U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **V. M.,** zastoupený Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem Zeyerova 2388, Písek, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupené JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem 14. října 3, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2011, č. j. 6 Af 20/2011 - 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se odmítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2007, č. j. 37/98 503/2007-392 (dále jen „napadené rozhodnutí"), žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 4. 2. 2004, č. j. 7833/110/2003, o výsledku přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 25. 4. 2001, č. j. 3572/110/2001, vydaného ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Milevsku ze dne 12. 11. 1999, č. 990000146, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích při přezkumu věci rozhodnutím ze dne 4. 2. 2004 dospělo k závěru, že při rozhodování dne 25. 4. 2001 pochybilo, neboť pro zdaňovací období roku 1996 přihlédlo k daňové ztrátě žalobce za roky 1994 - 1995 v úhrnné výši 7 856 828,13 Kč přesto, že žalobci byla vyměřena ztráta v r. 1994 5 250 090 Kč a v r. 1995 6 924 921 Kč, celkem 12 175 011 Kč. S ohledem na to, že žalobce v odčitatelných položkách uplatnil ztrátu z předešlých let za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4 092 484 Kč a za zdaňovací období roku 1998 3 225 000 Kč (celkem 7 317 484 Kč), je disponibilní zůstatek ztráty z let 1994 - 1995 pro uplatnění za zdaňovací období roku 1996 toliko 4 857 527 Kč (12 175 011 – 7 317 484 = 4 857 527). Při tomto svém rozhodování vycházelo z toho, že bylo již dříve rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, zavázáno přihlížet k uplatnění odečitatelných

položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích žalovaný poprvé zamítl rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, č. j. 53/88542/2004-533, s argumentací obdobnou odůvodnění Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2004 však bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2007, č. j. 9 Ca 82/2005 - 31, pro nepřezkoumatelnost, když městský soud žalovanému vytkl, že se v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, že Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v rozhodnutí ze dne 4. 2. 2004 neuvedlo, v jakém zdaňovacím období došlo k uplatnění ztráty za jaké konkrétní období. Učinil tak k žalobcově námitce, ve které žalobce zdůrazňoval, že v letech 1997 - 8 uplatňoval vyměřenou daňovou ztrátu za rok 1996 (před uzavřením daňové kontroly za rok 1996).

O odvolání žalobce tak žalovaný znovu rozhodoval napadeným rozhodnutím. V něm zopakoval úvahu Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, že žalobce v odčitatelných položkách uplatnil ztrátu z předešlých let za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4 092 484 Kč a za zdaňovací období roku 1998 3 225 000 Kč (celkem 7 317 484 Kč), proto pro uplatnění ztráty z let 1994 - 1995 za zdaňovací období roku 1996 zůstává toliko 4 857 527 Kč (12 175 011 – 7 317 484 = 4.857.527).

Městský soud rozsudkem ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 - 36, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je stále nepřezkoumatelné, když z něj není zřejmé, jaká konkrétní ztráta kdy byla použita, ale je vymezováno její uplatnění jen roky 1997 a 1998; žalovaný se nedostatečně vypořádal s tím, jakým způsobem a zda mohla být v letech 1997 a 1998 uplatněna daňová ztráta za rok 1996, která byla žalobci určitou dobu pravomocně vyměřena. Žalovaný tak nerespektoval právní názor, jímž byl zavázán rozsudkem městského soudu ze dne 14. 2. 2007.

Uvedený rozsudek městského soudu napadl žalovaný kasační stížností. Namítl, že provedená daňová kontrola se týkala let 1994 až 1997, zahrnovala tedy jak zdaňovací období, v němž byla původně konkludentně vyměřená ztráta změněna na základě výsledků kontroly, tak období následující, v nichž byla příslušná část této ztráty jako odčitatelná položka uplatněna.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 4. 2011, č. j. 5 Afs 87/2010 - 65, zrušil rozsudek městského soudu ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 – 36, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud považoval za základ veškerých úvah žalovaného i městského soudu závazný právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, jímž bylo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zavázáno přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Citovaný rozsudek byl vydán a nabyl právní moci ještě před účinností zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, tj. za účinnosti dřívější části páté zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002, přičemž tehdy ve věci rozhodující správní orgán v posledním

stupni nemohl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích napadnout řádným opravným prostředkem ani ústavní stížností (§ 72 odst. 1 zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu). Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se stal v posuzované věci pro správní orgány závazným, byl následně překonán vývojem judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikovaným pod č. 1264/2007 Sb. NSS a dostupným též na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za situace, kdy právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích byl překonán usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu, nelze kategoricky a až formalisticky lpět na závaznosti právního názoru Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se ukázal být nesprávným, a uzavřel, že zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, není ani úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období, tedy ani v odvolání proti platebnímu výměru vydanému po ukončení daňové kontroly.

Městský soud v kasační stížností napadeném rozsudku rozhodnutí žalovaného Ministerstva financí ze dne 10. 10. 2007, č. j. 37/98 503/2007-392, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů vyplývá, že vycházely z právního názoru vysloveného Krajským soudem v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, tedy, že přihlížely k uplatnění odečitatelných položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Od tohoto názoru pak odvíjely svou úvahu a závěr, že žalobce v odečitatelných položkách uplatnil ztrátu z předešlých let ve zdaňovacím období roku 1997 ve výši 4 092 484 Kč, ve zdaňovacím období roku 1998 ve výši 3 225 000 Kč (celkem 7 317 484 Kč), a proto pro uplatnění ztráty z let 1994 - 1995 ve zdaňovacím období roku 1996 zůstává toliko 4 857 527 Kč (12 175 011 – 7 317 484 = 4 857 527). Vzhledem k závěru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v předešlém zrušujícím rozsudku, totiž, že závazný právní názor vyslovený Krajským soudem v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 -19, byl překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, pak závěr správních orgánů nemůže obstát. Jestliže žalovaný založil napadené rozhodnutí na závěru, že správce daně je povinen přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobci (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, tedy na právním názoru, který se ukázal být v důsledku vývoje judikatury nesprávným, nezbylo městskému soudu, než napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Proti rozsudku městského soudu podal včas kasační stížnost žalovaný (dále také stěžovatel) z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., v níž rekapituloval dosavadní průběh řízení ve věci před správními orgány i správními soudy (strany 2, 3, 4 kasační stížnosti), a na straně 5 kasační stížnosti citoval z napadeného rozsudku městského soudu: *„Jestliže tedy žalovaný založil napadené rozhodnutí na závěru, že správce daně je povinen přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobci (ztráty v předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, tedy na právním názoru, který se ukázal být v důsledku vývoje judikatury nesprávným, nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí dle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a podle § 78 odst. 4 vyslovit,*

že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V tomto případě se jednalo o skutečnost, že správce daně má zákonnou povinnost stanovit v kontrolovaném období ztrátu ve výši zjištěné v rámci kontroly." Podle stěžovatele k této námitce je nutné uvést, že na základě daňové kontroly byl správce daně oprávněn doměřit daň za ta zdaňovací období, kterých se daňová kontrola týkala. Správce daně vycházel ze zjištění, která v rámci daňové kontroly učinil, neboť dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků 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 1996 konkludentně vyměřena v nesprávné výši, byl oprávněn toto zjištění promítnout do zdaňovacího období roku 1996, v němž došlo k uplatnění příslušné části této daňové ztráty jako odčitatelné položky. Zákon o daních z příjmů v § 34 nestanoví povinnost dodržet při uplatnění ztrát pořadí, ve kterém vznikly, to znamená nejdříve uplatnit nejstarší ztrátu, z jeho dikce je zřejmé, že tuto odčitatelnou položku může uplatnit pouze daňový subjekt v daňovém přiznání, neboť se jedná o fakultativní položku, kterou sice poplatník může uplatnit, ale nemusí. Z dikce zákona vyplývá, že správce daně nemůže realizovat fakultativní plnění za poplatníka, může pouze dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a to i v případě, jestliže poplatník vykázal v daňovém přiznání nesprávný základ daně, základ daně nevznikl nebo vykázal nesprávně daňovou ztrátu. Kasační stížností se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti, protože městský soud poctivě dostál právnímu názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 5 Afs 87/2010 - 65, kterým byl zrušen předchozí rozsudek městského soudu a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Protože městský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno, může být jediným přípustným kasačním důvodem tvrzení, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Toto tvrzení však kasační stížnost stěžovatele neobsahuje.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Protože v daném případě jde o situaci, v níž Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, bylo třeba se zabývat přípustností kasační stížnosti stěžovatele proti následnému rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud svým předchozím zrušujícím rozsudkem rozhodl dne 15. 4. 2011, tedy za účinnosti s. ř. s. v jeho znění před 1. 1. 2012. Podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s., ve znění ke dni rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s., ve znění ke dni rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V době rozhodování Nejvyššího správního soudu předchozím zrušovacím rozsudkem ještě

nemohl Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozsudku krajského soudu (v daném případě Městského soudu v Praze) rozhodnout i o zrušení rozhodnutí správního orgánu, neboť takový postup je možný, pokud již v řízení před krajským soudem byly pro něj důvody, podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., v jeho znění účinném od 1. 1. 2012 (změna s. ř. s. provedená zákonem č. 303/2011 Sb., účinná od 1. 1. 2012).

Jestliže Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 4. 2011, č. j. 5 Afs 87/2010 - 65, zrušil rozsudek městského soudu ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 – 36, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, když za základ veškerých úvah žalovaného i městského soudu považoval závazný právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, jímž bylo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zavázáno přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a dospěl k závěru, že za situace, kdy právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 – 19), byl překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, nelze kategoricky a až formalisticky lpět na závaznosti právního názoru Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se ukázal být nesprávným, a uzavřel, že zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, není ani úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období, tedy ani v odvolání proti platebnímu výměru vydanému po ukončení daňové kontroly, pak tímto závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu byl v dalším řízení městský soud vázán. Z obsahu napadeného rozsudku pak vyplývá, že městský soud si byl této zákonné povinnosti vědom a rozhodl v souladu s předchozím zrušovacím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Z obsahu podané kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku městského soudu pak nevyplývá, že by stěžovatel vytýkal městskému soudu, že se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost podal stěžovatel z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., avšak kasační stížnost slovně nevyjadřuje tvrzení, že městský soud nedodržel závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v předchozím zrušovacím rozsudku a v čem toto nedodržení spočívá. Na straně 5 kasační stížnosti stěžovatel cituje z napadeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2011, č. j. 6 Af 20/2011 - 84, avšak nepřesně, protože poslední větu z této citace: „ *V tomto případě se jednalo o skutečnost, že správce daně má zákonnou povinnost stanovit v kontrolovaném období ztrátu ve výši zjištěné v rámci kontroly.*“ napadený rozsudek městského soudu neobsahuje. Jen text na straně 5 kasační stížnosti přitom obsahuje podstatu kasační stížnosti stěžovatele, v daném případě tvrzení, že na základě daňové kontroly byl správce daně oprávněn doměřit daň za ta zdaňovací období, kterých se daňová kontrola týkala a že správce daně vycházel ze zjištění, která v rámci daňové kontroly učinil, neboť dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny (a další, viz výše, pokud jde o část odůvodnění tohoto rozhodnutí shrnující obsah kasační stížnosti stěžovatele). Tedy jedná se o kasační námitky, které nesměřují proti rozhodovacímu důvodu městského soudu a neobsahují tvrzení, že městský soud nedodržel závazný právní názor vyslovený v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost stěžovatele za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a proto ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. odmítl.

Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, protože kasační stížnost byla odmítnuta (§ 60 odst. 3 věta prvá s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. března 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu