



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce: **VLTAVA HOLDING, a. s.**, se sídlem Praha 4 - Krč, U Habrovky 247/11, zastoupený JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem v Uherském Hradišti, Růžová 1254, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 82/2007 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad ve Zlíně žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 2. 2006, č. j. 37286/06/303918/2849, dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 265 670 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 3. 2007, č. j. 4225/07-1200-700523, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nesplnil řádně přezkumné povinnosti ve vztahu k rozhodnutí správce daně, když podle žalobce porušil § 50 odst. 3 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Dále žalobce konstatoval, že pro rozhodnutí v projednávané věci je rozhodující dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 14. 2. 2006, č. j. 35845/06/303918/2849, kterým byla snížena daňová ztráta žalobce za zdaňovací období roku 2000 (tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008). Toto rozhodnutí žalobce rovněž napadl odvoláním. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 2. 2006, č. j. 37286/06/303918/2849 (jež je předmětem nyní posuzované kasační stížnosti), bylo tedy podle žalobce vydáno dříve, než nabylo rozhodnutí ze dne 14. 2. 2006 (jež je předmětem kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008) právní moci. Žalobce se na základě § 46 odst. 7 daňového řádu domníval, že správce daně měl vyčkat nabytí právní moci rozhodnutí, ze kterého vycházel, nebo do rozhodnutí o snížení daňové ztráty zároveň pojmout i rozhodnutí navazující. Dle názoru žalobce je jiným postupem správního orgánu vyloučena možnost přezkumu rozhodnutí žalobou ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce shledal postup žalovaného, který nejprve rozhodl o odvolání ve věci snížení daňové ztráty a poté o odvolání ve věci stanovení daňové povinnosti, ve kterém pouze odkázal na pravomocně snížený základ daně, v rozporu s Listinou základních práv a svobod, neboť došlo k porušení zásady rovnosti stran v řízení. Zásadní pochybení žalovaného žalobce tedy spatřoval v tom, že žalovaný nezrušil napadené rozhodnutí správce daně pro jeho předčasné vydání.

V žalobě byly dále vzneseny tyto okruhy námitek, které se týkají věcné stránky projednávané věci a úzce souvisí s věcí vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008 (tato věc se týká snížení žalobcovy daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 2000 o 1 202 521 Kč a stanovení daňové ztráty z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období na 1 023 247 Kč): (1) náklady na stavební práce provedené na objektu „F“ umístěném ve skladovém areálu Lužkovice, čp. 78 na objednávku žalobce ve zdaňovacím období roku 2000 byly náklady na opravu, a nikoliv technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž závěry správce daně i žalovaného ohledně této právní otázky jsou navíc nepřezkoumatelné; (2) správce daně nepřipustně přesunul svou důkazní povinnost na žalobce a porušil § 2 odst. 1 a 2 a § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, když nezákonně požadoval prokázání předchozího technického stavu objektu, na jehož opravu byly zaúčtované výdaje použity s tím, že žalobce měl prokázat původní stav před úpravami a nový stav po úpravách; a to s odůvodněním, že posouzení oprav či technického zhodnocení je závislé na konfrontaci stavů před a po úpravě; a (3) správce daně postupoval nezákonně při opatřování důkazů, nakládání s nimi ve vztahu k možnostem daňového subjektu se k nim vyjadřovat a při hodnocení důkazů.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobní námitky vycházejí z námitek odvolacích a zda byly uplatněny v odvolacím řízení, a dospěl k závěru, že žalobce v odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 2. 2006, č. j. 37286/06/303918/2849, nijak nenapadl postup správce daně při vydávání obou rozhodnutí tak, jak učinil v předmětné žalobě.

Vzhledem k tomu, že žalobce neuplatnil v odvolacím řízení důvody, na kterých později založil svou žalobu proti zákonnosti rozhodnutí, nemohl žalovaný o těchto důvodech rozhodnout. Krajský soud tak tyto námitky shledal nepřipustnými. Jako *obiter dictum* (uvedené krajským soudem slovy „*Nad rámec rozhodnutí soud uvádí...*“) krajský soud dodal, že je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu v otázce žalobních námitek uplatněných nad rámec odvolání vycházející z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, www.nssoud.cz, nicméně klíčovým momentem v projednávané věci je skutečnost, že „*podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru byly výsledky daňové kontroly příslušného zdaňovacího období a nikoliv dodatečný platební výměr za období roku 2000*“. Pokud jde o věcné námitky, k těm se krajský soud nevyjádřil.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Kasační stížnost obsahuje 3 okruhy námitek.

Za prvé, stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že stěžovatel v odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 2. 2006, č. j. 37286/06/303918/2849, nijak nenapadl postup správce daně při vydávání obou rozhodnutí tak, jak učinil v předmětné žalobě, a že se tudíž jedná – zejména pokud jde o výklad § 46 odst. 7 daňového řádu (z něhož stěžovatel vyvozuje předčasnost vydání rozhodnutí žalovaného v projednávané věci) – o argumentaci novou, kterou se nemůže zabývat. Stěžovatel namítá, že krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumává námitky žalobce uvedené v žalobě, a nikoliv námitky uváděné v předchozím správním řízení, příp. pouze v odvolání. Stěžovatel je toho názoru, že z žádného ustanovení soudního řádu správního ani z žádného jiného ustanovení zvláštního právního předpisu neplyne, že by žaloba ve správním soudnictví neměla být projednána v té části, v níž žalobce uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního řízení. Stěžovatel v této věci poukazuje rovněž na § 50 odst. 3 větu druhou a třetí daňového řádu a na navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, www.nssoud.cz).

Stěžovatel dále považuje za nesprávný i závěr krajského soudu uvedený za slovy „*Nad rámec rozhodnutí soud uvádí...*“ (viz výše). Stěžovatel konstatuje, že teprve vydáním rozhodnutí o vyměření daňové ztráty a nabytím jeho právní moci jsou daňová ztráta, resp. její snížení, vyměřeny. Teprve rozhodnutí splňující tyto podmínky je podkladem pro jakákoliv rozhodnutí správce daně v navazujících daňových obdobích. Krajský soud tak podle stěžovatele zaměňuje „*podklady pro vydání*“ rozhodnutí s vlastním rozhodnutím a jeho důsledky pro další daňová rozhodnutí. Stěžovatel v tomto závěru krajského soudu spatřuje nesprávné posouzení právní otázky ze strany krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Druhý okruh námitek brojí proti tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s, nicméně tyto námitky se do velké míry kryjí s tím, co stěžovatel uváděl v první skupině námitek; tentokrát je však z nich dovozována nepřezkoumatelnost (a nikoliv nezákonnost) rozsudku krajského soudu. Stěžovatel zde konkrétně namítá: (1) že krajský soud měl přezkoumat rozhodnutí žalovaného s ohledem na žalobní body uvedené v žalobě, a nikoliv na obsah odvolání v předcházejícím správním řízení; (2) že část rozsudku krajského soudu za slovy „*Nad rámec rozhodnutí soud uvádí...*“ (viz výše) je v rozporu s předcházející částí odůvodnění rozsudku, kde krajský soud uvedl, že námitky stěžovatele věcně nepřezkoumával; a (3) vzhledem k nesprávnému právnímu závěru krajského soudu ohledně rozsahu jeho přezkumné povinnosti se krajský soud vůbec nezabýval věcnými žalobními námitkami stěžovatele.

Za třetí, stěžovatel „z důvodu procesní opatrnosti“ namítá i důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a to konkrétně, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisem. Stěžovatel zde odkazuje na svou argumentaci v žalobě a podotýká, že tyto skutečnosti jsou předmětem samostatné žaloby proti platebnímu výměru za rok 2000 (jak bylo uvedeno již výše, tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008).

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 2. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval následující:

K námitce „předčasného vydání“ napadeného platebního výměru žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s § 46 odst. 7 daňového řádu. Po zjištění, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, podle žalovaného vždy následuje vyměření daně, a to v samostatných daňových rozhodnutích podle jednotlivých zdaňovacích období. Daň je současně předepsána a je splatná (přičemž splatnost se odvozuje od doručení platebního výměru, nikoliv od jeho právní moci) a po uplynutí lhůty k plnění je platební výměr i vykonatelný (§ 32 odst. 13 daňového řádu). Odvolání proti platebnímu výměru nemá odkladný účinek (§ 48 odst. 12 daňového řádu). Pokud jde o „související“ či „odvozené“ dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 2002, v žádném případě tedy nešlo o „předčasné vydání“ dodatečného platebního výměru. Dále žalovaný podotýká, že v přezkoumávaném případě nečekal na právní moc „prvotního“ rozhodnutí záměrně z nějakých „taktických“ důvodů, ale z důvodů hospodárnosti daňového řízení, kdy logicky nejprve věcně přezkoumal „prvotní“ rozhodnutí, a poté rozhodl o odvolání proti rozhodnutí „odvozenému“. Na námitku „předčasnosti“ navíc žalovaný reagovat ani nemohl, neboť odvolání tuto námitku neobsahovalo.

Pokud jde o ostatní kasační námitky, žalovaný poukázal na skutečnost, že tyto námitky jsou předmětem samostatného soudního řízení a odkázal na své vyjádření k věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008.

V doplnění kasační stížnosti doručené Nejvyššímu správnímu soudu dne 17. 2. 2009 stěžovatel uvedl další dvě kasační námitky. Za prvé, s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, namítá, že lhůtu pro vyměření daně zakotvenou v § 47 odst. 1 daňového řádu je nutné počítat od posledního dne příslušného zdaňovacího

období, nikoliv od posledního dne následujícího zdaňovacího období, ve kterém bylo podáno daňové přiznání. To v projednávaném případě znamená, že správce daně, který zahájil daňovou kontrolu dne 27. 10. 2004, již nebyl oprávněn provádět tuto daňovou kontrolu a vyměřit daň za zdaňovací období roku 2000, přičemž snížení daňové ztráty za toto zdaňovací období mělo vliv na daňovou povinnost stěžovatele v následujících letech. Za druhé, stěžovatel namítá, že v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, je nezákonná rovněž daňová kontrola uskutečněná bez předchozích zjištění porušení či předpokladu porušení daňových předpisů daňovým subjektem.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Možnost uplatnit v žalobě námitky neuplatněné v předcházejícím správním řízení

Pokud jde o možnost uplatnit v žalobě námitky neuplatněné v předcházejícím správním řízení, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné; přičemž tomu nebrání ani skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.

V této věci je však nutné podotknout, že judikatura Nejvyššího správního soudu až do usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, publikovaného pod č. 1742/2009 Sb. NSS, nebyla zcela jednotná. Nejvyšší správní soud na jedné straně v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 6 As 72/2006 - 225, www.nssoud.cz, vyslovil právní názor, že „podle § 5 s. ř. s. se lze ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jedině v případě, že byly vyčerpány řádné opravné prostředky. Vyčerpání opravných prostředků má nejenom svou stránku formální, ale i materiální. Materiální stránkou vyčerpání opravných prostředků je uplatnění všech zásadních skutečností, kterými se účastník cítí dotčen na svých právech. Správní soudy ve správním soudnictví rozhodují o pravomocných rozhodnutích, ze kterých jejich nabyvatelům vznikla závažná práva. Nelze do takového rozhodnutí zasáhnout poté, co účastník řízení nějakou skutečnost neuplatní do právní moci rozhodnutí, a uplatní ji až v žalobě po právní moci rozhodnutí, přestože ji v odvolání uplatnit mohl“; zatímco v linii judikatury opírající se zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS, zdejší soud dospěl k závěru, že „z příslušných ustanovení s. ř. s. (míněna ust. § 75 odst. 1 a 2), ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba ve správním soudnictví neměla

být projednatelná v té její části, v níž žalobce uplatňuje důvody, které předtím neuvedl v přípustném opravném prostředku v rámci správního řízení. Takové pravidlo nelze obecně dovodit ani extenzivním výkladem podmínky „vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem“ obsažené v ust. § 68 písm. a) s. ř. s., neboť požadavek právní jistoty účastníka řízení ohledně podmínek přípustnosti správní žaloby velí přiklonit se zde k výkladu doslovnému, tedy v podstatě takovému, že podmínka je splněna, jestliže účastník řádný opravný prostředek ve správním řízení, který měl k dispozici (typicky odvolání), využil, tj. podal jej“.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v citovaném rozhodnutí přiklonil k druhé z výše uvedených výkladových alternativ a konstatoval, že „*má ... za to, že žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl*“. Tento závěr pak platí i pro „*věci finanční, tedy tam, kde procesní předpis (konkrétně ust. § 50 odst. 3 z. č. 337/1992 Sb.) stanoví povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v zásadě jen v rozsahu požadovaném v odvolání*“. Rozšířený senát tedy v tomto ohledu potvrdil závěry, z nichž vycházel již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57. Toto rozhodnutí rozšířeného senátu však krajský soud nemohl ve svém rozsudku zohlednit, neboť usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno více než osm měsíců po vynesení napadeného rozsudku krajským soudem, což ovšem nic nemění na tom, že krajský soud tuto otázku posoudil ve světle uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nesprávně.

Tímto pochybením ovšem nebyl stěžovatel nijak zkrácen na svých právech, protože krajský soud se i přes tento nesprávný závěr s námitkou stěžovatele ohledně tvrzené „předčasnosti“ vydání napadeného platebního výměru věcně vypořádal, byť pouze jako *obiter dictum*, a to v části uvozené slovy „*Nad rámec rozhodnutí soud uvádí...*“ (viz výše). V této části krajský soud uvedl, že klíčovým kritériem v projednávané věci je skutečnost, že „*podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru byly výsledky daňové kontroly příslušného zdaňovacího období, a nikoliv dodatečný platební výměr za období roku 2000*“. Nejvyšší správní soud se s celkovým závěrem ohledně nedůvodnosti uvedené námitky vyjádřeným krajským soudem (být jako *obiter dictum*) ztotožňuje (k tomu viz níže). Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008-112, publikovaným pod č. 1697/2008 Sb. NSS, konstatoval, že důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu nemůže být samotná skutečnost, že se soud s některými žalobními body vypořádal jen v části odůvodnění uvozené slovy „*jako obiter dictum ...*“. Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelem, že by byl v tomto ohledu rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Ostatně sám stěžovatel uplatňuje zároveň stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nesprávnost právního názoru, který krajský soud k této otázce zaujal (k tomu viz níže).

Pokud jde o námitku, že část rozsudku krajského soudu za slovy „*Nad rámec rozhodnutí soud uvádí...*“ je v rozporu s předcházející částí odůvodnění rozsudku, kde krajský soud uvedl, že námitky stěžovatele věcně nepřezkoumával, Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku rovněž nedůvodnou. Závěry v první části rozsudku (*ratio decidendi*) a druhé části rozsudku (*obiter dictum*) nejsou totiž v rozporu (pokud pomijíme rozdíl mezi

částmi odůvodnění soudního rozhodnutí, který plyne z povahy věci; k tomu viz např. KÜHN, Z., BOBEK, M., POLČÁK, R.: *Judikatura a právní argumentace*. Praha: Auditorium, 2006, str. 19-22); jak právní názor krajského soudu vyjádřený jako *ratio decidendi*, tak jeho právní názor vyjádřený jako *obiter dictum*, totiž vedou ke stejnému závěru, tj. že žalobce byl v projednávané věci neúspěšný. Liší se pouze v důvodech, proč byl žalobce neúspěšný: pokud jde o *ratio decidendi*, bylo to z důvodu uplatnění žalobních námitek, které nebyly uplatněny v předcházejícím správním řízení (tj. z procesních důvodů); pokud jde o *obiter dictum*, bylo tomu tak z toho důvodu, že postup správce daně byl shledán v souladu se zákonem (tj. z meritorních důvodů). Za těchto okolností by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil jen proto, aby krajský soud svůj závěr uvedený *obiter dictum* přesunul do části, jež tvoří *ratio decidendi*. Takový postup by ostatně nijak neprospěl ani stěžovateli samotnému.

III. b)

Tvrzení „předčasnost“ vydání platebního výměru

Ani námitce, že platební výměr za zdaňovací období roku 2002 byl vydán předčasně, Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit. Lze totiž souhlasit s krajským soudem, který za rozhodující považoval, že se provedená daňová kontrola týkala let 2000 až 2003, tedy zahrnovala jak „základní“ zdaňovací období, v němž byla původně konkludentně vyměřena daňová ztráta v určité výši, tak období následující, v nichž byla příslušná část této daňové ztráty jakožto odčitatelná položka dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněna, tedy i zdaňovací období roku 2002, které je posuzováno v předmětné věci. Na základě této daňové kontroly byl správce daně oprávněn doměřit daň za *ta zdaňovací období, kterých se daňová kontrola týkala*, přičemž vycházel ze zjištění, která v rámci daňové kontroly učinil, neboť dle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Jestliže tedy dospěl správce daně v rámci daňové kontroly k závěru, že daňová ztráta byla v roce 2000 přiznána a tedy konkludentně vyměřena v nesprávné výši, byl oprávněn toto zjištění promítnout i do zdaňovacího období roku 2002, v němž došlo k uplatnění příslušné části této daňové ztráty jako odčitatelné položky.

Je pravdou, že dle § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů se daňová ztráta vyměřuje, přičemž při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Správce daně ovšem nepochybně postupoval v souladu s tímto ustanovením, když snížení daňové ztráty příslušným dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2000 doměřil. Není pochyb o tom, že rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 2. 2006, č. j. 37286/06/303918/2849, týkající se zdaňovacího období roku 2002, jež je předmětem této kasační stížnosti, má akcesorickou povahu vzhledem k rozhodnutí téhož správce daně ze dne 14. 2. 2006, č. j. 35845/06/303918/284, kterým byla snížena daňová ztráta stěžovatele. Je tedy zřejmé, že pokud hodlal správce daně vydat rozhodnutí odvozené, musel nejpozději zároveň s ním vydat i rozhodnutí prvotní (v daném případě prvotní rozhodnutí o 2 dny předchází). Ani z § 38n zákona o daních z příjmů, ani z § 46 odst. 7 daňového řádu ani z jiného zákonného ustanovení ovšem nevyplývá, že by odvozené rozhodnutí muselo být vydáno až po nabytí právní moci prvotního rozhodnutí, jak dovozoval stěžovatel. Zde je třeba plně přisvědčit

žalovanému, že odvolání proti platebnímu výměru nemá odkladný účinek, právní účinky platebního výměru (ať již je jím stanovena daň či daňová ztráta) nastávají dle § 32 odst. 1 daňového řádu okamžikem jeho řádného doručení. Ani tuto skutečnost ovšem dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze vykládat tak, že by vydání odvozeného platebního výměru muselo nutně následovat až po doručení prvotního platebního výměru, podstatné pro právní účinky odvozeného platebního výměru je pouze to, že byl nejpozději současně s ním daňovému subjektu řádně doručen i prvotní platební výměr, což bylo v daném případě splněno.

Ze žaloby ani z kasační stížnosti ostatně ani není jasné, v jakém smyslu byla porušena tímto postupem správce daně zásada rovnosti zbraní, či vůbec, jakým způsobem byl stěžovatel uvedeným postupem zkrácen na svých právech. Stěžovatel měl možnost napadnout obě rozhodnutí správce daně odvoláním a posléze obě rozhodnutí žalovaného žalobou ke krajskému soudu (a následně obě rozhodnutí krajského soudu kasační stížností k Nejvyššímu správnímu soudu) a všech těchto možností také využil. Je jasné, že pokud by bylo na základě jakéhokoli procesního prostředku zrušeno rozhodnutí prvotní, muselo by být následně zrušeno i rozhodnutí odvozené. Tomu by nebránila ani zásada uvedená v § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť krajský soud či Nejvyšší správní soud by i pro zdaňovací období roku 2002 vycházely z toho, že daňová ztráta byla stěžovateli v době rozhodování správních orgánů snížena nezákonně. I pokud by daňový subjekt nevyužil plně svých procesních práv v daňovém řízení a napadl pouze „prvotní“ (a nikoliv „akcesorické“) rozhodnutí, pořád by měl, alespoň po dobu trvání příslušných lhůt, k dispozici mimořádné opravné prostředky. Žalovaný tedy postupoval zcela logicky a správně, jestliže nejprve posoudil důvodnost odvolání ve věci snížení daňové ztráty za rok 2000 a tyto své závěry pak promítl i do zdaňovacího období roku 2002, jehož se týkalo odvozené rozhodnutí správce daně (ostatně takového postupu se stěžovatel v podaném odvolání sám dovolával). Naopak jako nelogický se jeví návrh stěžovatele, že správce daně měl do rozhodnutí o snížení daňové ztráty zároveň pojmout i rozhodnutí navazující (tj. týkající se zdaňovacího období roku 2002). V každém zdaňovacím období totiž mohlo dojít k dalším skutečnostem ovlivňujícím výši základu daně a daňové povinnosti (např. ve zdaňovacím období roku 2002 by mohlo dojít ke zvýšení daně i z jiných důvodů než neoprávněně uplatněné výše daňové ztráty) a spojení posouzení obou zdaňovacích období do jednoho rozhodnutí by navíc odporovalo ustálené praxi, podle níž je platební výměr vydáván za každé zdaňovací období, pro něž se vyměřovací řízení vede.

Krajský soud tudíž posoudil tuto otázku správně.

III. c)

Další námitky brojící proti nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

Pokud jde o námitku, že vzhledem k nesprávnému právnímu závěru krajského soudu ohledně rozsahu jeho přezkumné povinnosti se krajský soud vůbec nezabýval věcnými žalobními námitkami stěžovatele, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tak krajský soud v předmětném rozsudku skutečně neučinil, nicméně tyto věcné námitky byly předmětem samostatného soudního řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2000 a krajský soud o nich rozhodl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 80/2007 - 32 (tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 44/2008), s těmito

námitkami se tedy v každém případě vypořádal a jejich důvodnost posoudil. Krajský soud měl přesto v projednávané věci na svůj rozsudek ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 80/2007 - 32, alespoň odkázat, případně argumentaci uvedenou v tomto rozsudku zopakovat. Nicméně i v případě tohoto formálního pochybení považuje Nejvyšší správní soud zrušení napadeného rozsudku krajského soudu za přepjatý procesní formalismus, který je v příkrém rozporu se zásadou procesní ekonomie. Nejvyšší správní soud věcné námitky stěžovatele přezkoumal a v rozsudku ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008, je shledal nedůvodné. Analogicky k předchozí námitce, Nejvyšší správní soud by tedy napadený rozsudek krajského soudu zrušil jen proto, aby krajský soud doplnil jednu větu odkazující na svůj rozsudek a na rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se zdaňovacího období roku 2000 a zopakoval svůj výrok. Takový postup by opět nijak neprospěl ani stěžovateli samotnému.

I druhý okruh kasačních námitek tudíž Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými.

III. d) Ostatní kasační námitky

Pokud jde o ostatní kasační námitky týkající se tvrzeného rozporu skutkové podstaty se spisem a ostatní věcné námitky týkající se postupu finančních orgánů při snižování daňové ztráty za zdaňovací období roku 2000, Nejvyšší správní soud v plném rozsahu odkazuje na svůj rozsudek ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008, ve kterém se s těmito námitkami stěžovatele obsáhle vypořádal a dospěl k závěru, že tyto námitky nejsou důvodné.

Pokud jde o námitku stěžovatele uvedenou v doplnění kasační stížnosti týkající se počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu, Nejvyšší správní soud konstatuje následující. Předmětem žaloby a posléze kasační stížnosti v projednávané věci je vyměření daně z příjmů právnických osob *za rok 2002* a provedená daňová kontrola byla ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období zahájena ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu, a to i dle výkladu tohoto ustanovení, který vychází z výše uvedeného nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaného pod č. 1438/2008 Sb. NSS, vyměření daně (či daňové ztráty) po uplynutí lhůty dle § 47 daňového řádu způsobuje nezákonnost takového rozhodnutí správce daně, nikoliv jeho nicotnost, takže k zániku práva daň vyměřit či doměřit soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení. Dodatečný platební výměr správce daně, jímž byla žalobci snížena daňová ztráta za rok 2000, byť by i byl vydán po uplynutí lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu, tak i nadále produkuje právní účinky a Nejvyšší správní soud nemůže jeho zákonnost v tomto řízení přezkoumávat. Stěžovatel uplatnil námitku prekluze ve vztahu k rozhodnutí správce daně týkajícímu se zdaňovacího období roku 2000 (věc 5 Afs 44/2008) až po té, kdy Nejvyšší správní soud v této věci rozhodl, touto námitkou se tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000 nemohl zabývat. Námitka uplatněná v doplnění kasační stížnosti v nyní posuzované věci je tudíž neopodstatněná, neboť k prekluzi daně za zdaňovací období roku 2002 v žádném případě nedošlo. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tímto nikterak nevyjadřuje svůj postoj k citovanému nálezu

Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07; v projednávaném případě by se jednalo toliko o nadbytečné *obiter dictum*.

Pokud jde o druhou námitku stěžovatele uvedenou v doplnění kasační stížnosti, že v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, je nezákonná daňová kontrola uskutečněná bez předchozího zjištění porušení či předpokladu porušení daňových předpisů daňovým subjektem, Nejvyšší správní soud konstatuje následující: zahájení daňové kontroly mj. daně z příjmů právnických osob týkající se zdaňovacích období let 2000 - 2003 předcházelo vykazání daňové ztráty nejprve v řádném daňovém přiznání stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za rok 2000 ve výši 1 764 551 Kč, posléze v dodatečném daňovém přiznání k témuž období ve výši 2 225 768 Kč (viz zpráva o daňové kontrole), přičemž takto vykázanou daňovou ztrátu stěžovatel postupně uplatnil v následujících letech. Již tyto skutečnosti tedy samy o sobě byly dostatečným důvodem pro provedení daňové kontroly a stěžovatel mohl za těchto okolností pravděpodobnost daňové kontroly předvídat, nemohla být tedy pro něj něčím překvapivým. V žádném případě se tedy nejednalo o realizaci svévole ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Právě naopak, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že v projednávaném případě již právě výše vykázané daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání odůvodňovala konkrétní pochybnosti, že stěžovatelem takto přiznaná daňová ztráta je vyšší, než by měla být. Dle § 16 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přičemž daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle daňového řádu. V daném případě postupoval správce daně při zahájení a provádění daňové kontroly v souladu s tímto ustanovením.

IV.

Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu