ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně A. C. CZ, spol. s r. o., zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem v Praze, U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2004, čj. 2714/120/2003-Hl v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2005 čj. 31 Ca 133/2004-16,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2005, čj. 31 Ca 133/2004-16 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2004, čj. 2714/120/2003-Hl, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000) Finančního úřadu v Litomyšli ze dne 13. 2. 2003, čj. 3668/03/264970/4952. Žalobkyně v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období uplatnila jako příjem nezahrnovaný do základu daně částku ve výši 4 671 558 Kč. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že se jedná o závazky související s prodejem části podniku. Žalovaný dovodil, že snížením základu daně o příjmy z prodeje těchto závazků porušila žalobkyně ustanovení § 23 odst. 10 zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 31. 5. 2005, čj. 31 Ca 133/2004-16 žalobu zamítl. Uvedl, že podkladem pro rozhodování soudu byla smluvní ujednání obsažená ve smlouvě o prodeji části podniku, která byla uzavřena dne 30. 12. 1999 mezi žalobkyní jako prodávajícím a společností B., s. r. o., jako kupujícím. Pro výpočet kupní ceny při prodeji podniku byly v pasívech rozepsány závazky a mezi nimi rovněž půjčky od R. P. ve výši 1 965 954,90 Kč a 2 082 041 Kč, které byly posléze vyloučeny

žalobkyní ze základu daně. Soud uzavřel, že uvedené půjčky byly nepochybně součástí smlouvy o prodeji části podniku, takže ve smyslu ustanovení § 477 zákona č. 513/1991 Sb. obchodního zákoníku přešla povinnost uhradit závazky z půjčky na kupujícího. Půjčky se tak staly ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem této daně, neboť se jednalo o příjmy (výnosy) z činnosti a nakládání s majetkem. Tyto příjmy nelze zařadit do kategorie příjmů taxativně uvedených v ustanovení § 18 odst. 2 zákona o daních příjmů, které nejsou předmětem daně. Nelze v daném případě rovněž aplikovat ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů, uvedené výnosy totiž nespadají do taxativního výčtu z příjmů, které se do základu daně nezahrnují. Rovněž námitka o tom, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „d. ř.“, „daňový řád“), protože nepřihlédl k daňovým ztrátám vzniklým v minulých zdaňovacích obdobích, není důvodná. Krajský soud uzavřel, že je sice nepochybné, že daňová ztráta je položkou odčitatelnou od základu daně, nicméně pouze za předpokladu, že ji daňový subjekt řádně a včas uplatní. Žalobkyně daňovou ztrátu uplatnila až v průběhu odvolacího řízení, a v průběhu daňové kontroly neučinila projev vůle směřující k užití ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů.

Žalobkyně (stěžovatelka) proti tomuto rozsudku podala kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V podané kasační stížnosti nejprve zrekapitulovala obsah odvolání, které podala proti dodatečnému platebnímu výměru. V něm poukázala na to, že v případě prodeje závazků se jedná o povinnost dlužníka plnit věřiteli, nikoli o složku majetku. Prodej závazku není možný ani logický, neboť by se u kupujícího jednalo o úplatné nabytí povinnosti plnit a nikoli o nabytí nějaké majetkové hodnoty. V případě závazků je však jen obtížně představitelné, že by kdokoli zaplatil jakoukoli částku za to, že by na něho přešla povinnost splatit dluh. V případě žalobkyně tak nedošlo k prodeji závazků, ale k přechodu závazku souvisejícího s prodávaným podnikem. Obecně platí, že účetní příjmy (výnosy) vstupují do základu daně, ale pouze tehdy, pokud se jedná o předmět daně ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Převod závazků z titulu půjčky provedený v rámci prodeje části podniku nemůže logicky spadat pod definici příjmů, které jsou předmětem daně. Nejedná se o příjmy z nakládání s majetkem, neboť závazek není a nemůže být majetkem, ale je součástí pojmu obchodní jmění, který je pojmem pouze pro účely obchodního zákoníku. Pokud vznikl příjem při poskytnutí půjčky, který se nezdaňuje, není možné, aby tento příjem ve stejné výši vznikal ještě jednou v okamžiku přechodu závazku na jinou osobu. Zdůraznila, že v podané žalobě odkazovala na to, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Rozsudku krajského soudu pak rovněž vytkla, že se tím, zda se žalovaný vypořádal s jednotlivými důvody uvedenými v odvolání, soud nijak nezabýval a jeho rozhodnutí je tak v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Soud pouze konstatoval, že se půjčky staly předmětem daně ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, aniž by však tento závěr jakkoli odůvodnil. Nejprve bylo třeba odůvodnit, že přechod závazku v rámci prodeje části podniku je příjmem z činnosti prodávajícího nebo z nakládání s majetkem. Teprve poté bylo lze zkoumat, zda se nejedná o příjem vyloučený ze

základu daně podle ustanovení § 18 odst. 2 resp. § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Proto považuje kasační stížností napadený rozsudek rovněž za nezákonný. Namítala rovněž, že nebyla správně posouzena její argumentace o tom, že daňové orgány měly přihlédnout k požadavku na zohlednění její daňové ztráty, kterou uplatnila v odvolacím řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jím vydané rozhodnutí bylo učiněno v souladu s právními předpisy a navrhl zamítnutí podané kasační stížnosti.

Kasační stížnost je zčásti důvodná.

Žalobkyně namítala, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť soud se řádně nevypořádal se skutečností, že žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje řádné odůvodnění ve vztahu k námitkám, které žalobkyně uvedla v odůvodnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Tato námitka je po právu.

Nejvyšší správní soud již v minulosti konstatoval, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005, dostupné na webových stránkách soudu: www.nssoud.cz)

Žalobkyně koncipovala žalobní námitky tak, že na str. 2 - 4 podané žaloby podrobně uvedla to, co namítala v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a teprve v závěru podané žaloby uvedla, že žalovaný se s její argumentací řádně nevypořádal. Tvrdila, že bylo porušeno ustanovení § 50 odst. 7 d. ř. a rozhodnutí žalovaného je rovněž v rozporu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo proto třeba, aby krajský soud posoudil, zda se žalovaný jako odvolací orgán vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání či nikoli. To však krajský soud neučinil a neposoudil, zda odůvodnění napadeného rozhodnutí přesvědčivě vyvrací námitky uplatněné v odvolání či nikoli. Byť by se soud ztotožnil s právním posouzením věci, jak jej učinil žalovaný, musí v soudním rozhodnutí zhodnotit, zda se žalovaný s argumentací uplatněnou v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru dostatečně vypořádal či nikoli; pokud je tato argumentace obsažena rovněž v podané žalobě, musí k ní soud v odůvodnění rozsudku rovněž zaujmout stanovisko.

Krajský soud se v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku (str. 4) omezil na konstatování, že kupní cena za prodej části podniku v sobě zahrnovala vedle aktiv i pasiva ve formě půjček, že zmíněné půjčky byly součástí smlouvy o prodeji části podniku, staly se předmětem daně, že je nelze zařadit do kategorie příjmů, které předmětem daně nejsou a nelze aplikovat ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Takové odůvodnění není dostatečné. Žalobkyně v podané žalobě, stejně jako

předtím v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vznesla námitky proti tomu, zda lze „příjem“, spočívající v odpadnutí povinnosti splácet poskytnuté půjčky poté, kdy tyto byly v rámci smlouvy o prodeji části podniku převedeny na kupujícího, podřadit pod ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, argumentovala mimo jiné tím, že nejde o nakládání s majetkem, či tím, že jestliže vznikl příjem při poskytnutí půjčky, nemůže vznikat příjem ještě jednou při přechodu závazku na jinou osobu. Krajský soud se však omezil pouze na konstatování, že půjčky byly součástí smlouvy o prodeji části podniku. To ovšem mezi stranami sporné nebylo. Krajský soud jen ze skutečnosti, že předmětné půjčky byly součástí smlouvy o prodeji podniku učinil závěr, že se staly předmětem daně z příjmů podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Chybí tu ale argumentace k tomu, proč žalobkyní uvedené námitky nemohou tento závěr soudu zvrátit, a proč tyto námitky soud považuje za nedůvodné či pro věc nerozhodné.

Žalobkyni je nutno přisvědčit i v tom, že pro závěr, že se ve věci neuplatní ustanovení § 18 odst. 2 resp. ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů je třeba nejprve zdůvodnit, proč příjmy uvedené žalobkyní na řádku 140 daňového přiznání nelze podřadit pod ustanovení § 18 odst. 1 tohoto zákona. Teprve poté bude možné případně učinit závěr o nemožnosti aplikace zmíněných ustanovení v této věci.

Naproti tomu námitku žalobkyně týkající se uplatnění ztráty z předcházejících let Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Soudní judikatura se k otázkou uplatnitelnosti daňové ztráty, fakultativnosti tohoto postupu a nutnosti uplatnit tuto ztrátu v podaném daňovém přiznání již opakovaně zabývala. Soudní rozhodnutí v převážné většině ústila v závěr, že uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky od základu daně je právem, nikoli povinností daňového subjektu, který jej může, ale nemusí využít. Zákon neopravňuje správce daně zasahovat do daňového přiznání tím, že by fakultativní odčitatelné položky a jejich výši stanovil odlišně od údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání (srov. k tomu např. usnesení Ústavního soudu o odmítnutí ústavních stížností ve věcech IV. ÚS 298/2002, či IV. ÚS 230/2000).

K této problematice se vyslovil i Nejvyšší správní soud rozsudku ze dne 14. 5. 2004 ve věci sp. zn. 4 Afs 1/2003 (č. 645/2005 Sb. NSS): k uplatnění daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období do protokolu o ústním jednání v průběhu probíhající daňové kontroly namísto jejího uplatnění formou dodatečného daňového přiznání nelze přihlédnout; takové uplatnění daňové ztráty není jen formální vadou, k jejímuž odstranění měl správce daně daňový subjekt vyzvat, ale jedná se o neúčinné podání, neboť formu dodatečného daňového přiznání pro uplatnění daňové ztráty právní předpisy předpokládají a vyžadují. V obdobný závěr ústí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 30/2004 (www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů dříve vyslovených odchýlit. Je proto nezbytné daňovou ztrátu, jako fakultativní nárok, uplatnit daňovým resp. dodatečným daňovým přiznáním, nikoli - jako v souzené věci - až v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Správce daně rovněž není oprávněn v daňovém řízení brát v úvahu existenci případné daňové ztráty z předchozích let, aniž

by byla řádně uplatněna. Důvodnost námitky nezakládá ani to, že krajský soud vytýkal žalobkyni, že měla uplatnit daňovou ztrátu v průběhu daňové kontroly, protože jak výše uvedeno ani uplatnění v této fázi daňového řízení by nebylo lze považovat za účinné. Nic to totiž nemění na skutečnosti, že daňová ztráta měla být případně uplatněna formou dodatečného daňového přiznání; to se nestalo.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové pro nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zrušil.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu