

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Lenky Matyášové, v právní věci žalobce: **ing. D. M.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2012, č. j. 31 Af 102/2011 - 44, ve znění opravného usnesení ze dne 12. 3. 2012, č. j. 31 Af 102/2011 - 63,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2012, č. j. 31 Af 102/2011 - 44 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutí správních orgánů

[1] Finanční ředitelství v Hradci Králové („žalovaný“) vydalo dne 14. 9. 2011 rozhodnutí č. j. 5151/11-1100-602177, kterým bylo po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“) ze dne 29. 4. 2011, č. j. 31 Af 139/2010 - 27, znovu rozhodováno o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále „správce daně“) ze dne 7. 6. 2010 č. j. 166562/10/228915602848. Správce daně v rozhodnutí dodatečně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7 567 371 Kč, dále vyměřil daň ve výši 2 372 564 Kč a daňovou ztrátu ve výši 7 200 569 Kč a stanovil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 474 512 Kč a penále z dodatečně vyměřené daňové ztráty ve výši 360 028 Kč. Žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalobce byl ve zdaňovacím období roku 2007 jediným společníkem veřejné obchodní společnosti LIMEX, a proto bylo s odkazem na § 7 odst. 1 písm. d) a odst. 4

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nutné kontrolovat také společnost LIMEX. Odvolání nevyhověl také z důvodu chybného uplatnění odpisů z nehmotného majetku, který spočíval v patentových právech vynálezu „Způsob regenerace saturačního kalu“ a know-how spočívající v technologii „regenerace krystalického uhličitanu vápenatého při zpracování cukerních šťáv“.

[2] Žalobce podal dne 30. 9. 2011 proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Žalobou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a potvrzení jím podaných daňových přiznání za rok 2007. Předně žalobce namítl, že výše daně je nesprávná, protože poslední daň byla určena platebním výměrem ze dne 25. 3. 2011 č. j. 112841/11/228915601045 a činí 1 335 284 Kč. Žalovanému rovněž vytýkal skutečnost, že kontroluje veřejnou obchodní společnost LIMEX, ve které byl jediným společníkem, a ne žalobce jako fyzickou osobu. Konstatuje, že správce daně měl rozhodnout o ukončení odpisů nehmotného majetku ve společnosti LIMEX, která by se tak mohla bránit u soudu, ale místo toho přenáší nemožnost odpisů nehmotného majetku na osobu žalobce jako jediného společníka, což dle žalobce nemá oporu v daňových zákonech. Dále žalovanému vyčítal nesprávný názor na patenty, vynálezy a průmyslová práva a poukazoval na způsob, jakým byl nehmotný majetek společnosti LIMEX oceněn. Uvádí také, že žalovaný úmyslně zaměňuje pojmy daňová povinnost a daň, poukazuje na odlišnost obou výrazů a v tom spatřuje neznalost a zmatečnost žalovaného.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

[3] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 19. 1. 201, č. j. 31Af 102/2011 – 44, ve znění opravného usnesení ze dne 12. 3. 2012, č. j. 31 Af 102/2011 - 63, shledal převážně důvodnou a rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (opravné usnesení se týkalo výroku o náhradě nákladů řízení a části odůvodnění o náhradě nákladů řízení). Krajský soud shledal nedůvodnou námitku žalobce, že správce daně kontroloval především účetnictví společnosti LIMEX. Krajský soud konstatoval, že správce daně správně kontroloval také příjmy z činností veřejné obchodní společnosti LIMEX, kde byl v daném období žalobce jediným společníkem. Správnost vykázaných příjmů z činnosti této společnosti totiž mohl ověřit jen kontrolou jejího hospodaření. I další dílčí námitky žalobce krajský soud odmítl. Zabýval se však především postupem správce daně při doměření daňové povinnosti z důvodu nedodržení podmínek pro uplatnění odpisů nehmotného majetku společnosti LIMEX. Krajský soud shledal v tomto bodě rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Tento důvod spatřuje především v tom, že se žalobce zabýval pouze zánikem patentu, ale ne tvrzením žalobce, že v majetku společnosti LIMEX zůstal vynález vedený pod přihláškou číslo 03087-90, nezkoumal co je předmětem tohoto vynálezu, zda byl i nadále jako nehmotný majetek vlastnictvím společnosti a jako takový mohl být dále odepisován, případně za jakou cenu. Jako nedostatečné hodnotil krajský soud vyjádření žalovaného, že zánikem ochrany vynálezu patentem zanikla i práva společnosti LIMEX vést je v účetnictví a odepisovat jejich cenu ve výši určené v době pořízení. Dle krajského soudu se žalovaný nevypořádal s námitkou, že vynález, jako nehmotný majetek, existuje i po zániku ochrany patentem. Krajský soud se také domnívá, že nedostatečně a příliš stroze se žalovaný vyjádřil k žalobcově námitce, že nepostupoval dle správního řádu a neodůvodnil také, proč odmítl žalobcovu argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs

144/2004 - 110. Nedostatečně nakonec, dle krajského soudu, působí také vysvětlení žalovaného, proč nekontroloval samostatně společnost LIMEX, ale činil tak až při kontrole žalobce. Dle krajského soudu tak žalovaný nedostál základním požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí.

Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále stěžovatel) v kasační stížnosti brojí proti výše uvedenému rozsudku uplatněním kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Nejprve obsáhle opakuje argumentaci k jednotlivým námitkám žalobce stejně, jako v rozhodnutí ze dne 14. 9. 2011. Ohledně zániku patentu a vynálezu jako nehmotného majetku odkazuje na způsob nabytí patentových práv, popsaný v bodě 2 rozhodnutí ze dne 14. 9. 2011. Dále uvádí, že žalobce a Ing. Z. poskytli na základě smluvních ujednání společnosti LIMEX, jejímiž byli společníky, průmyslová práva k předmětnému vynálezu. O nakládání s nehmotným majetkem ve společnosti LIMEX svědčí žalobcem předložená písemnost „Odpisy a odpisový plán NIM do roku 2007“. Ta obsahuje soupis sestávající z patentových práv k vynálezu v České republice, Slovenské republice, vkladu patentu USA a vkladu know-how pro oblast Ruska. Z toho dle stěžovatele neplyne, že se ve vlastnictví LIMEX nacházel jakýkoli vynález. Stěžovatel konstatuje, že při kontrole podílu žalobce v LIMEX a LIMEX v likvidaci, nebylo zjištěno vlastnictví daného vynálezu, což ani žalobce netvrdil a to ani v odvolání, ale poprvé až na jednání před krajským soudem. Stěžovatel uvádí, že žalobce nepředložil během celé kontroly žádné důkazy, které by tomuto tvrzení žalobce svědčily a bylo by tak spekulací splnit požadavek krajského soudu se tímto zabývat. Stejně tak by to bylo v případě námitky stanovení pořizovací ceny a odepisování, protože pro toto není dostatek informací. S další námitkou krajského soudu stěžovatel také nesouhlasí a odkazuje na bod 1 svého rozhodnutí a názor krajského soudu v rozhodnutí č. j. 31 Af 139/2010 - 27, kdy v totožné věci neshledal krajský soud tyto námitky důvodnými. Stěžovatel se rovněž věnuje jednotlivým závěrům krajského soudu o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí a ohrazuje se proti námitce strohého zdůvodnění. Dle něj není možné stručně, ale věcné odůvodnění přičítat k jeho tíži. Stěžovatel se domnívá, že všechny důvody vypořádal přesvědčivě a vše řádně zdůvodnil.

[6] Žalobce svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7[Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[8] Z řady uplatněných námitek žalobce proti rozhodnutí stěžovatele krajský soud věcně přisvědčil v podstatě jen jediné. Pouze ve vztahu k žalobní námitce žalobce poukazující na nesprávný závěr správce daně (i stěžovatele) ohledně oprávněnosti

uplatněných odpisů konstatoval krajský soud nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů.

[9] Krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele také pro jeho nesrozumitelnost, v tomto případě pro nedostatečné a nepřesvědčivé zdůvodnění, proč v posuzované věci nepostupoval dle správního řádu a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2010 - 110. Byť s názorem stěžovatele v této části věcně souhlasí, vychází krajský soud z toho, že stěžovatel „nedostál základním požadavkům kladeným na odůvodnění ... přijatých závěrů".

[10] Stěžovatel opřel kasační stížnost o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. V kasační stížnosti stěžovatel se závěrem krajského soudu nesouhlasí a rozsáhle namítá, že své rozhodnutí řádně odůvodnil a přesvědčivě se vypořádal, podle svého názoru, s námitkami uplatněnými žalobcem. Nejvyšší správní soud se v řízení o kasační stížnosti zabýval jen oprávněností zrušení rozhodnutí stěžovatele z důvodu nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí z obou v něm uváděných důvodů. Jinými slovy zabýval se posouzením, zda nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá v nesprávném posouzení existence důvodu (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele.

[11] Krajský soud se dodatečným vyměřením daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a sdělení penále z takto dodatečně vyměřené daně žalobce zabýval již v předchozí době. Rozsudkem ze dne 29. 4. 2011, č. j. 31 Af 139/2010 - 27 zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 11. 2010, č. j. 7090/10-1100-602177 a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Již v tomto řízení uplatnil žalobce námitku, že pokud mu nemělo být povoleno odepisování nehmotného majetku u LIMEX, v.o.s., měl o tom správce daně vydat rozhodnutí ve smyslu § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost důvodu způsobu výpočtu daňové povinnosti, považoval však za vhodné vyjádřit se na okraj i k otázce hmotně právního posouzení daňové povinnosti žalobce ve vazbě na patentová práva, jejichž nabyvatelem byla na základě smlouvy společnost LIMEX, v.o.s. Krajský soud se ztotožnil s názorem stěžovatele, že povinností společnosti LIMEX, v.o.s., bylo provést v rámci inventarizace stavu majetku změnu, jež by odpovídala aktuálnímu stavu. Podle krajského soudu ze správního spisu vyplynulo, že patent, který si společnost zařadila do nehmotného majetku a následně zahrnula do daňových výdajů odpisy z těchto patentových práv, zanikl v roce 1995 v ČR a následně v roce 2000 v SROV. Bylo tedy zřejmé, podle krajského soudu, že daná společnost postupovala nezákonně, když si i přesto uplatnila odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v následném rozhodnutí ze dne 14. 9. 2011, které je předmětem přezkumné činnosti soudů v této věci, opět odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci králové ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848 o dodatečném stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 u žalobce zamítl a uvedené rozhodnutí potvrdil. V bodech ad 1. až ad 4. se vypořádává s tím, že žalobce si vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 podle § 7 odst. 1 písm. d) a odst. 4 zákona o daních z příjmů daňovou ztrátu dosaženou LIMEX, v.o.s. a LIMEX, v.o.s. v likvidaci za uvedené zdaňovací období. Stěžovatel dospěl k závěru, že skutečnosti

ovlivňující základ daně žalobce jako zbylého společníka jsou předmětem účetnictví veřejné obchodní společnosti. Prověření správnosti podílu LIMEX a LIMEX v likvidaci za zdaňovací období 2007 na základu daně žalobce ve vykázaném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob musí spočívat, podle stěžovatele, v prověření skutečností, které jsou předmětem účetnictví vedeném LIMEX a LIMEX v likvidaci. Vychází ze smluv o prodeji průmyslových práv k vynálezu „Způsob regenerace saturačního kalu“ na území České republiky a o poskytnutí průmyslových práv v rozsahu nevýhradního využívání na území Slovenska, dále z toho, že vynález byl evidován pod ochranným číslem 277494 Úřadem průmyslového vlastnictví v ČR a Úradom priemyselného vlastníctva v SROV. Dále vycházel z toho, ke kterému dni zanikl patent pro ČR a pro SR na základě výpisů příslušných úřadů. Dospěl k závěru, že ochrana vynálezu patentem pominula a patent může být využíván kýmkoliv bez souhlasu původců a vlastníků. V souvislosti s § 29 odst. 1 zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, společnost LIMEX neupravila v rámci inventarizace v příslušných letech stav majetku tak, aby odpovídal skutečnosti – tedy zániku patentových práv. Odpis těchto práv nemohl od okamžiku jejich zániku být součástí základu daně LIMEX ani LIMEX v likvidaci a tím ani základu daně připadajícího na žalobce za zdaňovací období roku 2007. Stěžovatel se dále zabýval know-how technologií „regenerace krystalického uhličitanu vápenatého při zpracování cukerních šťáv“ a rovněž v této části své rozhodnutí odůvodnil. V podrobnostech je třeba odkázat na přezkoumávané rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a to z důvodů v jeho rozsudku uvedených. Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozhodnutí stěžovatele trpělo vadou, která by mohla způsobit jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek odůvodnění. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutno pokládat rozhodnutí zejména tehdy, jde-li o chybějící argumentaci, na které je skutkový stav postaven, resp. může být navrhovanými a neprovedenými důkazními prostředky zpochybněn. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

[12] Opomenutí odvolací námitky má dopad na závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. K tomu viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, podle něhož „nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, uvedl, že „důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci“. V daném případě krajský soud vytýká stěžovateli, že se nezabýval tvrzením stěžovatele, že v majetku společnosti LIMEX dále zůstal vynález vedený pod přihláškou číslo 03087-90.v, nezkoumal co je předmětem tohoto vynálezu, zda byl i nadále jako nehmotný majetek vlastnictvím společnosti LIMEX a jako takový mohl být dále odepisován, případně za jakou cenu. Z obsahu žaloby žalobce ze dne 30. 9. 2011došlé krajskému soudu téhož dne však takový žalobní bod nevyplývá. Proto zrušení rozhodnutí stěžovatele z tohoto důvodu nemůže obstát. Dále krajský soud stěžovateli vytýká, že nereagoval na

odvolací námitku žalobce uplatněnou v podání ze dne 18. 7. 2010, poukazující na existenci vynálezu, který podle žalobce i po zániku ochrany patentem dále existuje, je nehmotným majetkem a má nepochybně svoji hodnotu a lze ho v souladu se zákonem odepisovat. V tomto případě však jde o posouzení právní otázky, která je i podle krajského soudu zásadním sporným bodem mezi účastníky, protože každý z nich má na uvedenou právní otázku jiný názor. Každý z nich, i když stručnými důvody, své stanovisko odůvodňuje. Stanovisko stěžovatele vyjádřené v jeho soudem přezkoumávaném rozhodnutí je přezkoumatelné. Další výtky krajského soudu byly uvedeny jen nad rámec rozhodovacích důvodů. Jedná se o to, že stěžovatel, podle názoru krajského soudu, nedostatečně a nepřesvědčivě reagoval na námitky žalobce týkající se postupu správce daně nikoliv v souladu se správním řádem a judikátem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004 - 110 a dále, že nedostatečně žalobci vysvětlil, proč nekontroloval samostatně společnost LIMEX a činil tak až v rámci kontroly žalobce, když tyto námitky žalobce krajský soud neshledal důvodnými.

[13] Nejvyšší správní soud shledal naplnění důvodu kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2012, č. j. 31 Af 102/2011 - 44, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž Krajský soud v Hradci Králové přezkoumá rozhodnutí stěžovatele v rozsahu uplatněných stížních námitek žalobcem, respektive v rozsahu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[14] V novém rozhodnutí rozhodne Krajský soud v Hradci Králové i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu