji napravila v rámci navazující daňové kontroly, a neměl jí doměřovat penále. Správce daně tedy pochybil jak před vydáním dodatečného platebního výměru podle § 144 odst. 1 daňového řádu, tak posléze při daňové kontrole, a krajský soud měl z tohoto důvodu zrušit rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka proto navrhla, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech vyjádřených v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Mezi stranami není sporu o výši daňové ztráty, ani o to, jak vznikl rozdíl mezi daňovou ztrátou přiznanou dne 26. 1. 2011 a doměřenou dne 19. 12. 2011. Předmětem sporu je otázka, zda správce daně mohl a měl zjistit pochybení, kterého se stěžovatelka dopustila při vyplňování dodatečného daňového přiznání; pokud už je nezjistil, zda jí měl umožnit napravit je v průběhu daňové kontroly; a zda v takové situaci bylo namíste uložit k úhradě penále.

[12] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v závěru, podle něž sice správce daně mohl (či měl) zjistit stěžovatelčino pochybení při vyplňování dodatečného daňového přiznání, ale i když je nezjistil, nezkrátil tím stěžovatelku na právech. Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto úvahu krajského soudu za nepřezkoumatelnou, nýbrž za nesprávnou. Krajský soud připustil, že správce daně mohl postupovat pečlivěji, ale celkově věc zhodnotil tak, že chyba, které se stěžovatelka dopustila, nebyla zjevná, a že zejména stěžovatelka sama mohla toto pochybení následně napravit. S těmito závěry

Nejvyšší správní soud nesouhlasí a shledává v nich nesprávné posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Nejprve je třeba zrekapitulovat obsah dodatečného daňového přiznání a jeho přílohy a napravit v tomto ohledu i nesprávný stěžovatelčin popis situace v kasační stížnosti (viz odst. [8], citace v kurzívě; stěžovatelka tu zaměnila slova „snižující“ a „zvýšující“). V řádném dodatečném daňovém přiznání, podaném dne 30. 6. 2010, uvedla stěžovatelka v řádku 40 (*Výdaje neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10*) částku 1 047 064 939 Kč; tutéž částku zopakovala na řádcích 1 a 13 části A Přílohy č. 1 II. oddílu. Dále uvedla (řádek 1 části E Přílohy č. 1 II. oddílu), že celková výše daňové ztráty činí 281 983 640 Kč; to pak zopakovala na řádcích 200 a 220 řádného daňového přiznání. V dodatečném daňovém přiznání uvedla na týchž řádcích vlastního přiznání i přílohy č. 1 II. oddílu:

- 1 038 117 521 Kč (namísto původních 1 047 064 939 Kč);
- 290 931 058 Kč (namísto původních 281 983 640 Kč).

K dodatečnému daňovému přiznání pak stěžovatelka připojila přílohu – tj. doplňující informaci, která není součástí vlastního předtištěného formuláře daňového přiznání, ale umožňuje daňovému subjektu objasnit původ některých částek vyplněných ve formuláři, a z jeho vůle se tedy stává nedílnou součástí daňového přiznání.

[14] Příloha obsahovala na prvním listě nadepsaném „*Dodatečná DPPO 2009*“ dvě tabulky nazvané „*Částky snižující základ daně rok 2009*“ a „*Částky zvyšující základ daně rok 2009*“. I ve druhé z nich byl ten sloupec tabulky, který obsahoval vlastní číselné hodnoty přijatých částek, nadepsán „*částky snižující DPPO*“, což je ovšem zjevný omyl, kterému nikdo nepřičítal význam (zjevný jak s ohledem na nadpisy tabulek, tak na jejich obsah, z něž plyne, že první tabulka obsahuje částky, které stěžovatelka zaplatila svým dodavatelům, druhá tabulka pak částky, které naopak stěžovatelce zaplatili její odběratelé za poradenské služby). Částky snižující základ daně tedy celkem činily 912 019,56 Kč, částky zvyšující základ daně pak 9 859 437,50 Kč. Rozdíl těchto dvou hodnot činil 8 947 418 Kč.

[15] O tuto částku se měl logicky zvýšit výsledek hospodaření, a tedy základ daně (to bylo zjevné již ze samotného srovnání obou tabulek, v nichž částky zvyšující základ daně více než desetinásobně převyšovaly částky snižující základ daně). Stěžovatelka však pochybila tím, že místo aby rozdíl obou hodnot přičetla k původní hodnotě na řádku 40 daňového přiznání, odečetla jej. V důsledku toho pak uvedla celkovou daňovou ztrátu vyšší o 8 947 418 Kč, místo aby jí o tuto částku snížila.

[16] Nejvyšší správní soud se shodně se žalovaným domnívá, že podání dodatečného daňového přiznání dne 26. 1. 2011 bylo důsledkem oznámení, podle něž měla být dne 27. 1. 2011 zahájena daňová kontrola. Podá-li totiž daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší a daň je mu poté doměřena na základě daňového přiznání, nevzniká mu povinnost platit penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu; dříve § 37b odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Stěžovatelka tak zřejmě před oznámeným datem kontroly prověřila své účetnictví a zjistila, že její poslední daňové přiznání je třeba upravit. Na tomto postupu neshledává soud nic zvláštního ani zapovězeného.

[17] Podle § 144 odst. 1 daňového řádu nemusí správce daně daňovému subjektu oznamovat výsledek doměření dodatečným platebním výměrem, neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně

pokračování

dodatečně tvrzené daňovým subjektem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.

[18] Správce daně v této věci nepojal žádné pochybnosti a vydal dodatečný platební výměr v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání ze dne 26. 1. 2011. Závěru o tom, zda je možno doměřit daň podle daňového přiznání, však musí předcházet úvaha správce daně; nejde o úkon, při kterém by správce daně jen mechanicky převzal údaje tvrzené daňovým subjektem. Povinností daňového subjektu je sám si vyčíslit daň a uvést k tomu rozhodné okolnosti (§ 135 odst. 2 daňového řádu), ovšem správce daně je zase povinen dbát ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu na to, aby daň byla stanovena ve správné výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, publikovaný pod čj. 2925/2013 Sb. NSS). Zjednodušený způsob vyměření daně podle § 144 odst. 1 daňového řádu je možný pouze tam, kde není pochyb o obsahu daňového přiznání a o jeho správnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 175/2006-89).

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že obsah jí podaného dodatečného daňového přiznání a jeho přílohy, která je jeho nedílnou součástí, byl vnitřně rozporný a správce daně měl tuto nesrovnalost odhalit. Z porovnání řádného daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání je zřejmé, že stěžovatelka změnila údaje pouze na několika řádcích (řádek 40, 70, 200 a 220 vlastního daňového přiznání; řádek 1 a 13 části A a řádek 1 a 9 části E přílohy č. 1 II. oddílu). Všechny tyto změny odrážejí jedinou skutečnost zachycenou v příloze dodatečného daňového přiznání, tj. že stěžovatelka dodatečně zjistila daňový základ vyšší o 8 947 418 Kč, o který hodlala snížit dříve vyměřenou daňovou ztrátu. Při vyplňování samotného formuláře však pochybila a nově zjištěnou částku od původní částky na řádku 40 (resp. na řádku 1 části A přílohy č. 1 II. oddílu) odečetla, místo aby ji přičetla. Takto chybně vypočtená částka pak ovlivnila výsledek na dalších řádcích daňového přiznání.

[20] Z přílohy dodatečného daňového přiznání bylo zřejmé, že stěžovatelka chtěla zvýšit, nikoli snížit základ daně; způsob vyplnění formuláře je s tímto jasným úmyslem v rozporu. Vzniklý rozpor měl vzbudit pochybnosti správce daně, který měl za normálních okolností zahájit postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu (*Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyžve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*). Jestliže však už měl správce daně naplánovanou daňovou kontrolu (jejíž zahájení v den předem domluvený znemožnila stěžovatelka podáním dodatečného daňového přiznání), nebyl postup k odstranění pochybností nutný.

[21] Jak postup k odstranění pochybností, tak daňová kontrola slouží správci daně v nejobecnějším slova smyslu ke správnému zjištění a stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je institutem specifitějším a procesně jednodušším, který se používá v případě konkrétních pochybností správce daně; daňová kontrola je vymezena širěji a komplexněji (jejím předmětem jsou *daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*). Daňový řád v § 90 odst. 3 stanoví, že pokud se nepodaří odstranit vzniklé pochybnosti dokazováním v rámci postupu k odstranění pochybností a není možné řádně stanovit daň, je namíste zahájit daňovou kontrolu.

[22] Správce daně by tedy nijak nezkrátil stěžovatelku na právech, kdyby jí po obdržení dodatečného daňového přiznání sdělil, že daň dodatečně nevyměří, protože mu vznikly pochybnosti, a tyto pochybnosti bude třeba v součinnosti se stěžovatelkou odstranit nikoli

„klasicky“ postupem k odstranění pochybností, ale při daňové kontrole, která již byla naplánována a která by se v důsledku postupu podle § 89 daňového řádu jen dále odsouvala.

[23] Správce daně však dodatečně vyměřil daň, ačkoli daňové přiznání a jeho příloha byly ve vzájemném rozporu. To podle Nejvyššího správního soudu nebránilo tomu, aby byl zjevný omyl, kterého se stěžovatelka dopustila při vyplňování daňového přiznání, napraven v průběhu daňové kontroly. Lze přisvědčit žalovanému, že zahajovat přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu v době, kdy probíhala daňová kontrola, nebylo nutné, resp. účelné: na rozdíl od něj je však soud přesvědčen, že správce daně mohl a měl veškeré získané poznatky vyhodnotit v průběhu daňové kontroly a na jejich základě pak případně vydat dodatečný platební výměr.

[24] Stěžovatelka ve svém podání ze dne 13. 6. 2011 – krom toho, že navrhla zahájení přezkumného řízení – správci daně sdělila, že své dodatečné daňové přiznání vyplnila chybně. I když si tedy sám správce daně nevšiml této chyby před dodatečným vyměřením daně dne 31. 3. 2011 (jakkoli podle Nejvyššího správního soudu si jí všimnout měl), dozvěděl se o ní nejpozději půl roku před ukončením daňové kontroly a před vydáním dodatečného platebního výměru, který byl jejím výsledkem. Správce daně však toto upozornění nepovažoval za podstatné; setrval na tom, že stěžovatelka při vyplňování dodatečného daňového přiznání pochybila vlastní vinou, že jí dne 31. 3. 2011 byla vyšší daňová ztráta doměřena právem (v souladu s jejím daňovým tvrzením) a že penále musí být vypočteno z rozdílu mezi daňovou ztrátou doměřenou dne 31. 3. 2011 (na základě dodatečného daňového přiznání) a doměřenou dne 19. 12. 2011 (na základě daňové kontroly).

[25] V důsledku tedy stěžovatelka dopadla hůře, než kdyby žádné dodatečné daňové přiznání nebyla podala. V takovém případě by správce daně při daňové kontrole zjistil, že výsledek hospodaření měl být vyšší (a daňová ztráta nižší) o 8 947 418 Kč oproti řádnému daňovému přiznání z 30. 6. 2010, a penále by stanovil z této částky. Protože však stěžovatelka při vyplňování dodatečného daňového přiznání „popletla znaménka“ a správce daně po provedení daňové kontroly porovnával skutečně zjištěné údaje o hospodaření nikoli s údaji řádného daňového přiznání, ale s údaji mylně zanesenými do dodatečného daňového přiznání ze dne 26. 1. 2011, stanovil penále z částky dvojnásobně vyšší.

[26] Povinnost uhradit penále vzniká daňovému subjektu podle daňového řádu (§ 251 odst. 1) i podle zákona o správě daní a poplatků, který byl ve stěžovatelčině věci užit (§ 37b odst. 1), ze zákona (*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 5 %, je-li snižována daňová ztráta*). Zákon stanoví i jeho přesnou výši, na kterou správce daně nemá vliv. Ačkoli to však zákon v těchto ustanoveních neříká výslovně, musí platit – s ohledem na zásadu správního zjištění daně –, že onou „stanovenou daní“ může být (v režimu § 144 daňového řádu) jen daň stanovená na základě srozumitelného a vážného daňového tvrzení, které správce daně podrobí alespoň základní revizi, než je přijme za své.

[27] Tato podmínka nebyla v projednávané věci splněna. Výsledná částka daňové ztráty byla v dodatečném daňovém přiznání ze dne 26. 1. 2011 uvedena v důsledku omylu, který navíc činil vlastní formulář daňového podání a jeho přílohu vnitřně rozpornými. Pokud správce daně toto pochybení a tento vnitřní rozpor neshledal, měl je vzít v úvahu poté, co jej na ně upozornila stěžovatelka. Daňová kontrola dospěla ke stejným závěrům, jaké plynuly z tabulek přílohy k dodatečnému daňovému přiznání ze dne 26. 1. 2011, tj. že daňový základ měl být zvýšen (a daňová ztráta snížena) o 8 947 418 Kč. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod, aby byla stěžovatelka penalizována za to, že svým dodatečným daňovým přiznáním „předběhla“ daňovou kontrolu a uvedla položky zvyšující základ daně – tedy že měla sama

pokračování

v úmyslu dosáhnout dodatečného snížení daňové ztráty, pouze se jí nepodařilo vyjádřit dostatečně jasně svou vůli.

[28] Závěr krajského soudu, podle něž správce daně nezjištěním rozporu mezi formulářem dodatečného daňového přiznání a jeho přílohou neuzávil stěžovatelčiny další procesní možnosti, je tak jen částečně pravdivý. Stěžovatelka jistě mohla podat opravné dodatečné daňové přiznání; to by ovšem musela svou chybu odhalit nejpozději na konci února 2011, což se zjevně nestalo. Je fakt, že pokud správce daně doměřil dne 30. 3. 2011 vyšší daňovou ztrátu, nezavřel tím definitivně cestu k nápravě stěžovatelčiny chyby – mohl ji totiž „napravit“ po proběhlé daňové kontrole (tím, že by stěžovatelce pouze doměřil nižší daňovou ztrátu a nestanovil jí penále); to ale neučinil, a stěžovatelku tak zkrátil na právech.

## V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili spornou právní otázku, tj. zda mohla být početní chyba daňového subjektu a nedostatečná obezřetnost správce daně, které vedly k doměření vyšší daňové ztráty, důvodem pro stanovení penále. Proto zrušil jak rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), tak i rozhodnutí žalovaného (§ 110 odst. 2 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[30] Jelikož Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně s ním i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s.

[31] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten přísluší stěžovatelce (dříve žalobkyni), neboť Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ve věci neměl celkový úspěch, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost), jednak částkou 11 600 Kč.

[32] Stěžovatelčin zástupce v řízení před krajským soudem učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v účinném znění (dále jen „advokátní tarif“)], písemné podání ve věci samé – žaloba [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem podal zástupce kasační stížnost a dále její doplnění ze dne 22. 6. 2015, které soud považuje v jejich souhrnu za jediný úkon právní služby (není totiž důvodu „zvýhodňovat“ zástupce, který doplní důvody blanketní či neúplné kasační stížnosti samostatným podáním, oproti zástupci, který všechny důvody zformuluje v jediném podání).

[33] Celkově tedy zástupce učinil čtyři úkony právní služby. Za převzetí věci a žalobu, tedy za úkony právní služby poskytnuté do 31. 12. 2012, mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 x 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]

ve znění do 31. 21. 2012 na základě přechodného ustanovení čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.], za účast na jednání před krajským soudem a za kasační stížnost pak náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 x 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je pak třeba připočít 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. To činí dohromady (2 x 2100 + 2 x 3100 + 1 200 =) 11 600 Kč.

[34] Celková výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem včetně zaplacených soudních poplatků tedy činí 19 600 Kč. Tuto částku je žalovaný povinna zaplatit do rukou stěžovatelčina zástupce ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 9. prosince 2015

Zdeněk Kühn  
předseda senátu