



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **DJ service, s.r.o.**, se sídlem Rosická 1, Brno, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2 a), Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2013, č. j. 46673/12-3111-806324,

t a k t o:

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Vymezení věci

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2013, č. j. 46673/12-31111-806324, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9984/12-1200-702170. Finanční ředitelství zamítlo návrh

žalobce na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně č. j. 265/06/FR 120 ze dne 17. 1. 2006.

II. Obsah žaloby

Dle žalobce žalovaný dospěl k nesprávnému skutkovému zjištění, že formulář daňového přiznání k dani z příjmu za rok 2002 nebyl pozměněn. Z toho pak nesprávně dovodil, že nevyšly najevo žádné nové skutečnosti nebo důkazy, které by dle ust. § 117 odst. 1 a 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) mohly mít vliv na výrok odvoláním napadeného rozhodnutí. Žalobce doložil kopii přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Na str. 6 část K (vybrané ukazatele hospodaření) na kolonku finanční úřad. Je zde patrné, že původní zápis správce daně zabílel a následně přepsal. Na str. 7 přiznání, řádek 200 a 220 správce daně svůj původní zápis zabílel a uvedl nové údaje. Na str. 8 přiznání v dolní části formuláře správce daně v kolonce „vyměřil-dodatečně vyměřil“ svůj původní zápis o vyměření daně zabílel. Provedené změny žalobce uváděl v návrhu na obnovu řízení, přičemž finanční orgány se s touto argumentací nevyrovnaly přezkoumatelným způsobem. Žalovaný změny v zápisech zhodnotil toliko jako pouhé vyplňování a doplňování údajů ve formuláři a změny hodnotil jako nerozhodné pro stanovení daňové povinnosti nebo ztráty za rok 2002. Žalobce přitom neupírá právo správci daně vyplňovat a doplňovat údaje do formuláře daňového přiznání. Dle jeho názoru jsou však provedené změny v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Nejednalo se totiž o opravu zjevných písařských chyb ani o změnu uskutečněnou po daňové kontrole dle ust. § 16 ZSDP či po uskutečnění vytýkacího řízení dle ust. § 43 ZSDP. Není rovněž zřejmé, o jaký důkaz je opřen názor žalovaného, že daňová ztráta vykázaná žalobcem nebyla vyměřena konkludentně, když do kolonek, které správce daně v přiznání za rok 2003 zabílel, zaznamenává právě skutečnost konkludentního vyměření daňové povinnosti. Text doplněný v zápisy v příslušných okénkách na str. 8 formuláře lze následně interpretovat jako souvislý a logický text rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti. Vymazání zápisu na straně 8 formuláře přiznání k dani z příjmů za rok 2002 nasvědčuje tomu, že kolonky byly původně správcem daně vyplněny, včetně uvedení data, kdy se tak stalo. Jiný důvod zápisu v těchto kolonkách, než právě vyznačení vyměření daně podle ust. § 46 odst. 5 ZSDP správce daně nemohl mít a tudíž nejprve vyměřil daň dle ust. § 46 odst. 5 a později zápis vymazal. To je pro žalobce nové zjištění (o změně zápisu ve formuláři se dozvěděl až při nahlédnutí do soudního spisu dne 16. 12. 2011), které mohlo mít i podstatný vliv na výrok o vyměření ztráty za rok 2002 a následně i na rozhodnutí o vyměření daně za rok 2003 (zde si žalobce mohl uplatnit konkludentně vyměřenou ztrátu). Úprava zápisu ve formuláři k přiznání k dani z příjmu za rok 2002 je novou skutečností, kterou žalobce nemohl v daňovém řízení uplatnit dříve, a to bez vlastního zavinění, a která mohla mít podstatný vliv na vyměření daňové povinnosti.

Žalobce v této souvislosti namítal, že dle žalovaného byla daň za zdaňovací období roku 2002 vyměřena pravomocně na základě vytýkacího řízení dle ust. § 43 a násl. ZSDP. K tomu však nedošlo, neboť výzva dle ust. § 43 ZSDP neměla potřebné náležitosti, a proto ani nemohlo dojít k zahájení vytýkacího řízení a k přerušení běhu lhůt. Odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007. Rovněž není správný

závěr finančních orgánů, že správnost daňového přiznání za rok 2002 a 2003 potvrdil zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2012, sp. zn. 30 Ca 4/2007. Zdejší soud naopak z meritorního posouzení vyloučil posouzení změny zápisu v daňovém přiznání za rok 2002, neboť nebyly namítány v rámci žalobních bodů, a proto se o jeho rozhodnutí v řízení o obnově nelze opírat. Dle žalobce jsou splněny podmínky pro obnovu řízení.

Žalobce závěrem uvedl, že žalovaný nevyčerpal v přezkumném řízení rozsah vymezený podaným odvoláním, neboť se nezabýval odvolacími námitkami na str. 2 odvolání v posledním odstavci. Přezkoumatelným způsobem se tedy nevyrovnal s tvrzením žalobce týkající se opravy originálu daňového přiznání, absence důkazů a toho, že daň byla vyměřena konkludentně. Rovněž nedoplnil dokazování formulářem daňového přiznání za rok 2002. Žalovaný svým postupem porušil ust. § 114, 115 a 116 daňového řádu.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření především uvedl, že žalobce podal u správce daně dne 1. 3. 2004 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Dne 5. 4. 2004 vydal správce daně dle ust. § 43 odst. 1 ZSDP výzvu k odstranění pochybností, neboť vznikly pochybnosti o správnosti údajů na ř. 250 (odpočet daňové ztráty). Výzvu žalobce převzal dne 7. 4. 2004. S výsledky vytýkacího řízení byl seznámen dne 17. 1. 2005. Dne 25. 1. 2005 vydal správce daně pod č. j. 13937/05/288915/8159 platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003. Následně Finanční ředitelství rozhodlo o zamítnutí odvolání žalobce (rozhodnutí ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FR 120). Zdejší soud svým rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 52/2006-40 rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Oproti kasační stížnosti Finančního ředitelství Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 89/2008-76 rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdejší soud rozsudkem ze dne 13. 10. 2010, č. j. 30 Ca 195/2008-96 žalobu zamítl. Proti rozsudku podal žalobce kasační stížnost, přičemž Nejvyšší správní soud ji zamítl rozsudkem ze dne 27. 10. 2011, č. j. 1 Afs 60/2011-119. Žalobce jako skutečnost nově najevo vzešlou shledává úpravu formuláře přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2002, a proto se žalovaný vyjádřil i k průběhu řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Přiznání k dani z příjmů právnických osob podal žalobce dne 31. 3. 2003, vyčíslil zde ztrátu hospodaření a z toho vzniklý přeplatek na dani z příjmů. Dne 10. 4. 2003 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností, s výsledkem řízení byl žalobce seznámen dne 26. 11. 2003. Správce daně po dodatečném doplnění dokazování vydal dne 5. 3. 2004, pod č. j. 54718/04/288915/8159 platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, kterým byla žalobci stanovena daň ve výši 365 180 Kč, dle zjištění správce daně žalobce totiž nebyl ve ztrátě, ale v zisku. Jeho odvolání bylo zamítnuto (rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FR). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobu. Zdejší soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2006, č. j. 30 Ca 37/2005-59 rozhodnutí Finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Finanční ředitelství vydalo v souladu s právním názorem nové rozhodnutí o odvolání dne 22. 11. 2006, č. j. 17022/06-1200-702170. Odvolání žalobce přitom znovu zamítlo. Opět byla podána žaloba a zdejší soud i toto rozhodnutí svým rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 4/2007-61 zrušil. Na základě

kasační stížnosti Finančního ředitelství byl rozsudek zdejšího soudu zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008-103. Následně zdejší soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2012, č. j. 30 Ca 4/2007-208 žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobce zamítl (rozsudek ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 65/2012-31). Správnost platebního výměru správce daně č. j. 54718/04/288915/8159 tedy byla potvrzena a žalobci byla pravomocně vyměřena daň, nikoliv přeplatek na základě ztráty. Žalovaný rovněž zdůraznil, že v obou napadených rozhodnutích bylo řádně zdůvodněno, proč nelze žalobcem uváděné skutečnosti považovat za důvody k obnově řízení. Opravné „zabílení“ některých okének formuláře bylo správcem daně známé již v době rozhodování, důkazy a skutečnosti lze však považovat za nové, pokud nemohly být známy ani jedné ze stran daňového řízení. Rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2002 bylo navíc podrobeno soudnímu přezkumu, kdy soudy hodnotily zákonnost řízení a rozhodnutí, včetně správnosti daňového přiznání a neshledaly zjevnou nezákonnost s dopadem na správnost rozhodnutí o stanovení daně.

Formulář daně z příjmů upravený správcem daně pak nelze považovat za padělaný nebo pozměněný doklad. Tím se má rozumět doklad či důkaz, který osvědčuje skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání. Pokud však správce daně zapsal do kolonky pro své potřeby vyhrazené určitý údaj, který následně shledal jako nesprávně zanesený, opravil jej. Na tento postup se nevztahovalo ani ust. § 56 ZSDP, neboť ten se užíje u chyb a nesprávností ve vydaném rozhodnutí (žalovaný zde odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 10 Ca 202/2004-80, č. 1183/2007 Sb.NSS). Dle tehdejší právní úpravy, pokud se daň shodovala s údajem uvedeným v daňovém přiznání daňovým subjektem, nebylo vydáno žádné rozhodnutí, pouze stvrzen formulář podpisem pověřeného zaměstnance správce daně s otiskem úředního razítka. Nedochovalo-li k vydání žádného rozhodnutí, ale daň byla stanovena konkludentně, nebylo možno využít postup dle ust. § 56 ZSDP. Správce daně proto chybné zápisy opravil tak, že dotčené kolonky „vybělil“ a nevydal opravné rozhodnutí. Konkludentně však daň vyměřena nebyla, protože dle zavedené správní praxe se za okamžik vyměření považoval podpis formuláře na zadní straně pověřeným pracovníkem s otiskem úředního razítka. Ve formuláři za zdaňovací období roku 2002 však nebyl otisk úředního razítka nikdy vyznačen a následně bylo dne 10. 4. 2003 zahájeno vytykáací řízení. Závěrem žalovaný upozornil na to, že žalobce požádal o obnovu řízení za zdaňovací období roku 2003, ačkoliv důvody (změny ve formuláři správce daně) se vztahovaly ke zdaňovacímu období roku 2002. Dle názoru žalovaného však teprve v případě, pokud by na základě obnoveného řízení došlo k pravomocné změně ve stanovení daně za zdaňovací období roku 2002 (a tím případně ke změně hospodářského výsledku ze zisku na ztrátu) mohla by teprve změna tohoto rozhodnutí být důvodem k zahájení řízení i za zdaňovací období roku 2003 (žalovaný zde odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 1 Afs 60/2011-119).

IV. Replika žalobce

Žalobce i v replice zdůraznil, že vytykáací řízení bylo zahájeno dne 10. 4. 2003, přičemž jeho předmětem byly dluhopisy společnost CZECHONA. Žalobce požadované doklady správcem daně předložil a ten nezaslal žádné písemné rozhodnutí ani jinak nereagoval. Naopak postupem dle ust. § 46 ZSDP učinil zápis v kolonce konkludentního vyměření, a to ještě před

vyměřením daně výměrem z roku 2004. V měsíci říjnu 2003 svolal pracovník kontrolního oddělení bez zahájení daňové kontroly ústní jednání, kdy výsledkem tohoto jednání bylo vyměření daně z příjmů. Z odlišného čísla jednacího i z odlišného předmětu šetření pak plyne, že úkony učiněné na podzim roku 2003 nebyly považovány za úkony zahájené výzvou z dubna roku 2003. Jinak si nelze vysvětlit skutečnost, že se v protokolu nezabýval listinami, které si správce daně vyžádal v přípisu o zahájení vytýkacího řízení. Tvzení žalovaného, že o konkludentním vyměření i o následných změnách v daňovém formuláři věděl, je tak zjevně účelové, vedené snahou zdůvodnit zamítnutí žádosti o obnovu daňového řízení. Žalobce zdůraznil, že správce daně není oprávněn vcelku libovolně měnit zápisy ve formuláři přiznání, neinformovat o provedených změnách daňový subjekt a opomíjet i jeho právo se proti takovému zásahu bránit oprávněným prostředkem. K argumentu žalovaného o úzké provázanosti vyměření ztráty v předchozím daňovém roce s uplatněním ztráty v dalších daňových letech žalobce uvedl, že tato souvislost mu je zřejmá, a proto požádal i obnovu daňového řízení za rok 2002. To však dosud nebylo pravomocně skončeno.

Neobstojí ani tvrzení žalovaného, že ke konkludentnímu vyměření za rok 2002 nedošlo, neboť nebylo připojeno úřední razítko. Zavedená správní praxe totiž postupuje i tak, že úřední razítko připojeno není, aniž by správce daně měl pochybnosti o vyměření daně. Žalobce předložil formulář daně z příjmů za rok 2006. Navíc na formuláři pro otisk razítka není vyhrazeno místo, to je vyhrazeno pro podpis pověřeného pracovníka s datací.

V.

Právní hodnocení soudu

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V. a) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí

Krajský soud se přednostně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musel soud zabývat z úřední povinnosti nad rámec uplatněných žalobních námitek (podrobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č.j. 5 A 157/2002-35, publ. pod č. 359/2004 Sb. NSS). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.) nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

Žalobcem byla namítána nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. K nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů uvedl Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, SJS 27/0, SP č. 27/1994, že: *„Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti přdestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej případně vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Z odůvodnění správního rozhodnutí musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Užití argumenty a úvahy správního orgánu nesmí vzbudit pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle.“*

V podaném odvolání žalobce zejména namítal, že není zřejmé, z jakého důvodu nemohla být daň za zdaňovací období roku 2002 vyměřena konkludentně postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP. Žalovaný ve svém rozhodnutí rekapituluje průběh daňového řízení a navazujícího soudního řízení ve věci doměření daně za rok 2002. Součástí jeho rozhodnutí je argumentace, proč nelze žalobce tvrzené skutečnost považovat za důvody k obnově řízení. Dle názoru soudu se žalovaný s námitkami dostatečně vypořádal a jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

V. b) Posouzení důvodů obnovy řízení

K obnově řízení lze obecně toliko konstatovat, že obnova řízení může být vyvolána naplněním dispoziční zásady z podnětu účastníka řízení a v takovém případě má charakter mimořádného opravného prostředku; je-li zahájeno ex officio nařízením ze strany správního orgánu, pak má charakter dozorčího prostředku. Obnovit lze jen již pravomocně ukončené řízení, a to pouze z důvodů uvedených v zákoně. Pro jiné důvody nelze řízení obnovit. Obnova řízení je nástrojem umožňujícím skutkové přehodnocení pravomocně ukončeného řízení, neužije se jí proto pro nápravu právních vad. Obnova řízení se tak rozpadá do dvou fází – obnovovací řízení a obnovené řízení.

Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže:

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo

d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.

V nyní souzeném případě byla obnova řízení zahájena z podnětu účastníka řízení. Jako důvod obnovy řízení pak žalobce vymezil důvod podle ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Zkoumá-li správce daně, zda tvrzené důvody podle písm. a) skutečně zakládaly nutnost obnovit již ukončené řízení pravomocným rozhodnutím, pak zkoumá pouze to, zda označené skutečnosti či důkazy jsou vskutku nové a vyšly najevo poté, co o věci bylo již pravomocně rozhodnuto, a zda nemohly být v řízení bez zavinění obou stran (jak správce daně, tak i daňového subjektu) již dříve uplatněny; správce daně dále prověří, zda tyto nové důkazy a skutečnosti byly uplatněny řádně v žádosti o povolení obnovy řízení. V této fázi však správce daně v žádném případě nezkoumá, zda v daňovém řízení vydané rozhodnutí je v souladu se zákonem, popř. zda mu předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 1 Afs 59/2008-60, dostupný na www.nssoud.cz).

Předně je nutno uvést, že předmětem přezkumu je rozhodnutí žalovaného, resp. Finančního ředitelství, kterým byl zamítnut návrh na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FŘ 120, týkající se zdaňovacího období roku 2003. Žalobce si v rámci řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 na řádku 230 uplatnil odečet daňové ztráty podle ust. § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ve výši 3.635.852 Kč. Správce daně po provedeném vytýkacím řízení uvedenou částku odečtu neakceptoval. Podle ust. § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Z toho vyplývá, že uplatnění předmětného odečtu podle ust. § 34 odst. 1 ZDP je podmíněno prokazatelným vyměřením konkrétní daňové ztráty za předchozí zdaňovací období. Pro určení správnosti předmětné daně za zdaňovací období roku 2003 správce daně zkoumal, zda si žalobce mohl uplatnit ztrátu z minulých období; dospěl přitom k závěru, že ke dni vydání rozhodnutí o dani z příjmů právnických osob za rok 2003 (tedy ke dni 17. 1. 2006) existovalo jedno pravomocné rozhodnutí a to ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120, z něhož jednoznačně bylo zřejmé, že žalobci nebyla za období roku 2002 vyměřena ztráta, kterou by bylo možno v následujících zdaňovacích obdobích odečítat od základu daně, a proto tuto žalobcem „nárokovanou“ částku žalovaný neuznal jako daňově ovlivnitelné snížení základu daně. Soud k tomu uvádí, že platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ze dne 5. 3. 2004 č. j. 54718/04/288915/8159, kterým byla žalobci stanovena daň ve výši 365 180 Kč, je dosud v právní moci a nebyl v rámci přezkumu zrušen soudem či finančními orgány. Původní rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ o odvolání žalobce proti předmětnému platebnímu výměru bylo sice rozsudkem zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2006, č. j. 30 Ca 37/2005-59 zrušeno a věc byla Finančnímu ředitelství vrácena k dalšímu řízení. Na to však navazuje další rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne

22. 11. 2006, č. j. 17022/06-1200-702170, kterým bylo odvolání žalobce znovu zamítnuto. Opět byla podána žaloba a zdejší soud i toto rozhodnutí svým rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 4/2007-61 zrušil. Na základě kasační stížnosti Finančního ředitelství byl rozsudek zdejšího soudu zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008-103. Následně zdejší soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2012, č. j. 30 Ca 4/2007-208 žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobce zamítl (rozsudek ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 65/2012-31.). Správnost platebního výměru správce daně tedy byla potvrzena a žalobci byla pravomocně vyměřena daň a nikoliv daňová ztráta. Žalobce svou žádost o obnovu řízení za zdaňovací období roku 2003 odůvodnil tak, že v soudním spise žalobce za zdaňovací období roku 2002 se nachází originál formuláře daňového přiznání. Z tohoto dokladu a zápisů, které na něm správce daně učinil (žalobce zápisy konkretizuje) je zřejmé, že daňová povinnost, tj. daňová ztráta za rok 2002 ve výši 5 496 953 Kč byla vyměřena konkludentně postupem dle ust. § 46 odst. 5 ZSDP. Je tak nepochybné, že žalobce důvody pro obnovu řízení za rok 2003 spatřuje ve skutečnostech vzniklých ve zdaňovacím období roku 2002, tj. jím tvrzená daňová ztráta byla vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 ZSDP, a proto nemohla být daň doměřena na základě vytykácího řízení platebním výměrem. Soud se zde ztotožnil s žalovaným, že i v případě řízení o obnově lze vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 1 Afs 60/2011-119 ve věci žalobce, který v bodu 15 uvedl: „*Velmi podstatné pro posouzení kasačních námitek je rovněž skutečnost, že daňové řízení vede příslušný správce daně vždy o každé dani za každé zdaňovací období zvlášť, zvlášť jej zahajuje a také toto řízení ukončuje zvlášť vydáním rozhodnutí o určité dani za příslušné zdaňovací období. Je tedy třeba odlišit dvě řízení, která sice spolu mohou souviset, neboť výsledek vyměření daňové povinnosti předchozího období může mít vliv na výši základu daně několika dalších následujících zdaňovacích období; tak tomu bylo i v tomto případě. Přitom je však třeba mít důsledně na paměti, že ačkoliv mohou výsledky daňové povinnosti jednotlivých období ovlivňovat výši základu daně období následujících, každé řízení probíhá zvlášť a o každém se vede odděleně řízení, přitom v rámci každého jednotlivého řízení mohou být zkoumány naprosto odlišné skutečnosti. Tyto odlišnosti však žalobce odmítá vzít v potaz přesto, že mu je jak správní orgán, tak i soud vysvětlil; stěžovatel však v žalobě, při soudním jednání i v kasační stížnosti opakuje shodné námitky, vytyká v podstatě vadný postup správce daně při vyměření předmětné daně za zdaňovací období roku 2002 (tedy období odlišného). Nesprávně tak argumentuje v řízení o dani z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 2003 skutečnostmi, které nemohou být pro toto období nikterak relevantní, ale naopak mohou mít vliv na stanovený základ daně zdaňovacího období roku 2002 (který však nyní není předmětem tohoto soudního přezkumu). V bodu 18 pak uvedl: „Ze shora vysvětlených důvodů proto Nejvyšší správní soud souhlasí jak se závěry žalovaného, tak i krajského soudu, že nelze směšovat námitky mířící do jiného zdaňovacího období (r. 2002) s požadavkem na změnu výsledku řízení o dani za rok 2003. Nerelevantní se v tomto ohledu jeví žalobcovy námitky dvojího vyměření daně za rok 2002, rovněž i požadavek na ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120, zabývající se daní za období roku 2002, jakož i návrh vznesený při jednání na dokazování postupu při vyměření daně za rok 2002. Veškeré tyto námitky a návrhy krajský soud pro jejich irelevanci v tomto řízení odmítl; s tímto postupem se z důvodů výše uvedených ztotožnil i Nejvyšší správní soud.“*

Podle názoru soudu žalobce v posuzovaném případě skutečnosti týkající se zdaňovacího období roku 2002 mohl uplatnit právě v návrhu na obnovu řízení za toto zdaňovací období. Součástí správního spisu je pak i jeho žádost o obnovu řízení vyměřovacího řízení ve věci dani z příjmu za zdaňovací období 2002 ze dne 3. 10. 2002. Teprve kdyby s takovým návrhem uspěl, mohl by jej uplatnit jako důvod k obnově řízení za zdaňovací období roku 2003. Námitky žalobce proto soud neshledal důvodnými.

Soud však považoval za vhodné se vyjádřit i k dalším argumentům žalobce. V rozsudku Nejvyššího správního soudu 7 Afs 10/2006-57 (publikováno pod č. 1872/2009 Sb.NSS) je mj. uvedeno: „*Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků stanovuje poměrně jasná pravidla pro stanovení daňové povinnosti. Jedním z nejčastějších způsobů vyměření daně je tzv. konkludentní vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K němu dochází v případě, kdy správce daně nemá pochybnosti o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání. V případě, kdy správce daně pochybnosti má, což je časté zejména u vykazání nadměrného odpočtu, zahájí s daňovým subjektem tzv. vytýkací řízení, kdy mu výzvou dle ustanovení § 43 cit. zákona tyto pochybnosti sdělí a současně stanoví mu lhůtu k nápravě. Tak tomu bylo i v souzené věci. Podstatným je ovšem fakt, že zahájením vytýkacího řízení dochází k nevyměření daně, a tudíž nevzniká ani nadměrný odpočet, a tím pádem ani přeplatek na dani, a to do doby, než je zjištěno, resp. rozhodnuto, že si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně. Jestliže tedy správce daně v zahájeném vytýkacím řízení dospěje k závěru, že nadměrný odpočet byl daňovým subjektem nárokován neoprávněně, resp. že skutečnosti, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, nemají oporu ve skutkových zjištěních, vyměří daňovému subjektu daňovou povinnost v jiné výši, a to platebním výměrem. Platební výměr však správce daně vydává i v případě, kdy ve vytýkacím řízení dospěje k závěru, že daňová povinnost daňového subjektu by měla být nižší než deklarovaná daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání či že měla být stejná. Zahájí-li správce daně vytýkací řízení dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, absolutně tímto úkonem vyloučí možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 cit. zákona, tj. vyměření daně za pomoci fikce. Je proto nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytýkací řízení, neboť je vždy povinen o této skutečnosti vyrozumět daňový subjekt platebním výměrem, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu. Výše uvedené plně odpovídá rozhodovací praxi a je dovoditelné i např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 59.“. Zahájení vytýkacího řízení tedy představuje absolutní překážku pro možnou aplikaci § 46 odst. 5 ZSDP. Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Až den vydání platebního výměru je tedy dnem vyměření daně. Prostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení (§ 43 ZSDP) je žaloba dle ust. § 65 a násl. s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle ust. § 82 s. ř. s. Z výše uvedeného je zřejmé, že u žalobce bylo ve zdaňovacím období roku 2002 zahájeno vytýkací řízení, které skončilo vydáním platebního výměru, proti němuž bylo podáno odvolání, které pak bylo podrobeno přezkumu zdejšího soudu a i Nejvyššího správního soudu (viz výše). Pro posouzení věci je*

tedy rozhodné, že jako důvod obnovy řízení nemůže obstát případné pochybení správce daně při vyplnění daňového formuláře za zdaňovací období roku 2002 a z toho plynoucí konkludentní vyměření daně (tvrzení žalobce). Rozhodující totiž je, že bylo zahájeno vytýkací řízení, které konkludentnímu vyměření daně bránilo. Námitku nezákonnosti vytýkacího řízení mohl žalobce uplatnit proti rozhodnutí o doměření daně za rok 2002 a nikoliv jako důvod k obnově řízení.

VI.

Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítnout.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 15. 1. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu