

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. D. M.,** zastoupen JUDr. Ing. Jiřím Špeldou, advokátem, se sídlem Šafaříkova 666/9, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2014, č. j. 31389/14/5200-10422-707678, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 4. 2016, č. j. 31 Af 4/2015 - 86,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

IV. Ustanovenému zástupci žalobce JUDr. Ing. Jiřímu Špeldovi, advokátovi, se sídlem Šafaříkova 666/9, Hradec Králové, **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši 4.114 Kč, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“) ze dne 15. 4. 2016, č. j. 31 Af 4/2015 - 86

(dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2014, č. j. 31389/14/5200-10422-707678 (dále „napadené rozhodnutí“).

Napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, kterým se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 22. 4. 2014, č. j. 741691/14/2701-24803-607734, jímž byla žalobci doměřena za zdaňovací období roku 2007 daň ve výši 0,- Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 0.- Kč. Toto rozhodnutí bylo vydáno v situaci, kdy se žalobce dovolával stanovení daně rozdílně oproti poslední známé dani a uplatňoval ztrátu ve výši 7.537.971 Kč.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal, že žalobce podal dne 31. 3. 2008 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, ve kterém vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 0,- Kč, základ daně ve výši 0,- Kč, daňovou ztrátu ve výši 7.200.569 Kč a podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši – 15.824.219 Kč (společnost vykázala ztrátu). V únoru 2010 správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací obodbí roku 2007, na jejím základě dospěl k závěru, že obchodní společnost LIMEX, v.o.s., ve které byl žalobce společníkem, nedodržela podmínky pro uplatnění odpisů nehmotného majetku; daňová kontrola byla ukončena vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 7. 6. 2010, kdy byla původní výše daně změněna na hodnotu 2.372.564 Kč, základ daně stanoven ve výši 7.567.371 Kč a daňová ztráta stanovena ve výši 0,- Kč, podíl společníka veřejné obchodní společnosti stanoven ve výši - 1.056.279 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Hradci Králové dne 18. 11. 2010 zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba, ke které bylo toto rozhodnutí Krajským soudem v Hradci Králové (sp. zn. 31 Af 139/2010) zrušeno. Následovala opakovaná odvolací řízení včetně soudního přezkumu (sp. zn. 31 Af 102/2011), a to i na úrovni Nejvyššího správního soudu, který v poslední fázi napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové svým rozsudkem ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 24/2012 - 21, zrušil. Následně žalovaný ve věci vydal rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 6. 2013, č. j. 17554/13-5000-14102-707678, kterým byla žalobci nově stanovena daň ve výši 2.223.252 Kč, jelikož byly uznány výdaje (náklady) ve výši 226.362 Kč a ve výši 240.292 Kč vztahující se k odpisům patentových práv k vynálezu, a doměřená daň byla žalobci snížena o 149.312 Kč. Současně byl podíl společníka veřejné obchodní společnosti nově stanoven ve výši – 1.522.933 Kč, v důsledku těchto změn byl stanoven i nový základ daně ve výši 7.100.717 Kč.

Současně žalovaný uvedl, že v mezidobí mimo výše uvedené řízení žalobce podal 29. 11. 2010 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, v němž vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 210 Kč, základ daně ve výši 4.348.771 Kč, uplatnil daňovou ztrátu (vzniklou a vyměřenou za předcházející zdaňovací období) ve výši 4.319.371 Kč a vyčíslil podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši - 1.056.279 Kč. Pro nesplnění podmínek § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů nebyla žalobci správcem daně uznána uplatněná daňová ztráta ve výši 4.319.371 Kč, byly mu však uznány výdaje ve výši 3.241.500 Kč. V důsledku toho byla žalobci snížena doměřená daň o 1.037.280 a daň tak činila 1.335.284 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 25. 3. 2011, č. j.

112841/11/228915601045). Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 19. 9. 2011, č. j. 5148/11-1100-602177, zamítlo. Toto rozhodnutí žalobce opětovně napadl žalobou u soudu, avšak Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl (rozsudek sp. zn. 31 Af 117/2011). Stejně tak byla poté Nejvyšším správním soudem zamítnuta i žalobcem podaná kasační stížnost, a to rozsudkem ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 Afs 8/2013 - 48.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce podal dne 11. 7. 2013 další dodatečné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, avšak řízení o něm bylo rozhodnutím (č. j. 1219371/13/2701-24803-607734) zastaveno, neboť se jednalo o nepřípustné podání.

Současně žalovaný poznamenal, že v tomto okamžiku činila poslední známá daň celkem 1.185.972 Kč a základ daně 3.859.217 Kč. Uvedl, že tyto částky vyplývají z hodnoty základu daně stanoveného daňovou kontrolou ve výši 7.567.371 Kč sníženého o částku výdajů uznaných na základě rozhodnutí odovlacího orgánu (č. j. 17554/13-5000-14102-707678) ve výši 226.362 Kč a 240.292 Kč, takto stanovený základ daně byl snížen o výdaj ve výši 3.241.500 Kč na základě výsledku vytýkacího řízení (č. j. 5148/111-1100-602177); z takto vypočteného základu daně byla stanovena daň ve výši 1.190.172 Kč. Tato daň byla dále snížena o částku podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 4.200 Kč, tj. ve výsledku byla poslední známá daň stanovena ve výši 1.185.972 Kč.

Předmětem nynějšího přezkumného řízení je potom dodatečný platební výměr, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, vydaný na základě dalšího dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 17. 2. 2014 k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. V tomto dodatečném daňovém přiznání žalobce vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 0,- Kč, základ daně ve výši 7.567.371 Kč a uplatnil daňovou ztrátu (vzniklou a vyměřenou za předcházející zdaňovací období) ve výši 7.537.971 Kč, a podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši – 1.056.279 Kč. Na základě tohoto podání bylo vedeno doměřovací řízení, v rámci kterého byl veden i postup k odstranění pochybností, jehož závěrem bylo, že žalobce nebyl v souladu s ustanovením § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů oprávněn uplatnit v dodatečném daňovém tvrzení daňovou ztrátu ve výši 7.537.971 Kč. Současně bylo v tomto dodatečném daňovém výměru konstatováno, že daň je stanovena ve výši 1.185.972 Kč, základ daně ve výši 3.859.217 Kč, a podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši -1.522.933 Kč. Ve spojení s tím potom bylo rozhodnuto, že za zdaňovací období roku 2007 byla žalobci doměřena daň ve výši 0,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 0.- Kč. Tento dodatečný platební výměr žalobce napadl odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Žalovaný se neztotožnil s tím, že by dodatečný platební výměr zpochybňoval či měnil rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 6. 2013, č. j. 17554/13-5000-14102-707678, neboť v předmětné věci bylo zahájeno doměřovací řízení, a to podáním dodatečného daňového přiznání žalobcem. Nebyly zde totiž splněny podmínky pro obnovu řízení dle § 117 daňového řádu. Právní moc dosavadních rozhodnutí není v daňovém řízení na překážku doměření daně, které může být zahájeno i na základě podání dodatečného daňového

přiznání jako v projednávané věci. Žalovaný nepovažoval za důvodný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2013, neboť uznání daňové ztráty v předmětné věci brání ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého vyšší částky odčitatelných položek může v dodatečném přiznání k dani z příjmů daňový subjekt uplatnit, pokud bude mít ve výsledku vyšší daňovou povinnost, nebo daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanovneým základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činil alespoň 100 Kč. Pokud by si žalobce uplatnil ztrátu dodatečně, musel by v dodatečném tvrzení vykázat daň minimálně ve výši, která představuje jeho poslední známou daňovou povinnost, tj. 1.185.972 Kč. Tato podmínka v projednávané věci nebyla splněna, neboť žalobce nově dovozuje, že jeho daňová povinnost byla 0,- Kč. Žalovaný dále vysvětlil, že zákon nebyl porušen ani tím, že správce daně zastavil řízení týkající se dodatečného daňového přiznání přiznání podaného dne 11. 7. 2013, jelikož tomu bránilo ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu, protože v mezidobí stále probíhalo soudní řízení. Posouzení zákonnosti tohoto rozhodnutí nadto nemůže být ani předmětem tohoto řízení, které se týká jiné věci. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že správce daně dostatečně reflektoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 8/2013 ohledně rozlišení pojmů daň a daňová povinnost.

Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ke krajskému soudu. Vyslovil názor, že vydáním dodatečného platebního výměru správce daně porušil daňový řád, neboť neoprávněně zasáhl do rozhodnutí č. j. 17554/13/5000/14102/707678 ze dne 28. 6. 2013. Jako správný postup měl správce daně využít obnovu řízení. Pokud takto nepostupoval, je rozhodnutí nicotné, neboť zde existují dvě samostatná rozhodnutí týkající se daně z příjmů za rok 2007, což vyvolává zmatečnost řízení. Žalobce nesouhlasil rovněž s tím, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdil, že řízení o dodatečném daňovém tvrzení bylo zastaveno, jelikož žalovaný přehlíží, že již dne 28. 6. 2013 vydal rozhodnutí o odvolání pod č. j. 17554/13-5000-14102-707678, kterým změnil rozhodnutí ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848; toto rozhodnutí se přitom stalo pravomocné už 2. 7. 2013. Žalobce proto měl za to, že 11. 7. 2013 mohl podat další dodatečné daňové přiznání, tudíž správce daně věc nemohl ukončit z procesních důvodů. Namísto toho, aby se žalovaný těmito námitkami řádně zabýval, tak pouze obšírně popisoval průběh daňového řízení, který nadto neodpovídá realitě, neboť v postupu o odstranění pochybností ze dne 14. 2. 2011 uznal zvýšení nákladů o 3.241.500 Kč s tím, že si má podat dodatečné daňové přiznání, které však bylo zamítnuto. Žalovaný nesprávně uvádí dodatečný platební výměr č. j. 112841/11/228915 601045 na daň ve výši 1.335.284 Kč, zatímco správně zní tento platební výměr na částku minus 1.037.280 Kč. Touto podvodnou záměnou učinil žalovaný nesprávné doměření daně z příjmů žalobce ve výši 1.190.172 Kč. Žalobce poukazoval dále na to, že finanční orgány mu neumožnily v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2013 uplatnit daňovou ztrátu. Jako podvod žalobce vnímá tvrzení žalovaného, že mu byla stanovena v minulosti daň ve výši 1.335.284 Kč, neboť dodatečný platební výměr na tuto výši nikdy nebyl vydán.

Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** na úvod podrobně zrekapituloval průběh daňového řízení. Nesouhlasil s výtkou žalobce, že by finanční orgány porušily daňový řád, pokud neprovedly obnovu řízení, jelikož žalobce podal dne 17. 2. 2014 dodatečné daňové tvrzení, čímž zahájil ve smyslu ustanovení § 141 daňového řádu doměřovací řízení, které bylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru č. j. 741691/14/2701-24803-607734 dne 22. 4. 2014. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daní není na překážku doměření, jak vyplývá z ustanovení § 143 odst. 1 daňového řádu. Napadené rozhodnutí nemůže být z tohoto důvodu nicotné. Ve vztahu k námitkám žalobce, že řádně podal dne 11. 7. 2013 dodatečné daňové tvrzení, soud vysvětlil, že podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřípustné podání. Ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu zakotvuje, že podání dodatečného daňového přiznání je nepřípustné, pokud probíhá soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně. V inkriminované době přitom soudní řízení běželo, neboť v červenci 2013 bylo vedeno řízení o kasační stížnosti před Nejvyšší správním soudem, tudíž žalobce nemohl podat dodatečné daňové tvrzení. Pokud žalobce namítá, že se žalovaný dopustil určitých pochybení v popisu průběhu celého řízení, nemůže mít tato skutečnost podle závěru soudu vliv na správnost samotného rozhodnutí. I kdyby tomu tak bylo, měl za to, že daň byla žalobci doměřena rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2013, č. j. 17554/13-5000-14102-707678, které nabylo právní moci 2. 7. 2013, přičemž toto rozhodnutí není předmětem tohoto soudního přezkumu, tudíž se k jeho zákonnosti nemůže soud vyjadřovat. Stejný závěr soud uvedl ve vztahu k výtkám žalobce, že správce daně jeho předchozí dodatečná daňová řízení nezákonně zamítal. Pouze vysvětlil, že dodatečný platební výměr ze dne 25. 3. 2011 zní na částku mínus 1.037.280 Kč, jelikož v souladu s ustanovením § 143 odst. 2 daňového řádu se doměření provede ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl se současně předepíše; správce daně v tomto dodatečném platebním výměru uvedl, že poslední známá daň činila 2.372.564 Kč a že doměřil žalobci daň ve výši mínus 1.037.280 Kč, čímž byla daňová povinnost žalobce celkově snížena na částku 1.335.284 Kč. Jestliže se žalobce dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2013, v němž bylo řešeno uplatnění daňové ztráty z předchozích období, není pro jeho použití v dané věci místo, neboť se týkal obecně procesního postupu uplatnění daňové ztráty. Finanční orgány však postupovaly v souladu s ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů, které zakotvuje, že daňovou ztrátu lze uplatnit pouze tehdy, pokud v dodatečném přiznání k dani z příjmů uplatňuje daňový subjekt vyšší daňovou povinnost nebo daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti. Tyto podmínky žalobce nesplnil ani v projednávané věci, jak mu ostatně bylo vysvětleno v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 8/2013, neboť v dodatečném daňovém přiznání za použití daňové ztráty uplatňoval zjevně nižší daňovou povinnost. Na věci ničeho nemění ani to, že ustanovení § 38p bylo zrušeno zákonem č. 267/2014 Sb., neboť podle přechodných ustanovení k tomuto zákonu se daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona posoudí podle dosavadní právní úpravy. Jestliže žalobce v průběhu řízení brojil proti následně vydanému exekučnímu příkazu a výkazu nedoplatků, soud se tímto nemohl zabývat, neboť tyto námitky žalobce uplatnil opožděně. Soud v neposlední řadě nepřisvědčil ani námitce žalobce, v níž se dovolával toho, že jeho předchozí žalobě byl přiznán odkladný účinek,

neboť toto řízení již bylo skončeno, tudíž zanikly účinky rozhodnutí o odkladném účinku žaloby.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítal, že předsedkyně senátu, který vydal napadený rozsudek, byla z projednávání vyloučena, neboť o předmětné věci rozhodovala opakovaně, tudíž jí měl být spor řádně znám a měla proto vědět, že celá věc je zatížena nesprávným postupem správce daně. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že podáním dodatečného daňového přiznání zahájil doměřovací řízení. Nejednalo se totiž o nové tvrzení v tomto dodatečném daňovém přiznání, zvláště když v projednávané věci nemohla být ke stejné skutečnosti provedena daňová kontrola. Pokud by žalovaný byl oprávněn zahájit doměřovací řízení, mohl by tak učinit pouze o nových skutečnostech, s čímž se ztotožnil i krajský soud zamítnutím žaloby. Zdůrazňoval, že správce daně žádné nové skutečnosti nezjistil. Za dané situace podle stěžovatele tedy daňový řád neumožňoval provést daňovou kontrolu či ji zahájit (nevyšly najevo nové skutečnosti), tudíž nemohlo dojít ani k doměření daně, čímž bylo porušeno ustanovení § 143 odst. 2 a 4 daňového řádu. Správce daně měl ve výroku rozhodnutí uvést pouze to, že se daň neodchyluje od poslední známé daně. Nesouhlasil ani s tím, že poslední známá daň byla ve výši 1.185.972 Kč, neboť žádný platební výměr takovou částku neobsahuje. Soud se s těmito skutečnostmi nedostatečně vypořádal, když pouze vycházel z obsahu vyjádření žalovaného. Setrval rovněž na stanovisku, že uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání mu umožňovalo to, že došlo ke změně ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Výrazné pochybení správce daně i krajského soudu stěžovatel spatřoval v tom, že mu v minulosti v předchozích řízeních nepovolili započtení částky minus 1.037.280 Kč, což však žalovaný nakonec uznal v rozhodnutí ze dne 22. 4. 2014, č. j. 741691/14/2701-24803-607734. Dalším řízením před Krajským soudem v Hradci Králové došlo k upřesnění daně z příjmů za rok 2007 v rozhodnutí č. j. 17554/13-5000-14102-707678, které nabylo právní moci dne 2. 7. 2013. Stěžovatel dále důrazně namítl, že krajský soud nedostatečně posoudil padělání veřejné listiny ohledně vlastní výše jeho daňové povinnosti. Postupem krajského soudu bylo podle stěžovatele zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces, neboť soud nepřihlédl ke všem okolnostem případu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 8. 2016 uvedl, že stěžovatel setrvává na své žalobní argumentaci, s níž se dostatečně vypořádal již krajský soud, proto žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku. Současně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a jeho vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že pro posouzení věci je stěžejní ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, které bylo na věc správně aplikováno, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku týkající se téže daňové povinnosti stěžovatele. V dané věci bylo zahájeno doměřovací řízení na základě toho, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, v pořadí již třetí. Pokud stěžovatel nově tvrdí, že správce daně porušil ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu, žalovaný vysvětlil, že k zahájení doměřovacího řízení došlo na základě podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelem, nikoli úkonem správce daně. To, že

stěžovatel opakovaně podává dodatečné daňové přiznání a tvrdí něco opakovaně, není případem podřaditelným pod ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu. Žalovanému není nadto zřejmé, čeho chce touto argumentací stěžovatel dosáhnout. V projednávané věci nemohlo dojít k porušení ustanovení § 143 odst. 2 a 4 daňového řádu, neboť citovaná ustanovení daňového řádu dopadají na jinou situaci, jelikož stěžovatel se domáhal změny daňové povinnosti – stanovení daně rozdílně oproti poslední známé dani. Proto správce daně musel vydat platební výměr, kterým doměřil daň ve výši rozdílu, tj. ve výši 0 Kč. Žalovaný se v neposlední řadě neztotožnil s výtkami stěžovatele ohledně nesprávného obsazení soudu, neboť stěžovatel toto uvádí pouze z důvodu své nespokojenosti s výsledkem soudního řízení. Ostatně ani při soudním jednání stěžovatel vůči složení senátu ničeho nenamítal. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o dodatečném doměření daně z příjmů. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobě nemůže vyhovět. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o dodatečném doměření daně z příjmů, s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na předchozí rozhodnutí správních soudů týkající se daně z příjmů stěžovatele za stejné zdaňovací období; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Z toho, že krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele s ohledem na obsah daňového spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pokud jsou závěry krajského soudu zřejmé a pokud odpovídají na žalobní námitky stěžovatele.

Jestliže stěžovatel dovozuje, že napadený rozsudek je zatížen zmatečností podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., protože předsedkyně senátu měla podat návrh na své vyloučení z projednávání věci, jelikož se v minulosti podílela na rozhodování v předchozích soudních řízení stěžovatele v záležitosti jeho daně z příjmů za rok 2007, nemůže ani této námitce Nejvyšší správní soud přisvědčit. Podle ustanovení § 8 odst. 1 věta třetí s. ř. s. totiž platí, že *„důvodem k vyloučení soudce nejsou okolnosti, které spočívají v postupu soudce v řízení o projednávané věci nebo v jeho rozhodování v jiných věcech.“* Stěžovatel přitom zmatečnost napadeného rozsudku a vyloučení předsedkyně senátu dovozuje právě na základě toho, že předsedkyně senátu rozhodovala jiné předchozí případy stěžovatele u téhož soudu, což v souladu s citovaným ustanovením § 8 odst. 1 věta třetí s. ř. s. nemůže odůvodnit vyloučení předsedkyně senátu. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na právní závěry přijaté v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2003, č. j. Nao 2/2003 – 18, ve kterém uvedl, že *„podíl soudce na rozhodování v „předchozím soudním řízení“ ve smyslu § 8 odst. 1 s. ř. s., který zakládá důvod pro jeho vyloučení, se týká rozhodování ve stejné věci u soudu nižšího stupně; „předchozím soudním řízením“ není řízení v jiné soudní věci, byť by se i týkala týchž účastníků.“* Pouhý nesouhlas stěžovatele s tím,

k jakým právním závěrům dospěla předsedkyně senátu krajského soudu v jeho jiných věcech, tedy nemůže založit důvod pro její vyloučení z předmětné věci. Ostatně z obsahu předloženého soudního spisu naopak vyplývá, že stěžovatel původně s osobou předsedkyně senátu krajského soudu souhlasil, a to právě s ohledem na to, že rozhodovala jeho předchozí věci vedené u téhož soudu, tudíž má být podle jeho názoru s projednávanou věcí dobře seznámena a bude tudíž jednat nezaujatě – viz podání stěžovatele ze dne 10. 1. 2015.

Pro posouzení důvodnosti námitek stěžovatele týkajících se naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní určit, jaké správní rozhodnutí stěžovatel napadá. Z obsahu soudního spisu přitom vyplývá, že stěžovatel učinil předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného platebního výměru ze dne 22. 4. 2014. Takto vymezeným předmětem soudního řízení jsou správní soudy vázány – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197. Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že se v tomto soudním řízení nemůže zabývat zákonností jiných předchozích rozhodnutí finančních orgánů, jak nyní požaduje stěžovatel, neboť ty nebyly v tomto soudním řízení napadeny. Pokud by to správní soudy učinily, vybočily by z předmětu soudního řízení, nadto by prolomily zákonnou lhůtu k podání příslušné správní žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s.

Stěžovatel ostatně měl možnost proti předchozím rozhodnutím finančních orgánů ve věci doměření daně z příjmů za rok 2007 brojit příslušnými opravnými prostředky dle daňového řádu a následně podat správní žalobu dle ustanovení § 65 a násl. Z obsahu daňového spisu a evidence Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že tyto žaloby stěžovatel skutečně podával. Za takové situace se Nejvyšší správní soud tím spíše nemůže vyjadřovat k zákonnosti předchozích správních rozhodnutí, které částečně obstály během soudního přezkumu, neboť tím by přezkoumával i tato předchozí soudní rozhodnutí, k čemuž Nejvyšší správní soud nemá pravomoc. Nejvyšší správní soud se proto nemůže zabývat výtkami stěžovatele vůči tomu, že finanční orgány ve věci doměření jeho daně z příjmů za rok 2007 postupovaly v rozporu se zákonem, když vydaly dodatečný platební výměr ze dne 25. 3. 2011, nezohlednily jeho odvolání ze dne 12. 4. 2011, a když vydaly rozhodnutí ze dne 19. 9. 2011, což ve svém důsledku neměly údajně v rozporu se zákonem zohlednit ani správní soudy v předchozích soudních řízeních.

Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně neporušil daňový řád, pokud se stěžovatelem „zahájil“, resp. vedl, doměřovací řízení ve vztahu k dani z příjmů za rok 2007. Stěžovatel totiž podal dne 17. 2. 2014, jak sám uvádí v kasační stížnosti, dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2007, tudíž správce daně musel o tomto daňovém tvrzení rozhodnout, a to v daňovém řízení. Skutečnost, že stěžovatel nebyl spokojený s předchozími rozhodnutími správce daně o jeho předchozích dodatečných daňových tvrzení, neodůvodňuje závěr, že správce daně měl postupovat jinak než v předchozích případech, tj. že by se stěžovatelem nemělo být vedeno doměřovací řízení. Postup správce daně v předchozích věcech nepřímo posvětil i Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 Afs 8/2013 – 48), když neshledal důvodnou kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 31 Af

117/2011 – 50, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové č. j. 5148/11-1100-602177 ze dne 19. 9. 2011, jež se týkalo dodatečného platebního výměru vydanému na základě dodatečného daňového přiznání stěžovatele. Stěžovatel sice ve své argumentaci uvádí, že nesouhlasí s tím, že s ním bylo zahájeno doměřovací řízení, avšak nijak nevysvětluje, jaký typ řízení s ním měl správce daně podle jeho názoru vést. Pokud se stěžovatel dovolává toho, že správce daně porušil ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu, je na místě uvést, že toto ustanovení na citovaný případ vůbec nedopadá, neboť správce daně ve věci daně z příjmů stěžovatele za rok 2007 neprováděl opakovanou daňovou kontrolu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že na základě předmětného dodatečného daňového přiznání mohl správce daně se stěžovatelem vést doměřovací řízení. Ustanovení § 141 daňového řádu upravuje institut dodatečného daňového přiznání (kterého se stěžovatel zjevně i domáhal, neboť v souladu s ustanovením § 141 odst. 2 daňového řádu svým dodatečným daňovým přiznáním požadoval, aby mu byla stanovena nižší daňová povinnost), které se nachází v části třetí, hlavě čtvrté, dílu druhého s názvem Doměřovací řízení. Již ze samotné textace a systematiky daňového řádu je zjevné, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud na základě dodatečného daňového přiznání doměřovací řízení vedl.

Pokud stěžovatel namítá, že jeho poslední známá daňová povinnost u daně z příjmů za zdaňovací období 2007 není 1.185.972,- Kč, protože nebyl vydán žádný platební výměr, který by takovou částku výslovně obsahoval, musí Nejvyšší správní soud uvést, že stěžovatel přehlíží koncepci doměřovacího řízení dle daňového řádu. V případě, že je s daňovým subjektem vedeno doměřovací řízení (tj. poté, co už mu daň byla již vyměřena), je podle jeho výsledku doměřena daň pouze ve výši rozdílu mezi poslední známou daní (která je obsažena v předchozím rozhodnutí) a částkou nově zjištěnou – viz § 143 odst. 2 daňového řádu. Pokud by správce daně nedoměřoval pouze tento rozdíl, ale „nově by vyměřil“ celou daň ve výši vlastní daňové povinnosti, musela by právní úprava v daňovém řádu být zcela jiná a musela by umožnit zrušit či nahradit původní rozhodnutí, kterým byla stanovena původní daň. Jelikož tomu tak není, musí správce daně v dodatečném platebním výměru pouze doměřit daň ve výši rozdílu mezi poslední známou daní a částkou nově zjištěnou, což znamená, že původní rozhodnutí zůstává v platnosti a celková výše daňové povinnosti se vypočte sečtením či odečtením hodnot v příslušných výměrech, jak ostatně vysvětlil krajský soud v napadeném rozsudku. Tudíž není nutné, aby existoval dodatečný platební výměr na částku 1.185.972,- Kč, pokud mají být závěry finančních orgánů v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že nejprve byla platebním výměrem ze dne 7. 6. 2010, změněna původní výše daně (vyčíslené žalobcem v částce „0“) na hodnotu 2.372.564 Kč. Poté žalobce podal 29. 11. 2010 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, a dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 3. 2011, č. j. 112841/11/228915601045, byly správcem daně žalobci uznány výdaje ve výši 3.241.500 Kč, v důsledku čehož byla žalobci snížena doměřená daň o 1.037.280 Kč, a dopočtem zjistitelná daň daň tak činila 1.335.284 Kč. Poté byla v rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 6. 2013, č. j. 17554/13-5000-14102-707678, ve vztahu k rozhodnutí o výši daně ze dne 7.6.

2010, stěžovateli nově stanovena původní daň ve výši 2.223.252 Kč, jelikož byly uznány výdaje (náklady) ve výši 226.362 Kč a ve výši 240.292 Kč vztahující se k odpisům patentových práv k vynálezu, a doměřená daň byla žalobci snížena o 149.312 Kč (výpočet: 2.372.654 - 149.312 = 2.223.252). Současně však bylo pro aktuální výši daně třeba od takto vypočtené částky nutno odečíst ještě částku 1.037.280 Kč, jako zápornou částku z doměření daně ze dne 25. 3. 2011, které proběhlo v souběžném (jiném) doměřovacím řízení. Tak bylo dospěno k aktuální částce poslední známé daně ve výši 1.185.972 Kč (výpočet: 2.223.252 - 1.037.280 = 1.185.972). Ke stejné částce lze přitom dojít i tak, že od vypočtené výše daně ke dni 25. 3. 2011, tj. částce 1.335.284 odečteme částku zohledněnou v odvolacím řízení rozhodnutím ze dne 28. 6. 2013, tj. snížení o 149.312 Kč (výpočet: 1.335.284 - 149.312 = 1.185.972). Bez zřetele pro posuzovanou námitku přitom není ani skutečnost, že výpočet této aktuální výše daně (resp. daňové povinnosti) stěžovatele za r. 2007 byl zrekapitulován i v nyní přezkoumávaném platebním výměru.

Jestliže stěžovatel v neposlední řadě namítá, že si mohl uplatnit daňovou ztrátu ve výši 7.537.971 Kč, musí jej Nejvyšší správní soud odkázat na svůj předchozí rozsudek ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 Afs 8/2013 – 48, v němž ke zcela shodné námitce stěžovatele k témuž zdaňovacímu období vysvětlil, že *„ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů pro svou aplikaci požaduje splnění dvou podmínek. Za prvé, aby dodatečné daňové přiznání bylo na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a za druhé, že vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně lze uplatnit jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činil alespoň 100 Kč.*

Poslední známou daňovou povinností stěžovatele byla daňová povinnost stanovená správcem daně po provedené daňové kontrole dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, kde byl stanoven základ daně ve výši 7.567.371 Kč a daň ve výši 2.372.564 Kč. Stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání uvedl daň ve výši 210 Kč a dodatečné daňové přiznání tak podal na daňovou povinnost nižší oproti poslední známé daňové povinnosti pravomocně vyměřené ve výši 2.372.564 Kč. Druhou podmínku § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů již za této situace nebylo třeba zkoumat, správce daně i žalovaný se však i splněním této podmínky zabývali a podle krajského soudu citované ustanovení aplikovali správně.“

Nejvyšší správní soud má za to, že výše uvedené závěry plně dopadají i na nyní projednávaný případ, neboť stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání uplatňoval daňovou povinnost ve výši 0,- Kč, ačkoli jeho poslední známá daňová povinnost byla mnohonásobně vyšší (konkrétně 1.185.972 Kč). Na tomto výsledku nemůže ničeho změnit ani to, že v mezidobí bylo ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů novelizováno, neboť dle čl. II zákona č. 267/2014 Sb. (který tuto novelizaci provedl) platí, že *„pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a*

povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Nejvyšší správní soud dále ustanovenému zástupci JUDr. Ing. Jiřímu Špeldovi, advokátovi, se sídlem Šafaříkova 666/9, Hradec Králové, přiznal odměnu za zastupování (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Náklady řízení spočívají v odměně za 1 úkon právní služby (první porada s klientem včetně převzetí a přípravy zastoupení nebo obhajoby, je-li klientovi zástupce nebo obhájce ustanoven soudem,], celkem v částce 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. b) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů) a z náhrady hotových výdajů, celkem 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 3.400 Kč. Ustanovený právní zástupce je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o příslušnou daňovou sazbu, celkem tedy na 4.114 Kč. Přiznaná odměna bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 23. listopadu 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu