



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy, v právní věci **žalobce: M.-H. s. r. o.**, zast. JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem v Dačicích, Komenského 6/V, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2003, č. j. 10 Az 295/2002 – 16,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2003, č. j. 10 Az 295/2002–16, kterým byly jednak věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 295/2002 a sp. zn. 10 Ca 296/2002 spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí (pod společnou sp. zn. 10 Ca 295/2002) a dále kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2002, č. j. 2090/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně o doměření daně z příjmu právnických osob za rok 1999 ve výši 6300 Kč, a žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2002, č. j. 2089/120/2002, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně

o doměření daně z příjmu právnických osob za rok 2000 ve výši 98 270 Kč, přičemž současně dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob v částce 58 632 Kč.

V žalobách napadajících citovaná rozhodnutí brojil stěžovatel především proti postupu žalovaného, který v dodatečných platebních výměrech nezohlednil požadavek stěžovatele, aby od základu daně za rok 1999 a 2000 odečetl daňovou ztrátu vzniklou v předchozím zdaňovacím období roku 1998, ačkoli má za to, že žalovaný s ohledem na znění § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňového řádu“) a § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“) tak učinit měl.

Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém zamítavém rozsudku poukázal na to, že žalobce v daňovém přiznání za rok 1999 a 2000 daňovou ztrátu, vykázanou za rok 1998, neuplatnil, nýbrž byla jím uplatněna do protokolu při ústním jednání až dne 16. 1. 2002. Soud je však toho názoru, že takovým způsobem daňovou ztrátu uplatnit nelze, neboť z § 38 odst. 1 ZDP vyplývá, že vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 ZDP a položek snižujících základ daně může uplatnit poplatník pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmu právnických osob na vyšší daňovou povinnost. Dodatečné daňové přiznání ohledně předmětné daňové ztráty stěžovatele však podáno nebylo. Krajský soud dále uvádí, že je-li zahájena daňová kontrola, jako tomu bylo v souzené věci, pak podle § 41 odst. 2 daňového řádu je podání dodatečného daňového přiznání vyloučeno, protože v dodatečném daňovém přiznání lze uplatnit pouze takové odčitatelné položky a položky snižující základ daně, které se vztahují ke zvýšenému základu daně, jež byly dodatečně zjištěny daňovým subjektem. Odčitatelná položka ve formě daňové ztráty je fakultativní povahy, přičemž daňový subjekt ji může uplatnit v daňovém přiznání, nicméně při daňové kontrole správce daně nemůže neuplatněné odčitatelné položky vzít v úvahu, protože nebyly zjištěny daňovým subjektem, ale správcem daně. V souvislosti se zněním § 16 daňového řádu, podle kterého při dodatečném doměření daně správce daně přihlíží ke skutečnostem, které souvisejí právě se zvýšeným daňovým základem, je soud toho názoru, že daňová ztráta z předchozího roku s takto zvýšeným daňovým základem nesouvisí, a proto k ní nelze přihlídnout. Nebyla-li při dodatečném doměření daně odečtena daňová ztráta z předchozího zdaňovacího období, pak žalovaný nepostupoval v rozporu s předpisy o dodatečném doměření daně v souvislosti s daňovou kontrolou. K porušení ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu tedy nedošlo, předchozí odčitatelná položka z předchozího období nemá ke zjištění daňové kontroly přímý vztah. S odkazem na shodné stanovisko Ústavního soudu vyjádřené v usnesení IV. ÚS 230/2000 ze dne 14. 6. 2001 soud na závěr odůvodnění dodává, že účelem daňové kontroly je přezkoumat správnost údajů obsažených v daňovém přiznání, které sloužilo jako podklad pro vyměření daně. V rámci daňové kontroly nemůže správce daně do daňového přiznání uplatněného daňovým subjektem zasahovat a v podstatě takové daňové přiznání přepracovat.

Proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel, který sám poukázal na chybu v psaní v odůvodnění napadeného rozsudku, kde bylo omylem uvedeno ustanovení § 38 odst. 1 ZDP namísto § 38p odst. 1 ZDP, výtýká krajskému soudu zejména tu skutečnost, že mylně vycházel z nového znění § 38p odst. 1 ZDP, které je kogentní, přičemž toto ustanovení platné v době, o které soud rozhodoval, tj. daňové období roku 1998, ve kterém daňová ztráta vznikla, a následně roku 1999 a 2000, kdy proběhla daňová

kontrola, bylo ustanovením víceméně fakultativním. V daném případě se zdá tedy stěžovateli logické mít na zřeteli skutková zjištění, která ovlivňují vzájemná chování subjektů. Stěžovatel neuplatnil v roce 1998 ztrátu, protože vycházel z toho, že v tomto roce nebyl důvod k jejímu uplatnění. Pokud daňová kontrola za daňové období roku 1999 a 2000 neuznala některé daňové výdaje a změnila tedy daňové zatížení, kdy bylo možno ztrátu uplatnit, pak stěžovatel považuje za spravedlivé vzhledem k dispozitivnosti chování, kdy není exaktně stanoveno, v jakém časovém údobí a jakým způsobem lze uplatnit předmětnou ztrátu, aby tato ztráta byla započitatelná, tuto ztrátu započíst. Z vrchnostenského postavení dále stěžovatel dovozuje povinnost žalovaného poučit daňový subjekt o nesprávnosti svého postupu a vyzvat ho k odstranění případné vady. Jestliže je jeho podání odmítnuto, protože má nedostatečnou formu, ačkoliv svým obsahem sleduje stejný účel, což je v daném případě uplatnění ztráty do protokolu, pak je podle názoru stěžovatele zřejmé, že se uplatnění této ztráty domáhal, přičemž o obsahu není pochyb a jde pouze o formální vadu. Protože se stěžovatel důvodně domnívá, že Krajský soud v Českých Budějovicích při svém rozhodování pochybil při výkladu zákona o daních z příjmů, navrhuje, aby napadený rozsudek č. j. 10 Ca 195/2002-16, ze dne 31. 1. 2003, byl zrušen a vrácen k novému projednání.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se způsobem aplikace § 38p odst. 1 ZDP provedeným krajským soudem a nepovažuje ji na rozdíl od stěžovatele za chybnou, neboť podle jeho názoru se jedná o ustanovení procesní povahy použitelné pro řízení po 1. 1. 2001. K námitce stěžovatele ohledně odmítnutí jeho podání ze dne 16. 1. 2002, v němž uplatnil ztrátu za rok 1998, a to pro jeho nedostatečnou formu, žalovaný odkazuje na znění § 34 odst. 1 ZDP, podle kterého lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, za situace, že tak učinil daňový subjekt v daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání, neboť se jedná o položku fakultativní, kterou daňový subjekt může, avšak stejně tak nemusí, uplatnit. Pokud zákon jasně stanoví, jakým způsobem má být daňová ztráta uplatněna, a poplatník tak neučiní, resp. učiní jiným způsobem, nelze požadovat po správci daně, aby poplatníka vyzýval k odstranění vad. Daný názor stěžovatele tak žalovaný považuje za mylný, neboť k uplatnění daňové ztráty do protokolu o ústním jednání namísto do dodatečného daňového přiznání nelze přihlídnout. Žalovaný rovněž poukazuje na to, že napadeným rozsudkem nebylo porušeno ani ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť předmětná odčitatelná položka, tj. daňová ztráta z předchozího roku, nemá žádný přímý vztah ke konkrétním zjištěním daňové kontroly za roky 1999 a 2000 a nesouvisí se zvýšeným základem daně. Nebyla-li při dodatečném doměření daně odečtena správcem daně daňová ztráta z předchozího zdaňovacího období, nelze tak jeho jednání kvalifikovat jako vrchnostenský přístup k věci. Svůj názor žalovaný opírá i o rozhodnutí Ústavního soudu (např. IV. ÚIS 230/2000, II. ÚS 166/01 a další). S ohledem na uvedené Finanční ředitelství v Českých Budějovicích navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele dle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu, jakož i ze spisu Krajského soudu v Českých Budějovicích, Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně dne 13. 3. 2001 zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmu právnických osob za rok 1999 a dne 9. 10. 2001 zahájil u téže osoby další

kontrolu daně z příjmu právnických osob, tentokrát za rok 2000. Z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 1. 2002 vyplývá, že stěžovatel ústně požádal o uplatnění vykázané ztráty z roku 1998 s tím, že v současné době nevyvíjí žádnou činnost a není tedy předpoklad, že bude moci ztrátu v dalších letech uplatnit. Finanční úřad v Dačicích vydal dne 22. 1. 2002 dodatečný platový výměr č. j. 1456/02/087970/5958 za kalendářní rok 1999, ve kterém stěžovateli vyměřil daňovou povinnost ve výši 6300 Kč. Téhož dne vydal stejný orgán i dodatečný platební výměr č. j. 1477/02/087970/5958 na daň z příjmu právnických osob za kalendářní rok 2000, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 98 270 Kč a současně dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 58 632 Kč. Proti oběma uvedeným rozhodnutím podal stěžovatel odvolání, která byla Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích (žalovaným) zamítnuta, a to s odůvodněním, že ve smyslu ustanovení § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, za situace, že tak učiní daňový subjekt v daňovém přiznání, neboť se jedná o položku fakultativní, a proto správce daně neporušil ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, protože daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání nebo hlášení si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky osvobození, zvýhodnění a odpočty a vyčíslit jejich výši.

Ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně, který u daňového subjektu při daňové kontrole zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, aby při dodatečném stanovení daně přihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tzn. ke skutečnostem, které souvisí se stanovením daňového základu za kontrolované období. Z účelu a smyslu daňové kontroly tak vyplývá, že správce daně se v rámci svých zákonných možností soustřeďuje na prověřování příjmů a výdajů daňového subjektu a dále na prověřování dalších okolností – tj. nezdanitelných částek podle ustanovení § 15 ZDP, a také, zda např. uplatněná ztráta nebyla vyšší, než na jakou má daňový subjekt zákonný nárok atd. Není tedy povinností ani cílem správce daně za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snižoval, ale pouze dohlížel na to, aby daňová povinnost byla vyměřena a hrazena v zákonné správné výši, a rovněž dbát, aby daně byly vyměřovány a vybírány způsobem, kterým by docházelo ke krácení daňových příjmů.

Podle § 34 ZDP ve znění platném v době, o které správní orgán v prvním stupni rozhodoval, bylo možno od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Vznikne-li tedy daňovému subjektu daňová ztráta, je pouze na jeho úvaze, zda si tuto tzv. odčitatelnou položku uplatní, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období. Daný prostor pro autonomní ekonomickou úvahu však nelze chápat jako naprostou libovůli daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu kdykoli a jakkoli, nýbrž vždy v souladu s ostatními ustanoveními upravujícími daňové řízení.

Především je třeba upozornit na ustanovení § 40 a 41 daňového řádu, podle nichž lze přiznávat daňovou povinnost a uplatňovat případné zákonné daňové výhody jen v daňovém přiznání, ať už řádném či dodatečném, a uplatňovat vyšší odčitatelné položky, než jak byly původně uplatněny, lze jen dodatečným daňovým přiznáním, samozřejmě při zachování dalších zákonných podmínek. Z této zásady vychází i speciální ustanovení § 38p ZDP upravující uplatnění vyšších částek odčitatelných položek a položek snižujících

základ daně z příjmu v dodatečném daňovém přiznání. Ačkoli se ze slovních spojení užitých v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdá, že krajský soud skutečně vycházel z dikce § 38p ZDP v současnosti platného znění, nikoli znění platného v době, o které bylo rozhodováno, jak namítá stěžovatel ve své kasační stížnosti, nelze toto pochybení hodnotit jako pochybení zásadní, neboť jak podle znění ustanovení § 38p ZDP před novelou, tak po ní, lze uplatnit daňovou ztrátu pouze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Z kasační stížnosti není zřejmé, na základě jakých úvah stěžovatel dovozuje kogentnost současné právní úpravy oproti úpravě, dle jeho názoru fakultativní, obsažené ve znění před novelou. Nejvyšší správní soud se tak může jen domýšlet, že stěžovatelův právní názor mohl mít původ v odlišné textaci starého § 38p ZDP, podle kterého daňový subjekt v případě zjištěné daňové ztráty *může* podat daňové přiznání, zatímco současná úprava hovoří o tom, že odečitatelné položky podle § 34 ZDP (tj. daňovou ztrátu) lze uplatnit *pouze* v dodatečném přiznání. Taková změna však představuje pouze dílčí upřesnění právní úpravy, nikoli významový posun. I ze znění § 38p ZDP před novelou lze jednoznačně dovodit, že jediným možným způsobem, kterým bylo možno uplatnit daňovou ztrátu, bylo podání dodatečného daňového přiznání. Odlišný výklad považuje zdejší soud za účelový a jdoucí proti smyslu daňového řízení, neboť soudem učiněný závěr bezpečně vyplývá jak z textu samotného, tak i z teleologického a systematického výkladu. Chápeme-li ustanovení § 40 a 41 daňového řádu jako obecnou úpravu procesu uplatňování práv a povinností v rámci daňového řízení, je třeba i speciální ustanovení obsažená v zákoně o dani z příjmu vykládat konzistentně s úpravou obecnou, kterou pro dané řízení doplňuje a upřesňuje. Závěr zdejšího soudu ohledně otázky uplatňování daňové ztráty tak plně koresponduje s právním názorem žalovaného, a to v tom smyslu, že k uplatnění daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období do protokolu o ústním jednání namísto dodatečného daňového přiznání nelze přihlídnout. Uplatnění daňové ztráty do protokolu namísto podání dodatečného daňového přiznání tedy není formální vadou, k jejímuž odstranění měl správce daně stěžovatele vyzvat, jak je namítáno v kasační stížnosti, ale jedná se o podání neúčinné, neboť formu dodatečného daňového přiznání pro uplatnění daňové ztráty právní předpisy přepokládají a vyžadují.

Druhé zákonné omezení uplatňování daňové ztráty, na které ve svém rozsudku správně poukázal krajský soud, se skrývá v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu, podle kterého dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Uplatnil-li tedy stěžovatel daňovou ztrátu za rok 1998 nikoli před započítáním daňové kontroly, ale až v jejím průběhu, nemohl správce daně k tomuto stěžovatelovu úkonu přihlížet.

V dané věci tedy Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, když důvody uvedené v žalobě stěžovatelem neshledal zákonnými jako důvody pro zrušení shora citovaného rozhodnutí žalovaného.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. 5. 2004

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu