ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **O. M.**, zast. Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem se sídlem Punktum, spol. s.r.o., Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2014, č. j. 26430/14/5000-14102-711138, č. j. 26432/14/5000-14102-71138 a č. j. 26433/14/5000-14102-71138, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 11. 2016, č. j. 22 Af 121/2014 - 59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4.114 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Marka Piecha.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad v Kopřivnici (dále jen „*správce daně*“), vydal dne 13. 4. 2011 rozhodnutí, č. j. 46472/11/376920806066 a dne 12. 4. 2011 rozhodnutí, č. j. 46604/11/376920806066 a č. j. 46631/11/376920806066, kterými byla žalobci doměřena za použití pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2005, 2006 a 2007. Žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví zamítl odvolání žalobce proti všem uvedeným rozhodnutím správce daně (jednalo se o nová rozhodnutí poté, co byla původní

rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014, č. j. 22 Af 3/2012 - 43).

[2] Krajský soud v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem označeným v záhlaví zrušil všechna rozhodnutí žalovaného, vrátil mu věci k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení. Dospěl přitom k závěru, že postup správce daně i žalovaného je nepřezkoumatelný a představuje závažné porušení práv žalobce. Správce daně ani žalovaný totiž neprovedli správní úvahu ve smyslu § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“), případně ve smyslu § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o správě daní a poplatků*“), tudíž není seznatelné, zda a v jakém rozsahu přihlédli k okolnostem, z nichž vyplývají daňové výhody pro žalobce, a co konkrétně za tyto okolnosti považovali. Jedinou konkrétní zmínkou o výhodách, bylo dle krajského soudu konstatování žalovaného v napadených rozhodnutích, že správce daně přihlédl ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, a že provedl výčet odečitatelných položek ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Namítal zejména nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud shledal postup stěžovatele ohledně uplatnění výhod ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu nepřezkoumatelným, aniž by tento závěr blíže odůvodnil. Dále namítal nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, kterou spatřoval v nesprávném posouzení procesní právní otázky. Krajský soud totiž podle jeho názoru nesprávně interpretoval § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť pro přezkoumatelnost správní úvahy ve smyslu citovaného ustanovení je dostatečné, pokud je seznatelná ze spisu, jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 – 114. Dle stěžovatele je přitom správní úvaha seznatelná nejen ze spisu, ale i z odůvodnění jeho rozhodnutí. Žalobce byl navíc skrze svého zástupce seznámen s průběhem odvolacího řízení prostřednictvím protokolu o ústním jednání č. j. 27811/11/376930806266, jehož součástí jsou i tabulky obsahující mj. předmětné daňové výhody plynoucí pro žalobce.

[4] Stěžovatel také namítal, že správce daně není v rámci stanovování daně za použití pomůcek povinen ke zjišťování skutečného skutkového stavu, ale pouze k vyvinutí maximálního úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Stejně tak je povinen přihlížet pouze ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, nikoli však dohledávat další skutkové okolnosti v duchu vyšetřovací zásady. Dále namítal, že krajský soud neměl připustit precizaci žalobního bodu č. 6, který již vypořádal krajský soud ve svém předchozím rozsudku ze dne 11. 2. 2014, neboť to odporuje koncentrační zásadě uvedené v § 72 odst. 2, in fine, s. ř. s. Nejvyššímu správnímu soudu stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedl, že věc je prekludována, neboť tříletá lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu již uplynula. Nadto dne 31. 12. 2017 uplyne i desetiletá prekluzivní lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu, kterou dle žalobce nelze stavět ve smyslu § 41 s. ř. s. Informace o tom, jaké konkrétní výhody byly žalobci přiznány, se poprvé objevila až v napadených rozhodnutích žalovaného. Precizaci žalobního bodu žalobce neprováděl, jelikož byla vydána a napadána nová rozhodnutí. Žalobce má za to, že by měl být obeznámen s úplnými údaji o srovnatelných subjektech a s důvody jejich srovnatelnosti se žalobcem. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a případně zrušil i prvostupňové platební výměry. Následně žalovaný své vyjádření doplnil o další argumentaci týkající se prekluze práva vyměřit daň, a také o reakci na skutečnost, že žalovaný konal ve věci samé a vydal nové rozhodnutí o odvolání, přestože v době řízení o kasační stížnosti neběží prekluzivní lhůta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná. Za stěžovatele v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) Prekluze práva na vyměření daní

[9] Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení jednotlivých stížnostních námitek, vyjádří se k otázce prekluze práva vyměřit daně, neboť prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (ex offo). Následkem prekluze je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[10] Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád účinný od 1. 1. 2011, kterým byla zrušena původní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daní, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně (tj. § 148 daňového řádu). Přitom zůstává zachován okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovoval subjektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délce tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (nebo tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období). Tato

lhůta se podle odst. 2 citovaného ustanovení přerušila v případě, že byl před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Tento odstavec také stanovil objektivní prekluzivní lhůtu k vyměření a doměření daně, a to v délce deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat).

[11] Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správních spisů vyplývá a v posuzované věci je nesporné, že před uplynutím lhůty k vyměření všech výše specifikovaných daní zahájil správce daně daňové kontroly. Konkrétně dne 21. 7. 2008 zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k roku 2005, dne 11. 7. 2008 k roku 2006 a dne 20. 8. 2008 k roku 2007; současně daňový subjekt o zahájení kontrol zpravil. Přitom platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52). Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout dne 31. 12. 2011, tzn. již za účinnosti daňového řádu.

[12] Na základě výsledků provedených daňových kontrol byly žalobci dne 30. 10. 2009 doručeny dodatečné platební výměry, proti nimž podal odvolání. Rozhodnutí o odvolání učiněná správcem daně v rámci autoremedury byla žalobci oznámena shodně dne 13. 4. 2011 (nejednalo se však o právní skutečnosti ve smyslu § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu, jak je žalobce přesvědčen, neboť k oznámení rozhodnutí došlo již za účinnosti daňového řádu). Tato rozhodnutí jsou přitom bezpochyby rozhodnutími ve věci opravného prostředku, jelikož autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, v jejímž rámci se správce daně dostává do postavení odvolacího orgánu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006 - 56, publ. pod č. 1888/2009 Sb. NSS). Oznámením rozhodnutí správce daně o odvolání žalobci se tedy prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o 1 rok, tzn. do 31. 12. 2012. Proti uvedeným rozhodnutím pak žalobce podal odvolání, přičemž rozhodnutí žalovaného o odvolání byla žalobci oznámena shodně dne 21. 11. 2011. Zde je nutno poznamenat, že i kdyby rozhodnutí o odvolání učiněné správcem daně v rámci autoremedury nebylo skutečností zakládající prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, jak namítal žalobce, k prodloužení lhůty by tak jako tak došlo oznámením rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[13] Dne 19. 1. 2012 podal žalobce proti všem rozhodnutím žalovaného o odvolání žalobu, o níž krajský soud pravomocně rozhodl dne 13. 3. 2014. Po dobu řízení před krajským soudem přitom subjektivní prekluzivní lhůta neběžela (byla stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 věty první daňového řádu, přičemž do jejího uplynutí zbývalo 348 dnů. Následující den poté, co rozhodnutí krajského soudu nabylo právní moci, započala lhůta opětovně běžet, a měla tak uplynout dne 24. 2. 2015. Zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání přitom na běh lhůty nemělo žádný vliv, neboť *„[z]ruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením*

předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání týkající se lhůty pro stanovení daně i nadále zachovány" (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29).

[14] Nová rozhodnutí žalovaného o odvolání byla zástupci žalobce oznámena shodně dne 8. 10. 2014. Dosavadní subjektivní prekluzivní lhůta tak byla v důsledku oznámení rozhodnutí opětovně prodloužena ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a to do 24. 2. 2016. Dosavadní prekluzivní lhůtou je totiž nutno rozumět vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy i o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu nebo lhůtu přerušenou podle § 148 odst. 3 daňového řádu či lhůtu stavěnou podle § 148 odst. 4 daňového řádu [viz komentář k d. ř. (Josef Baxa a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2011)]. Dne 5. 12. 2014 (tedy po uplynutí dalších 267 dnů lhůty) podal žalobce proti rozhodnutím žalovaného o odvolání žalobu. Po dobu řízení před krajským soudem tak byla subjektivní prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opětovně stavěna, přičemž do jejího uplynutí zbývalo 446 dnů. O žalobě krajský soud pravomocně rozhodl dne 23. 1. 2017, a od následujícího dne tak lhůta znovu běžela. Dne 6. 2. 2017 podal žalovaný kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Od tohoto dne tedy lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opět neběží, přičemž do jejího uplynutí bude od právní moci tohoto rozhodnutí zbývat ještě 432 dnů.

[15] Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, ta v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků započala běžet dne 31. 12. 2005 pro zdaňovací období roku 2005, dne 31. 12. 2006 pro rok 2006 a dne 31. 12. 2007 pro rok 2007. I pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218). Tyto lhůty tedy byly shodně stavěny od 19. 1. 2012 do 13. 3. 2014 a od 5. 12. 2014 do 23. 1. 2017. V současnosti jsou stavěny od 6. 2. 2017, a to až do právní moci tohoto rozhodnutí. První z objektivních prekluzivních lhůt započala dne 31. 12. 2005, a běžně by tedy uplynula 31. 12. 2015. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že byla lhůta do zahájení řízení o kasační stížnosti stavěna úhrnem na dobu více než 4 let, je nepochybné, že neuplynula, a tudíž neuplynuly ani desetileté prekluzivní lhůty započaté v letech 2006 a 2007.

[16] K polemice žalobce ohledně dopadu § 264 odst. 4 věty třetí daňového řádu na nyní projednávanou věc Nejvyšší správní soud uvádí, že tato se vztahuje na skutečnosti nově

zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě byly lhůty stavěny z důvodu řízení před soudy, přičemž tento důvod byl zakotven již v původní zákonné úpravě (§ 41 s. ř. s.), nejedná se o právní skutečnost, která stavění běhu lhůty umožňuje nově, tzn. teprve na základě daňového řádu. Tato třetí věta § 264 odst. 4 daňového řádu tak na nyní projednávanou věc nedopadá.

[17] Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že k prekluzi práva na vyměření předmětných daní nedošlo.

III. b) Námitka nepřezkoumatelnosti

[18] Pokud jde o námitky stěžovatele, Nejvyšší správní soud se bude předně zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se jedná o vadu svojí povahou tak závažnou, že se jí musí zabývat z úřední povinnosti i bez návrhu (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Teprve dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[19] V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), lze za nesrozumitelná obecně považovat rozhodnutí, jejichž výrok je vnitřně rozporný nebo nevhodně formulovaný tak, že rozhodnutí v důsledku nikoho nezavazuje, dále rozhodnutí, u nichž nelze rozlišit výrok od odůvodnění, či rozhodnutí, z nichž není patrné, kdo je jeho adresátem apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových (typicky pokud soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem anebo pokud není zřejmé, zda vůbec v řízení nějaké důkazy byly provedeny). Rozsah povinnosti dostatečného odůvodnění se může měnit *„podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Soud, který se s argumentací vypořádává, ji nemůže pouze odmítnout pro nesprávnost, ale musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

[20] Z výroku napadeného rozhodnutí krajského soudu je jednoznačně zřejmé, že jím došlo ke zrušení napadených rozhodnutí stěžovatele a vrácení věcí stěžovateli k dalšímu řízení. Z jeho odůvodnění je bez potíží seznatelné, z jakých důvodů krajský soud rozhodl tímto způsobem a jaké skutečnosti přitom považoval za rozhodné. Závěr o nepřezkoumatelnosti postupu stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně odůvodnil přezkoumáním obsahu správních spisů, z něhož vzal za prokázané, že správní úvaha ohledně uplatnění výhod ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu nebyla správcem daně provedena, *„tudíž není seznatelné, zda a v jakém rozsahu přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce a co za tyto okolnosti konkrétně považoval*“, Jedinou zmínkou o

uplatněných daňových výhodách je přitom konstatování stěžovatele v žalobou napadených rozhodnutích, že správce daně přihlédl ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, a provedl výčet odčitatelných položek. Při posuzování nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí navíc krajský soud vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

[21] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu není důvodná.

III. c) Námitka nesprávného posouzení procesní právní otázky

[22] V dalším se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávné interpretace procesního ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, v důsledku níž shledal krajský soud jeho rozhodnutí nezákonnými.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 – 114, dle kterého sice není povinností správce daně *„vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv“* (k tomu viz také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2017, č. j. 4 Afs 19/2017 – 62 či nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/2005). Součástí protokolu o ústním jednání, č. j. 27811/11/376930806266, prostřednictvím něhož měl být žalobce seznámen s průběhem odvolacího řízení, jsou však (co se týče daňových zvýhodnění ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu) pouze tabulky, které obsahují položky *„Nezdanitelné části ZD a odčitatelné položky“* či *„Daňové zvýhodnění na vyživované dítě“* s uvedenými souhrnnými částkami za zdaňovací období. Nicméně z obsahu správních spisů včetně tohoto protokolu není seznatelná konkrétní správní úvaha, z níž by bylo patrné, zda a v jakém rozsahu přihlédly správní orgány k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, a o jaké konkrétní výhody se jedná.

[24] Jedinou zmínkou o uplatněných daňových výhodách je toliko konstatování stěžovatele v žalobou napadených rozhodnutích, že správce daně přihlédl ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, zohlednil slevu na poplatníka ve výši 7.200 Kč a slevu na 2 vyživované děti ve výši 12.000 Kč, a že žádné další výhody, které by mohly být zohledněny, nezjistil. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05 však nelze připustit *„výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky (...) v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně*

seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt.“

[25] V projednávané věci správce daně neseznámil žalobce s konkrétní správní úvahou ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu vůbec a stěžovatel tak učinil až v rozhodnutích o odvolání. V důsledku toho byla žalobci upřena možnost vznést proti postupu správce daně námitky před vydáním rozhodnutí. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tedy krajský soud interpretoval ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu správně a námitka stěžovatele z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak není důvodná.

III. d) K některým dalším procesním vadám

[26] Pokud jde o námitku stěžovatele, že krajský soud připustil precizaci žalobního bodu č. 6, který krajský soud již vypořádal ve svém předchozím rozsudku, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že se nemůže jednat o precizaci původního žalobního bodu, neboť původní rozhodnutí, která byla krajským soudem posouzena v rámci rozsudku ze dne 11. 2. 2014, č. j. 22 Af 3/2014 - 43, byla zrušena a nahrazena rozhodnutími zcela novými. Žalobce tak byl aktivně procesně legitimován k napadení těchto rozhodnutí správní žalobou ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a to v celém jejich rozsahu, tzn. případně i v částech, které se od původních zrušených rozhodnutí nelišily. Jestliže žalobce v nové žalobě tyto shodné části rozhodnutí napadal žalobními tvrzeními většího rozsahu než v žalobě původní, nelze to považovat za rozšíření žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s.

[27] Závěrem se zdejší soud zabýval také pochybnostmi, které vyjádřil žalobce ohledně pokračování správního řízení v průběhu řízení o kasační stížnosti (tzn. v době, kdy neběží prekluzivní lhůta). K této problematice existuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011 – 78, publ. pod č. 2746/2013 Sb. NSS či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS). Z ní vyplývá povinnost správního orgánu pokračovat v řízení poté, co bylo jeho rozhodnutí zrušeno krajským soudem bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost. Pokud by správní orgán pravomocné rozhodnutí krajského soudu nerespektoval a nepokračoval řádně v řízení, mohlo by se totiž (podle okolností) jednat o nečinnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, na náhradu nákladů řízení proto nemá právo. Žalobce měl ve věci plný úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobce je v řízení zastoupen daňovým poradcem.

V řízení o kasační stížnosti zástupce žalobce učinil jeden ve věci relevantní úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „*advokátní tarif*"), a to vyjádření ke kasační stížnosti. Za tento úkon náleží částka 3.100 Kč (srov. § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celková částka náhrady nákladů žalobce na odměnu advokáta činí **3.400 Kč.** Odměna byla navýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (**714 Kč**), neboť zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty. Celková výše nákladů žalobce na řízení tak činí částku **4.114 Kč**. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 21. března 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu