ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **M. M.,** zast. JUDr. Janou Graňákovou, advokátkou, se sídlem Štefánikova 1734/10, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 120, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 3. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 137,

takto:

I. Kasační stížnost proti výrokům I. a II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 120, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 3. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 137, **se zamítá.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 120, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 3. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 137, **se** ve výrocích III. a IV. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 9. 2013, č. j. 20136/13/5000-14102-702767, na základě odvolání žalobce podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), změnil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Opavě (dále též „správce daně") ze dne 22. 12. 2011, č. j. 299192/11/384913800298, v části týkající se bankovního spojení a dále tak, že se žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů"), a v souladu s § 143, § 147 a § 98 daňového řádu doměřuje podle pomůcek ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007

ve výši - 1.640.470 Kč a současně se mu ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 82.023 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2013, č. j. 20137/13/5000-14102-702767, žalovaný změnil rozhodnutí – dodatečný platební výměr správce daně ze dne 22. 12. 2011, č. j. 300567/11/384913800298, v části týkající se bankovního spojení a dále tak, že žalobci se podle pomůcek doměřuje ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši - 500.138 Kč a ukládá se mu povinnost uhradit penále ve výši 25.006 Kč.

[3] Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2013, č. j. 20138/13/5000-14102-702767, žalovaný změnil rozhodnutí – dodatečný platební výměr správce daně ze dne 22. 12. 2011, č. j. 300563/11/384913800298, v části týkající se bankovního spojení a dále tak, že žalobci se podle pomůcek doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 200.520 Kč a ukládá se mu povinnost uhradit penále ve výši 40.104 Kč.

[4] Žalobce podal proti těmto rozhodnutím žalobu u Krajského soudu v Ostravě, v níž namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek požadované judikaturou. Zpochybnil závěr žalovaného, že nezahrnoval do zdanitelných příjmů prodeje na dobírky prostřednictvím České pošty a prostřednictvím portálu Aukro a nevedl ve zdaňovacích obdobích řádně skladovou evidenci. Vyjádřil přesvědčení, že jeho účetnictví je průkazné ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť ke všem strojům byla vedena evidence. Žalobce vyjádřil nesouhlas s pochybeními, které mu vytknulo Finanční ředitelství v Ostravě a za nezákonný označil přechod z dokazování na pomůcky v průběhu odvolacího řízení, neboť má za to, že tento přechod musí provést již správní orgán prvního stupně. Poukázal na vymezení pomůcek v judikatuře Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, a ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126) a uvedl, že byl jediný prodejce s předmětným atypickým zbožím (minibiky, minicrossy, motocykly, čtyřkolky a jejich příslušenství) v České republice a nemůže tak být porovnáván s jiným daňovým subjektem. Žalobce dále namítal, že v odvolacím řízení byl se zjištěnými skutečnostmi seznámen zmatečným a neúplným vyjádřením. Podle žalobce měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit a řízení zastavit. Poukázal na skutečnost, že v roce 2009 nebyl povinen vést účetnictví podle zákona o účetnictví. Tuto povinnost splňoval až od roku 2010. Žalobce dále popsal, jak se zbožím obchodoval, jak prováděl montáž a údržbu zboží a jaké další náklady mu při obchodování vznikaly a upozornil, že tyto náklady nebyly u doměření daně za použití pomůcek vůbec zohledněny. Žalobce připustil, že průměrný rabat spočítaný k použití pomůcek ve výši 18,4 % odpovídá skutečnosti, nebyl však ponížen o veškeré náklady mezi nákupem a prodejem zboží, a z tohoto důvodu jej nepovažuje za reálný.

[5] Žalobce dále namítal, že mu ze základu daně nebyly odečteny úroky z hypotéky ve výši 100 %. Celková cena jím koupené nemovitosti činila 8,2 mil. Kč a polovina byla zakoupena jako podnikatelské prostory hotově za 4,2 mil. Kč. Zbývající obytná část za 4 mil. Kč byla zakoupena na hypotéku. Žalobce má za to, že úroky, které se týkající pouze obytné části domu, měly být uznány v 100 % výši, neboť žádná část bytové jednotky se nepoužívala k podnikatelské činnosti nebo pronájmu a úroky tak nelze žádným způsobem dělit. Nebyly zohledněny doklady pod č. PD 10059/07, tedy motocykly vyřazené z účetnictví na základě rozhodnutí ČOI Hradec Králové o zákazu prodeje (v podrobnostech k těmto vyřazeným motocyklům žalobce odkázal na své odvolání). Nezákonnost daňové kontroly spatřoval žalobce také v tom, že v jejím průběhu došlo ke změně právní úpravy, kdy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“) byl s účinností ke dni 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem a žalobce se domnívá, že nemůže být zpětně za roky 2007, 2008 a 2009 posuzován podle nového zákona. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného

a předcházející rozhodnutí správce daně zrušil nebo vyslovil nicotnými a aby žalobě přiznal odkladný účinek (tomuto návrhu krajský soud nevyhověl usnesením ze dne 19. 12. 2013, č. j. 22 Af 102/2013 – 44).

[6] Druhou žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, v níž uplatnil totožné námitky, se žalobce domáhal zrušení nebo vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného (a všech předcházejících rozhodnutí správce daně) ze dne 3. 6. 2013, č. j. 14237/13/5000-14302-707271 až 14239/13/5000-14302-707271, jimiž byla v odvolacím řízení změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 15. 4. 2011 č. j. 140618/11/384913800298, č. j. 140638/11/384913800298 a č. j. 140660/11/ 384913800298, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za měsíce únor až duben 2007 včetně penále a rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2013, č. j. 14241/13/5000-14302-707271 a 14243/13/500-707271 až 14274/13/5000-14302-707271, jimiž byla způsobem specifikovaným ve výrocích těchto rozhodnutí změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 15. 4. 2011 č. j. 140671/11/384913800298, č. j. 140682/11/384913800298, č. j. 140712/11/384913800298, č. j. 140725/11/384913800298, č. j. 140739/11/384913800298, č. j. 140747/11/384913800298, č. j. 140755/11/384913800298, č. j. 140760/11/384913800298, č. j. 140763/11/384913800298, č. j. 140769/11/384913800298, č. j. 140778/11/384913800298, č. j. 140783/11/384913800298, č. j. 140789/11/384913800298, č. j. 140791/11/384913800298, č. j. 140800/11/384913800298, č. j. 140807/11/384913800298, č. j. 140812/11/384913800298, č. j. 140815/11/384913800298, č. j. 140819/11/384913800298, č. j. 140824/11/384913800298, č. j. 140826/11/384913800298, č. j. 140833/11/384913800298, č. j. 140840/11/384913800298, č. j. 140845/11/384913800298, č. j. 140851/11/384913800298, č. j. 140856/11/384913800298, č. j. 140860/11/384913800298, č. j. 140865/11/384913800298, č. j. 140871/11/384913800298, č. j. 140876/11/384913800298, č. j. 140882/11/384913800298 a č. j. 140886/11/384913800298, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty včetně penále za zdaňovací období květen až prosinec 2007, leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009. Žalobce dále navrhl, aby byla zrušena nebo prohlášena za nicotná všechna rozhodnutí správce daně, která shora uvedeným rozhodnutím žalovaného předcházela a písemnost vydaná žalovaným dne 22. 2. 2013, č. j. 6230/13/5000-14302-707271, označená jako Seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a písemnost žalovaného z téhož data č. j. 6231/13/5000-14302-707271 označená jako Výzva, kterou byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacích řízení. Žalobce rovněž navrhl, aby krajský soud přiznal žalobě odkladný účinek. Tomuto návrhu Krajský soud v Ostravě (poté co mu byla věc postoupena usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2013, č. j. 30 Af 77/2013 – 20) vyhověl a usnesením ze dne 25. 2. 2014, č. j. 22 Af 103/2013 – 81, přiznal žalobě odkladný účinek.

[7] Usnesením ze dne 27. 8. 2015, č. j. 22 Af 102/2013 – 74, Krajský soud v Ostravě obě uvedené žaloby spojil ke společnému projednání s tím, že nadále budou vedeny pod společnou sp. zn. 22 Af 102/2013.

[8] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 23. 2. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 120, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 3. 2016, č. j. 22 Af 102/2013 – 137, výrokem I. odmítl žalobu ve věcech daní z přidané hodnoty v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2013, č. j. 14272/13/5000-14302-707271, a proti písemnostem ze dne 22. 2. 2013, č. j. 6230/13/5000-14302-707271 a č. j. 6231/13/5000-14302-707271, výrokem II. ve zbývající části žalobu ve věcech daní z přidané hodnoty zamítl, výrokem III. zamítl žalobu ve věcech daní z příjmů fyzických osob a výrokem IV. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[9] Ke shora uvedeným písemnostem ze dne 22. 2. 2013 krajský soud uvedl, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a proto jsou ze soudního přezkumu vyloučeny. Ohledně rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 14272/13/5000-14302-707271, krajský soud dospěl s ohledem k tvrzení žalovaného a zjištěným skutečnostem k závěru, že se jedná o rozhodnutí, ve vztahu k němuž žalobce svou aktivní legitimaci k podání žaloby neprokázal.

[10] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce žalobce, že žalovaný postupoval nezákonně, když v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně a z dokazování přešel na pomůcky. Shledal totiž, že žalovaný postupoval v souladu s § 115 daňového řádu a procesní práva žalobce byla plně dodržena. Žalobce byl o postupech správních orgánů v odvolacím řízení průběžně informován, byl mu dán prostor k tomu, aby se opakovaně vyjádřil ke zjištěním učiněným v rámci odvolacího řízení a také k použitým pomůckám. Krajský soud poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud mj. vyslovil, že v odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. K tomuto závěru sice Nejvyšší správní soud dospěl za účinnosti předchozí právní úpravy, tj. ZSDP, nicméně je podle krajského soudu aplikovatelný i na současnou právní úpravu stanovenou daňovým řádem, o čemž ostatně svědčí i aktuálnější judikatura Nejvyššího správního soudu, a to rozsudek ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014 - 28, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že povinností odvolacího orgánu je seznámit daňový subjekt s pomůckou obstaranou v rámci odvolacího řízení a umožnit mu se k ní vyjádřit. Z obsahu správního spisu přitom vyplývá, že přesně k takovému postupu ze strany žalovaného vůči žalobci došlo. Tvrzení žalobce o průkaznosti svého účetnictví a jeho nesouhlasu s výtkami správních orgánů ohledně nedostatečného vedení evidence krajský soud nepřisvědčil s ohledem na obsah správního spisu a vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení, kdy např. do protokolu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 73975/10/384933806712, výslovně uvedl, že evidenci prodeje zboží, skladovou evidenci, inventarizaci, evidenci prodeje formou dobírek a evidenci prodeje formou aukcí vůbec nevedl a nevede.

[11] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce, že v rámci pomůcek nemohl být srovnáván s žádným podobným daňovým subjektem. Z konstrukce použitých pomůcek totiž vyplývá, že pomůckou nebylo srovnávání s obdobným podnikatelským subjektem. Povinnost seznámit daňový subjekt se svým názorem žalovaný splnil. Žalobce sice tvrdí, že se jednalo o zmatečné a neúplné vyjádření, což však nijak dále nekonkretizoval. K námitce žalobce, že v rámci konstrukce pomůcek nebyly zohledněny všechny vynaložené náklady, krajský soud uvedl, že při stanovení přiměřených příjmů a výdajů za jednotlivá zdaňovací období byly využity údaje uvedené žalobcem v jednotlivých daňových přiznáních. Jelikož se jedná o vlastní údaje žalobce o nákladových položkách, lze předpokládat, že do nich zahrnul také ty náklady, na něž v žalobě poukazuje.

[12] K námitce žalobce týkající se vyčíslení výše průměrného rabatu, krajský soud uvedl, že pro výpočet rabatu sloužily nezpochybněné doklady žalobce k některým obchodním případům, takže jeho výši nelze zpochybňovat, což ostatně žalobce ani nečiní, nýbrž pouze namítá postup zohlednění nákladů. Tyto náklady však započteny byly, a to na základě vlastních údajů žalobce uvedených v daňových přiznáních. K žalobcem namítanému nezohlednění úroků z hypotéky krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval v souladu s § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, neboť pro úroky z hypotečního úvěru na nákup nemovitosti nezařazené do obchodního majetku, kterou žalobce využíval ve stejné míře jak pro své bytové potřeby tak k podnikatelské činnosti, lze uplatnit pouze v poměrné výši. Krajský soud proto neshledal důvodné ani tyto námitky žalobce.

[13] K požadavku žalobce na zohlednění dokladů pod č. PD 10059/07 a dalších v souvislosti s přechodem na pomůcky krajský soud uvedl, že takto formulovaná žalobní námitka nemůže být předmětem soudního přezkumu, neboť dle konstantní judikatury správních soudů relevantním žalobním tvrzením nemůže být takové tvrzení, které obsahově pouze poukazuje na některý dřívější úkon žalobce učiněný v rámci správního řízení. K žalobcem namítané nezákonnosti daňové kontroly, krajský soud uvedl, že změna procesního právního předpisu, podle kterého probíhalo daňové řízení, se žalobce nijak nedotkla.

[14] Krajský soud dále uvedl, že závěry znaleckého posudku znalkyně Mgr. Dagmar Martinákové ze dne 9. 2. 2016, který si krajský soud vyžádal z trestního spisu vedeného u Okresního soudu v Opavě pod sp. zn. 2 T 165/2011 a kterým bylo u ústního jednání před krajským soudem doplněno dokazování, se v naprosté většině shodují se závěry žalovaného i vyhodnocením soudu. U ústního jednání bylo dále dokazování doplněno o písemné vyjádření daňové poradkyně Ing. Markéty Volkmerové ze dne 10. 11. 2014, která má s ohledem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, mimo jiné za to, že v rámci stanovení daňové povinnosti za rok 2009 měla být žalobci započtena daňová ztráta z minulých let, jakožto výhoda na kterou má daňový subjekt nárok.

[15] Krajský soud dále posoudil, zda shora uvedená zjištění a závěry rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, dopadají na posuzovanou věc, a to konkrétně na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2013, č. j. 20138/13/5000-14102-702767, jímž bylo rozhodnuto ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Dospěl k závěru, že tato námitka byla uplatněna až v rámci ústního jednání před krajským soudem, tudíž opožděně. Argumentaci zástupkyně žalobce, že se o opožděnou námitku nejedná, neboť žalobce v průběhu řízení před správními orgány opakovaně namítal započtení daňových ztrát, krajský soud vyhodnotil jako zcela nepřípadnou, neboť pro vymezení rozsahu soudního přezkumu je podstatný obsah žalobních tvrzení a nikoliv obsah úkonů činěných žalobcem v rámci správního řízení. Ze stejných důvodů shledal krajský soud opožděnou žalobní námitku vznesenou rovněž v rámci ústního jednání před krajským soudem a to, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla vydána 6-ti měsíční lhůtě pro vydání rozhodnutí o odvolání.

[16] K důkazům navrženým žalobcem krajský soud uvedl, že neshledal důvody k provedení dokazování, neboť správní orgány dostatečně zjistily a objasnily skutkový stav, z něhož ve svých rozhodnutích vycházely a nevyvstala tak potřeba, aby cokoliv dalšího vlastním dokazováním vyjasňoval nebo upřesňoval.

[17] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., kterou doplnil podáním ze dne 9. 5. 2016. Stěžovatel v prvé řadě namítal, že neměly být použity daňové pomůcky a poukázal na skutečnost, že předložil všechny důkazy, které svědčily v jeho prospěch. Rovněž z posudku Mgr. Dagmar Martinákové podle stěžovatele vyplývá, že k výpočtu daně nemělo být použito daňových pomůcek. Vyjádřil přesvědčení, že vedl daňovou evidenci a zmínil, že předložil taktéž skladovou evidenci a inventarizaci. K uskutečnění obchodů byly vynaloženy velké náklady, které nebyly vůbec při doměření daně zohledněny. Rovněž nebyly zohledněny úroky z hypotéky. Stěžovatel dále zmínil, že již v žalobě poukázal na skutečnost, že na kontrolované období nelze zpětně použít nový zákon. Konstatoval, že na podporu svých tvrzení uvedených v žalobě nechal vypracovat odborné vyjádření Ing. Markéty Volkmerové, z něhož vyplývá, že ze strany správce daně měla být uplatněna daňová ztráta z předchozích zdaňovacích období, která je obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46. Základ daně by tak měl být snížen o ztráty z roku 2007, případně roku 2008 a taktéž o úroky z hypotéky. Žalovaný měl přihlédnout

ke všem skutečnostem, které jsou ve prospěch stěžovatele (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33). Uvedené znalecké posudky by měly být brány jako důkaz. Ze závěrů znaleckého posudku dále vyplývá, že lze předpokládat, že bude změněn závěr ve věci doměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 a to s ohledem na možnost uplatnění ztráty a daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 bude nulová. Současně bylo zpracováno i vyčíslení doměřených hodnot na dani z přidané hodnoty. Z tabulky na straně 18 znaleckého posudku pak vyplývá vyčíslení daně z příjmů fyzických osob, která by v roce 2007 a 2008 byla nulová. Stěžovatel má dále za to, že žalovaný překročil šestiměsíční lhůtu pro vydání rozhodnutí stanovenou v pokynu Ministerstva financí D-348 a že v průběhu daňové kontroly došlo k zmatečnosti z důvodu změny jednacích čísel v důsledku ukončení činnosti Finančního ředitelství v Ostravě a přechodu řízení na Odvolací finanční ředitelství v Brně. Stěžovatel rovněž namítal, že se krajský soud nevypořádal s jeho návrhem na výslech svědků, nepřezkoumal řádně všechny důkazy, které jsou součástí spisu, a nedal stěžovateli možnost se k věci řádně vyjádřit. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Stěžovatel rovněž navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti přiznal odkladný účinek (tomuto návrhu Nejvyšší správní soud vyhověl usnesením ze dne 31. 5. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 35).

II.
Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[19] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel brojí především proti způsobu doměření daně v odvolacím řízení před žalovaným podle pomůcek.

[20] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve namítal, že neměly být použity daňové pomůcky. Nejvyšší správní soud k této námitce v prvé řadě konstatuje, že v odvolacím daňovém řízení je možné a přípustné změnit způsob stanovení daně. Tento závěr vyslovil Nejvyšší správní soud již v judikatuře k ZSDP. Kromě usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, na které přiléhavě poukázal již krajský soud, lze zmínit např. také usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, v jehož výroku II. je mimo jiné uvedeno, že *„v odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně."* Tyto závěry byly sice učiněny ve vztahu k ZSDP, lze však z nich vycházet i ve vztahu k daňovému řádu, neboť koncepce přezkumu odvolacím orgánem v daňovém řízení nebyla v daňovém řádu oproti dřívějšímu ZSDP změněna. To, že změna způsobu stanovení daně je přípustná v odvolacím daňovém řízení je logické a smysluplné, neboť daňové odvolací řízení je specifické v tom, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištěného pochybení zrušit rozhodnutí správce daně v prvním stupni a věc mu vrátit k novému řízení. Vady, k nimž došlo v řízení před správcem daně v prvním stupni (tj. např. nesprávný způsob stanovení daně pomůckami namísto dokazování, nebo naopak) proto musí být odstraňovány v rámci odvolacího

daňového řízení. Podle svého uvážení pak může odvolací orgán provádět doplnění dokazování nebo odstraňování vad daňového řízení sám, nebo prostřednictvím prvostupňového správce daně. Uvedený závěr o možnosti změny způsobu dokazování v daňovém řízení zastává také odborná literatura: *„Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně v řízení v prvním stupni. Je oprávněn provádět dokazování, a to jak k návrhu odvolatele obsaženému v odvolání, tak i z vlastní iniciativy, vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nové skutečnosti, které odvolatel neuplatnil. Odstraňovat vady řízení a rozhodnutí může odvolací orgán bez ohledu na to, jaké rozhodnutí přezkoumává, tedy může tak činit jak v případě, kdy byla daň stanovena dokazováním, tak i tehdy, byla-li daň stanovena podle pomůcek. Pokud se v odvolacím řízení ukáže, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, je na odvolacím orgánu, aby doplnil dokazování o potřebné důkazy a změnou rozhodnutí stanovil daň na základě výsledků dokazování. Pokud se naopak v rámci odvolacího řízení ukáže, že daň nebylo možno stanovit dostatečně spolehlivě dokazováním, je na odvolacím orgánu, aby si opatřil potřebné pomůcky a stanovil daň i bez součinnosti s daňovým subjektem za pomoci pomůcek* (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115 odst. 1).

[22] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že předložil důkazy svědčící v jeho prospěch, vedl daňovou evidenci a předložil taktéž skladovou evidenci a inventarizaci, Nejvyšší správní konstatuje, že stěžovatel sice vskutku předložil řadu důkazních prostředků. Žalovaný však posléze po přezkoumání spisového materiálu a vyhodnocení stěžovatelem předložených důkazů v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu dospěl k závěru, že v daném případě nelze stanovit daň dokazováním, neboť stěžovatel neprokázal a nedoložil, že by vedl evidenci svých prodejů, nepředložil žádnou skladovou evidenci, názvy zboží na inventurních soupisech neodpovídaly názvům zboží na dokladech o nákupu, přičemž neodpovídaly ani názvům zboží na dokladech o prodeji. Nebylo tedy možno provést kontrolu nakoupeného zboží v návaznosti na prodej a inventurní stav u vybraného sortimentu zboží, stěžovatel neevidoval doklady o přijatých dobírkových platbách prostřednictvím České pošty, stěžovatelem vedené účetnictví a evidence DPH nebyly vedeny řádně a neměly potřebnou vypovídací schopnost.

[23] Nejvyšší správní soud se s ohledem na obsah správního spisu s tímto závěrem žalovaného plně ztotožňuje a poukazuje v této souvislosti např. na protokol o ústním jednání ze dne 31. 3. 2010, č. j. 73975/10/384933806712, v němž stěžovatel mimo jiné uvedl, že si nevedl a ani nevede žádnou evidenci o prodeji zboží a objednávky si značí na papír, který po vyřízení objednávky vyhodí, a na zprávu o daňové kontrole, která byla se stěžovatelem projednána, spolupodepsána a v jednom vyhotovení stěžovateli předána dne 12. 4. 2011, v níž je mimo jiné uvedeno, že stěžovatel ke kontrole nepředložil žádnou skladovou evidenci nebo jiné záznamy prokazující návaznost nakoupeného zboží na jejich prodej a sklad k 31. 12. a žádnou evidenci prokazující pohyb veškerého nakoupeného zboží nevedl. Doklady o přijatých dobírkových platbách prostřednictvím České pošty na základě poštovních poukázek stěžovatel ve své evidenci neevidoval. Správce daně dále na základě porovnání zdanitelných plnění za rok 2007 až 2009 uvedená v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období se soupisem jednotných správních dokladů, které má k dispozici od celních orgánů a zjistil, že stěžovatel do daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období v uvedeném období nepřiznal správnou daňovou povinnost. Kontrolou přijatých zdanitelných plnění bylo zjištěno, že stěžovatel v daňové evidenci dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neeviduje přijatá zdanitelná plnění z dovozu. Rovněž znalkyně Mgr. Dagmar Martináková ve svém posudku ze dne 9. 2. 2016, č. 228 – 2/2016, jímž byl proveden důkaz při jednání u krajského soudu, zmínila uvedené skutečnosti a konstatovala, že účetní evidence stěžovatele za roky 2007 a 2008 nebyla vedena řádně, není průkazná, neobsahuje všechny účetní případy, o kterých mělo být účtováno, především na straně příjmů. Příjmy ani výdaje nelze ověřit, neboť chybí kompletní účetní počítačové sestavy nutné k sestavení daňové uzávěrky a sestavení daňového přiznání. Tato daňová evidence

nesplňuje ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. Znalkyně dále konstatovala, že stěžovatel nevedl v roce 2009 účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví.

[24] Stěžovatel tak v posuzované věci nesplnil své povinnosti daňového subjektu při dokazování a nebylo proto možné stanovit jeho daňovou povinnost na základě důkazů, neboť neunesl ohledně svých daňových tvrzení důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud má proto stejně jako krajský soud za to, že vzhledem k rozsahu neprokázaných obchodních případů nemohlo dojít k jinému způsobu stanovení daně než podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

[25] K poukazu stěžovatele na posudek Mgr. Dagmar Martinákové, z něhož podle jeho názoru vyplývá, že k výpočtu daně nemělo být použito daňových pomůcek, Nejvyšší správní soud uvádí, že je tomu přesně naopak, neboť na straně 11 svého posudku tato znalkyně konstatovala, že u účetnictví a účetní evidence stěžovatele za roky 2007 až 2009 ve stavu takovém, v jakém jí bylo předloženo, je stanovení daně pomůckami zcela na místě.

[26] K argumentaci stěžovatele, že k uskutečnění obchodů byly vynaložené velké nákladové položky, které však nebyly vůbec při doměření daně zohledněny stejně jako úroky z hypotéky, Nejvyšší správní soud uvádí ve shodě s krajským soudem, že z konstrukce pomůcek (úřední záznam ze dne 27. 11. 2012, č. j. 9476/12-1101-802540) vyplývá, že při stanovení přiměřených příjmů a výdajů za jednotlivá zdaňovací období byly využity údaje uvedené stěžovatelem v jednotlivých daňových přiznáních a vzhledem k tomu, že se jedná o jeho vlastní údaje, lze předpokládat, že do nich zahrnul také nákladové položky, na něž poukazuje. Úroky z hypotéky nemohly být odečteny od základu daně v plné výši, neboť se jednalo o úroky z hypotečního úvěru na nákup nemovitosti, kterou stěžovatel využíval pro své bytové potřeby a k podnikatelské činnosti v poměru 50:50, a bylo tudíž na místě v souladu s § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů tyto úroky odečíst pouze v poměrné výši. Z uvedeného úředního záznamu a rovněž z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že takto byly úroky za hypotéku odečteny v roce 2007 až 2009 (stěžovatel v roce 2007 a 2008 v daňovém přiznání uplatnil úroky za hypotéku v plné výši). V roce 2009 již sám stěžovatel takto postupoval, neboť v opravném daňovém přiznání uplatnil úroky z hypotéky pouze ve výši ½. Stěžovatel ostatně závěry krajského soudu ve vztahu k těmto námitkám v kasační stížnosti nezpochybnil, pouze stejně jako již v žalobě vyjádřil přesvědčení, že nákladové položky a úroky z hypotéky nebyly při doměření daně správně zohledněny.

[27] Přisvědčit nelze ani námitce stěžovatele, že na kontrolované období nelze zpětně použít nový zákon (daňový řád). V posuzované věci totiž daňová kontrola, která byla zahájena za účinnosti ZSDP, pokračovala ode dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. ode dne 1. 1. 2011, podle tohoto právního předpisu v souladu s jeho § 264 odst. 1, podle kterého, *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Změna jednacích čísel nemůže způsobit zmatečnost daňové kontroly.

[28] Důvodné nejsou ani námitky stěžovatele, podle kterých se krajský soud nevypořádal s jeho návrhem na výslech svědků, nepřezkoumal řádně všechny důkazy, které jsou součástí spisu a nedal stěžovateli možnost se k věci řádně vyjádřit. Z protokolu o ústním jednání, které se konalo dne 23. 2. 2016, je totiž zřejmé, že žalobce se tohoto jednání účastnil spolu se svou zástupkyní, byla mu dána možnost se k věci vyjádřit a takto také učinil. Krajský soud se přehledně, logicky, přesvědčivě a úplně vypořádal s veškerými žalobními námitkami a z obsahu jeho rozsudku je zřejmé, že přitom zohlednil relevantní skutečnosti obsažené ve správních spisech. Krajský soud se vypořádal rovněž se stěžovatelem navrženými důkazy, když konstatoval,

že neshledal důvod k jejich provedení a doplnění dokazování, neboť správní orgány dostatečně zjistily a objasnily skutkový stav.

[29] K námitkám stěžovatele, že mu měla být započtena jeho daňová ztráta za roky 2007 a 2008 a že žalovaný nevydal své rozhodnutí v šestiměsíční lhůtě stanovené v pokynu Ministerstva Financí D – 348, Nejvyšší správní soud nemohl přihlédnout, neboť je stěžovatel uplatnil až při jednání u krajského soudu. Z § 71 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo rozšířit ji o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel uvedené námitky vznesl až po uplynutí této lhůty. Tyto opožděné námitky tak již nemohly mít vliv na přezkum napadených rozhodnutí žalovaného. Ostatně již krajský soud tyto námitky vyhodnotil jako opožděné a nezabýval se jimi. V řízení o kasační stížnosti jsou pak tyto námitky nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[30] Pouze pro úplnost tak Nejvyšší správní soud konstatuje, že překročení lhůty dle uvedeného pokynu nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Jak totiž již zdejší konstatoval v bodě 29 rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, *„daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. Tuto lhůtu stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem – Pokynem č. D-348, který však nemá povahu obecně závazného předpisu. Uvedený pokyn má povahu tzv. interní normativní instrukce nadřízeného orgánu. Ty jsou primárně závazné pro správce daně, který je povinen se jimi řídit. Jeho prostřednictvím mohou mít tzv. D-pokyny významný účinek také vně vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tj. i na účastníky řízení. S nedodržením lhůt pro vyřízení podle tohoto pokynu vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti (k povaze těchto pokynů viz podrobněji rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS; zdejší soud v něm posuzoval nečinnost správce daně ve vytýkacím řízení ve vztahu k pokynu č. D-144, jehož závěry lze plně aplikovat i na lhůty k vyřízení odvolání; dále srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Ans 8/2011 - 65). Tuto možnost však stěžovatel nevyužil a ani ze spisu nevyplývá, že by se o to pokusil. Nedodržení lhůty pro vyřízení odvolání však nemůže založit nezákonnost samotného rozhodnutí žalovaného. Proto ani nebylo třeba v tomto řízení posuzovat, zda k nedodržení lhůty skutečně došlo."* Dle ustálené judikatury správních soudů (viz např. rozsudek ze dne 25. 8. 2006, č. j. 2 Afs 96/2004 – 80, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„samotná délka správního řízení nezpůsobuje nezákonnost výsledného rozhodnutí"*), pak dále platí, že případné překročení zákonných lhůt pro vydání rozhodnutí nezakládá nezákonnost vydaných správních rozhodnutí.

[31] K výroku I. rozsudku krajského soudu, kterým byla část žaloby stěžovatele odmítnuta, pak stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádnou argumentaci, kterou by konkrétně napadal závěry krajského soudu k odmítnuté části žaloby, přestože v kasační stížnosti výslovně uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá v celém jeho rozsahu a všechny jeho výroky.

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti nejsou důvodné. Nejvyšší správní soud však v některých výjimečných případech i z úřední povinnosti, tedy bez výslovně uplatněné námitky stěžovatele přihlíží k určitým nezákonnostem rozhodnutí správního orgánu. Tak je tomu i v nyní posuzovaném případě. Stěžovateli bylo uloženo penále jak v rozhodnutích týkajících se daně z příjmů fyzických osob tak i v některých rozhodnutích týkajících se doměření daně z přidané hodnoty. K povaze penále rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, vyslovil, že „[p]*enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod"*. K otázce povahy penále rozšířený senát v bodě 64 dále vyslovil, že *na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném*

od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.). Lze tedy shrnout, že penále, o kterém bylo správními orgány rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[33] Již v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*ústavní záruka článku 40 odst. 6 Listiny o tom, že je nutno použít pozdějšího práva, je-li to pro pachatele výhodnější, platí jak v řízení soudním, tak v řízení správním. Shodně ostatně judikují i správní soudy (srov. k tomu např. rozhodnutí uveřejněné pod č. 91/2004 Sb. NSS).*" V rozsudku ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 – 77 pak Nejvyšší správní soud z čl. 40 odst. 6 Listiny Nejvyšší správní soud dovodil rozšíření výjimek z vázanosti soudu důvody kasační stížnosti nad jejich rámec zakotvený v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., přičemž konstatoval, že „*jakkoliv totiž nelze přehlédnout, že citované ustanovení s. ř. s. představuje normu procesněprávní a čl. 40 odst. 6 Listiny má povahu hmotněprávní, je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy tedy nelze vnímat jako samoúčelné (samonosné) a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto Nejvyšší správní soud přímo aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny, a to i za situace, kdy stěžovatelka tuto námitku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila. Smysl zásady koncentrace a dispozitivnosti řízení totiž nemůže být vykládán takovým způsobem, aby vyvolal protiústavní důsledky*" a uzavřel, že „*jakkoliv citované zásady z oblasti procesního práva samy o sobě určitě nejsou protiústavní, je povinností správního soudu je aplikovat takovým způsobem a jen v takových případech, aby to protiústavní důsledky nevyvolávalo.*" K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl rovněž v rozsudku ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 As 7/2008 -55.

[34] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že pátý senát zdejšího soudu nesouhlasil se závěry učiněnými ve věci sp. zn. 2 As 9/2008 a proto věc předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, který se ve věci sp. zn. 5 As 104/2013 zabývá otázkou, *zda ke změně zákona, která nabyla účinnosti až po právní moci rozhodnutí správního orgánu o správním deliktu a která je pro pachatele tohoto deliktu z hlediska vymezení dané skutkové podstaty, případně za něj uložené sankce, příznivější, musí přihlížet i správní soudy v řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí správního orgánu, případně i v řízení o kasační stížnosti v takové věci.* V posuzované věci se však jedná o zcela jinou situaci, kdy k žádné změně zákona po nabytí právní moci rozhodnutí správních orgánů nedošlo, neboť správní orgány rozhodovaly ve věcech daně z příjmů fyzických osob i daně z přidané hodnoty již za účinnosti daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto v této věci nevyčkával rozhodnutí rozšířeného senátu a řídil se jej zavazující dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu. S ohledem na citované judikáty se z úřední povinnosti zabýval otázkou, zda při ukládání penále byla respektována zásada, že je třeba postupovat podle právní úpravy pro pachatele výhodnější.

[35] Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,
b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

[36] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši
a) 20 %, je-li daň zvyšována,
b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

[37] U daně z příjmů byla stěžovateli správními orgány rozhodnutími vydanými v době účinnosti daňového řádu za zdaňovací období roku 2007 a 2008 doměřena ztráta z příjmů fyzických osob a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Jednalo se tedy o situaci, kdy byla snižována daňová ztráta. ZSDP pro tuto situaci stanoví v § 37b odst. 1 penále ve výši 5 %, daňový řád stanoví v § 251 odst. 1 penále ve výši 1 %. S ohledem na výše uvedenou povahu penále bylo třeba podle na čl. 40 odst. 6 Listiny použít pro stěžovatele výhodnější pozdější právní úpravu, kterou je úprava stanovená v daňovém řádu, neboť stanovuje nižší výši penále. Je tedy zjevné, že správní orgány při stanovení penále z doměřené ztráty z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období postupovaly v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny a pochybily, když penále stanovily podle ZSDP.

[38] V rozhodnutích správních orgánů, v nichž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty a v rozhodnutí, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, k tomuto pochybení správních orgánů již nedošlo, neboť penále při doměření (zvýšení) daně je v uvedených ustanoveních ZSDP i daňového řádu stanoveno ve stejné výši 20 %. Úprava v obou zákonných úpravách je tudíž stejně přísná a bylo proto na místě s ohledem na § 264 odst. 13 daňového řádu, dle kterého, *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů*, při stanovení penále postupovat podle § 37b odst. 1 ZSDP.

III.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě ve výroku III. zrušil, neboť je zjevné, že žalobou napadená rozhodnutí žalovaného týkající se daně z příjmů fyzických osob za období roku 2007 a 2008 jsou stižena vadou spočívající v nesprávně stanoveném penále, způsobující jejich nezákonnost, ke které měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud proto věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.). Nejvyšší správní soud zrušil rovněž výrok IV. rozsudku krajského soudu týkající se nákladů řízení o žalobě, neboť věc byla v části předmětu řízení vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení a ten v novém rozhodnutí o žalobě opětovně rozhodne o nákladech řízení, včetně řízení o kasační stížnosti.

[40] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. 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. Na krajském soudu tedy nyní bude, aby při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného týkajících se daně z příjmů zohlednil výše uvedené závěry týkající se vyměřeného penále.

[41] Výroky I. a II. napadeného rozsudku krajského soudu ovšem obstojí, neboť námitky stěžovatele v kasační stížnosti byly nedůvodné a nezákonnost, k níž Nejvyšší správní soud

přihlédl z moci úřední, se na tyto výroky nevztahuje. Kasační stížnost proti těmto výrokům rozsudku krajského soudu proto Nejvyšší správní soud zamítl.

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

V Brně dne 22. září 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu