



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **SAKO Brno a. s.**, se sídlem Jedovnická 4247/2, Brno, zastoupen BDO Czech Republic s. r. o., se sídlem Nádražní 344/23, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 46152/18-5200-11433-711413, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 1/2019 - 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 16. 2. 2018 dodatečný platební výměr č. j. 576538/18/3002-50522-708345, jímž žalobci doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 1.483.900 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále v celkové výši 218.683 Kč.

[2] K odvolání žalobce žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím uvedený platební výměr změnil tak, že snížil penále na částku 0; částku doměřené daně ponechal.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, který ji shledal důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud považoval za podstatné, že rozsudkem ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2018, č. j. 33426/18/5200-11434-706502, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně ze dne 29. 3. 2017, a to dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1398126/17/3002-50522-711864 na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a dodatečnému platebnímu výměru č. j. 1397584/17/3002-50522-711864 na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Žalovaný přitom v nyní napadeném rozhodnutí uvedl, že podmínkou pro doměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 byla právní moc uvedených dodatečných platebních výměrů na daňovou ztrátu u daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období roků 2011 a 2012. Změna daňové povinnosti za rok 2014 tak byla vázána na změnu předcházejících platebních výměrů. Zjevně se tedy jedná o rozhodnutí vzájemně podmíněná. Krajský soud proto s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS, dospěl k závěru, že jestliže svým rozsudkem č. j. 31 Af 79/2018-90 zrušil rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daňové ztráty z příjmů právnické osoby (žalobce) za zdaňovací období roků 2011 a 2012, nemůže dále postupovat jinak, než zrušit i nyní napadené rozhodnutí žalovaného. Zároveň krajský soud konstatoval, že nevyhověl návrhu žalovaného na přerušení řízení a nevyčkal výsledků řízení o kasační stížnosti proti svému rozsudku č. j. 31 Af 79/2018-90 (týkajícímu se doměření daňové ztráty z příjmů žalobce za zdaňovací období roků 2011 a 2012) s ohledem na to, že je jednak vázán tímto svým rozhodnutím a jednak proto, že kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek nemá odkladný účinek.

[5] Ačkoliv výše uvedené představovalo nevyhnutelný důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, považoval krajský soud za vhodné posoudit i další žalobní námitky týkající se daňových kontrol za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2014. Jednalo se o posouzení zahájení daňové kontroly a dopad tohoto úkonu na lhůtu pro vyměření daně. Podle krajského soudu skutečnost, že správce daně zahájil daňovou kontrolu ještě před tím, než pravomocně rozhodl o stanovení daně za předcházející zdaňovací období (roku 2011 a 2012), nemohla s ohledem na provázanost zdaňovacích období v nyní posuzované věci způsobit tak fatální následek, že by případné doměření daně bylo v rozporu se zákonem. Podstatné bylo, že žalovaný vydal své rozhodnutí až po pravomocném stanovení daně za předcházející zdaňovací období a zároveň žalobci stanovil penále ve výši 0 % (resp. v tomto ohledu změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů za rok 2014). Ačkoliv by podle soudu bylo jistě vhodnější nejprve stanovit pravomocně daň za zdaňovací období let 2011 a 2012 a až poté rozhodnout o dani za zdaňovací období roku 2014, s ohledem na postup žalovaného a skutečnost, že k prověřování daňové povinnosti za rok 2014 nedošlo na samém konci prekluzivní lhůty (a prekluzivní lhůta nebyla účelově prodlužována zahájením daňové kontroly), neshledal soud v tomto postupu důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Pochybení správce daně tedy byla postupem žalovaného napravena. Jelikož nemohlo dojít k prekluzi práva doměřit daň, jediný skutečný negativní následek pro žalobce spočíval v nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání a vyhnout se povinnosti platit penále z doměřené částky, což žalovaný svým rozhodnutím napravil.

II. Důvody kasační stížnosti žalovaného a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel uvedl, že sice souhlasí s názorem krajského soudu, že vydání rozhodnutí o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2014 je podmíněno pravomocnými rozhodnutími o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012, považuje však za nesprávné právní závěry rozsudku krajského soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90, týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a r. 2012 (tj. rozsudku, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrům na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období roku 2011 a 2012). Stěžovatel považuje tento rozsudek krajského soudu za nezákonný, a proto proti němu podal kasační stížnost, která je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 10 Afs 346/2020. Nezákonnost tohoto rozsudku tak způsobuje rovněž nezákonnost rozsudku nyní napadeného, který se týká podmíněného rozhodnutí – tj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.

[8] Stěžovatel namítl, že krajský soud měl vyhovět jeho návrhu na přerušení soudního řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do doby pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 79/2018-90 z důvodu, že se v nyní souzené věci jedná o podmíněné rozhodnutí (tj. rozhodnutí o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014). Označil proto za nezákonný právní názor krajského soudu, podle něhož nebylo třeba vyčkat výsledku řízení o kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 10 Afs 346/2020.

[9] Dále stěžovatel upozornil, že krajský soud se v předcházejícím rozsudku č. j. 31 Af 79/2018-90 nevypořádal s žalobní námitkou tvorby rezervy, čímž jej zatížil nepřezkoumatelností. Z tohoto důvodu je nepřezkoumatelný rovněž nyní napadený rozsudek krajského soudu (č. j. 31 Af 1/2019-39), v němž soud uvedl, že je předchozím rozsudkem (č. j. 31 Af 79/2018-90) vázán.

[10] V rámci další části své kasační argumentace stěžovatel obsáhle brojil proti závěrům předcházejícího rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 79/2018-90 (týkajícího se doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012), které považoval za nesprávné. Zpochybnil tak závěr soudu, že správce daně vyzval žalobce k prokázání existence negativní skutečnosti. Za nesprávný považoval rovněž názor soudu, podle něhož v době demolice spalovenského kotle K1 nebylo přijato rozhodnutí o investici, resp. o pokračování druhé etapy projektu, která by měla spočívat v dobudování třetího spalovacího kotle v prostoru demolovaného kotle K1. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně vyhodnotil důkazní prostředky, což také vedlo k nezákonnosti jeho rozsudku. Za vadu soudního řízení vedeného pod sp. zn. 31 Af 79/2018 považoval skutečnost, že soud provedl dokazování listinami, jež žalobce předložil den před nařízením soudního jednání. Stěžovatel uzavřel, že žalobcem uplatněné částky 4.997.686 Kč ve zdaňovacím období roku 2011 a 2.812.140 Kč ve zdaňovacím období roku 2012 v daňově účinných nákladech nepředstavují prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[11] Stěžovatel rovněž Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby přerušil řízení do doby pravomocného rozhodnutí tohoto soudu o kasační stížnosti stěžovatele vedené pod sp. zn. 10 Afs 346/2020, neboť jde o řízení, jehož výsledek má vliv na rozhodnutí v nyní posuzované věci, a to ze stejného důvodu, z něhož měl již krajský soud přerušit své řízení sp. zn. 31 Af 1/2019 (pozn. NSS: řízení, ze kterého vzešel nyní napadený rozsudek).

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel nezpochybnil stěžejní závěr krajského soudu, podle něhož bylo napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu ve věci doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2014 nutno zrušit z důvodu, že krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90, zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 7. 2018, č. j. 33426/18/5200-11434-706502, ve věci doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Ztotožnil se tak s názorem krajského soudu, že se jedná o vzájemně podmíněná rozhodnutí, a pokud by tedy došlo ke zrušení prvního rozhodnutí stěžovatele, musel soud přistoupit rovněž ke zrušení následného – podmíněného (nyní napadeného) rozhodnutí týkajícího se doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2014. Stěžovatel je však přesvědčen, že rozsudek krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí týkající se doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012, je nezákonný; námitky směřující proti závěrům tohoto rozsudku také obsáhle uplatnil v nyní projednávané kasační stížnosti.

[16] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že předmětem přezkumu je nyní rozsudek krajského soudu ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 1/2019 – 39. Stěžovatel tak mohl v kasační stížnosti účinně uplatnit pouze takové námitky, které směřují právě proti závěrům tohoto rozsudku. Kasační soud proto není oprávněn zabývat se námitkami napadajícími závěry předcházejícího (byť zčásti souvisejícího) rozsudku krajského soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90. Celou kasační argumentaci směřující proti tomuto rozsudku krajského soudu (který je předmětem řízení o kasační stížnosti vedeného pod sp. zn. 10 Afs 346/2020) proto musí pro jejich irelevanci odmítnout.

[17] Soud se tedy zabýval pouze těmi kasačními námitkami, kterými stěžovatel napadá závěry nyní přezkoumávaného rozsudku. První taková námitka spočívá v nezákonnosti závěru krajského soudu, že nebyl dán důvod pro přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení předseda senátu *může* usnesením přerušit řízení, pokud „*zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá*“. Jedná se o jeden z důvodů tzv. fakultativního přerušení řízení, kdy je zcela na uvážení předsedy senátu, zda řízení přeruší či nikoliv. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011-273, vysvětlil, že krajský soud je oprávněn, nikoliv však povinen přerušit podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. řízení, jestliže před Nejvyšším správním soudem probíhá řízení o kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu v související věci.

[18] Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že by závěr krajského soudu, podle něhož nebyl dán důvod pro přerušení řízení a vyčkání rozhodnutí o kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 10 Afs 346/2020, bylo možno považovat za nezákonný. Otázka přerušení řízení totiž byla zcela na uvážení krajského soudu (resp. předsedy senátu). Ostatně ani Nejvyšší správní soud důvod pro přerušení řízení neshledal (viz bod [20] a násl. níže).

[19] Další (a poslední) kasační námitkou, kterou lze hodnotit jako směřující proti nyní napadenému rozsudku, je námitka jeho nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel ovšem tuto vadu rozsudku vyvozuje pouze z toho, že považuje za nepřezkoumatelný předcházející související rozsudek krajského soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90. Jak již Nejvyšší správní soud poznamenal výše, případnými vadami tohoto rozsudku není oprávněn se nyní (v rámci přezkumu rozsudku ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 1/2019 – 39) zabývat. K případné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je nicméně povinen přihlídnout z úřední povinnosti, tedy i nad rámec kasačních námitek (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V posuzované věci však shledal, že napadený rozsudek je srozumitelný, reaguje na uplatněné žalobní námítky a jeho závěry jsou dostatečně odůvodněny. Kritéria přezkoumatelnosti, jak je stanovuje judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52), tedy naplňuje. Ani tato námitka tak není důvodná.

[20] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že neshledal důvod k přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. z důvodu, že je v současnosti vedeno u tohoto soudu pod sp. zn. 10 Afs 346/2020 řízení o kasační stížnosti proti rozsudku ze dne 30. 9. 2020, č. j. 31 Af 79/2018-90, jímž krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele týkající se doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Kasační soud je totiž na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že by při přezkumu rozhodnutí stěžovatele ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 neměla být prolomena zásada stanovená v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle které soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[21] Podle Nejvyššího správního soudu nebylo v posuzované věci namísto aplikovat závěry usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 As 211/2017-88, podle kterého *v řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu soud zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože ke zrušení nebo změně došlo po vydání napadeného (podmíněného) rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)*. Ačkoliv nyní napadené rozhodnutí stěžovatele nepochybně zčásti souvisí s jeho předcházejícím rozhodnutím ve věci doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012, nejedná se o „podmíněné“ a „podmiňující“ rozhodnutí ve smyslu závěrů zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu.

[22] V tomto ohledu lze také odkázat na rozsudek ze dne 9. 9. 2020, č. j. 6 Afs 176/2019-31, v němž Nejvyšší správní soud podrobně popsal judikaturní výjimky z aplikace § 75 odst. 1 s. ř. s. a zabýval se použitím závěrů uvedeného usnesení rozšířeného senátu. V bodu [31] rozsudku vysvětlil, že *„[n]e každé rozhodnutí, na něž ve vnějším světě navazuje vydání jiného rozhodnutí, lze považovat za rozhodnutí podmiňující v sérii řetězících se rozhodnutí. Z citované judikatury vyplývá, že podmiňující rozhodnutí je takové, bez něhož nemůže být podmíněné rozhodnutí vůbec vydáno, resp. nemůže existovat – takové rozhodnutí je podle výslovné právní úpravy nezbytnou podmínkou pro vydání navazujícího (podmíněného) rozhodnutí.“* V nyní posuzované věci se o takovou situaci nejednalo.

[23] Je přitom třeba vzít v úvahu též specifika daňového řízení, v němž lze případné dílčí rozdíly na dani uplatnit v rámci dodatečného daňového priznání, případně zohlednit vydáním dodatečného platebního výměru, a to v zákonných lhůtách pro vyměření (doměření) daně. Vydáním rozhodnutí o vyměření (doměření) daně za jedno zdaňovací období tedy v zásadě nemusí být „předmět řízení“ (tedy daň ve své konečné výši) zcela vyčerpán. Proto také nelze dospět k závěru, že by nyní napadené rozhodnutí stěžovatele a jeho předcházející rozhodnutí týkající se doměření daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 byly nutně na sebe navazujícími, resp. vzájemně podmíněnými rozhodnutími. Toto předcházející rozhodnutí tedy není nezbytnou podmínkou pro vydání navazujícího (nyní

napadeného) rozhodnutí ve smyslu výše citovaných závěrů usnesení rozšířeného senátu. Soud proto neshledal důvod, proč by měl vyčkávat rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 79/2018-90.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 11. března 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu