



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **R., spol. s r. o.** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 31. 7. 2006, sp. zn. 59 Ca 134/2004,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 31. 7. 2006, č. j. 59 Ca 134/2004 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým krajský soud pro nezákonnost a pro vady řízení zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 30. 6. 2004, č. j. 3938/120/04, a rovněž rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech („správce daně“) ze dne 4. 12. 2003, č. j. 47148/03/258920/4330. Jednalo se o věc vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 daňového subjektu R., spol. s r. o. („žalobce“; poznámka soudu: název žalobce byl do 17. 6. 2006 H., spol. s r. o., viz výpis z obchodního rejstříku, založený na č. l. 58).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonný.

Stěžejní námitkou je nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně posouzení toho, zda byl správce daně a stěžovatel povinen podle ustanovení § 16 odst. 8 a § 2 odst. 1, 2

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) přihlédnout k daňové ztrátě a k dalším odčitatelným položkám za situace, kdy žalobce uvedl celkovou výši svých daňových ztrát a dalších odčitatelných položek v příloze daňového přiznání a teprve při daňové kontrole požádal o kompenzaci zvýšeného základu daně a v daňovém přiznání uvedených daňových ztrát a dalších odčitatelných položek. Krajský soud prý rovněž nesprávně uvedl, že na danou situaci nelze aplikovat ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel tvrdí, že vyplnění povinných tabulek a vykázání daňových ztrát a dalších odčitatelných položek v daňovém přiznání nelze považovat za uplatnění daňové ztráty a dalších odčitatelných položek v daňovém přiznání. Z účelu a smyslu daňové kontroly plyne, že se správce daně v rámci svých zákonných možností soustřeďuje na prověření příjmů a výdajů daňového subjektu a dále na prověření dalších okolností, tj. nezdanitelných částek. Není však jeho povinností vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovým subjektům daňovou povinnost snižoval, nýbrž dohlíží na to, aby daňová povinnost byla vyměřena ve správné výši. K uplatnění daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období do protokolu o ústním jednání v průběhu daňové kontroly namísto dodatečného daňového přiznání nelze přihlédnout, protože právní předpisy vyžadují pro uplatnění daňové ztráty formu dodatečného daňového přiznání.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci zrušit.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu správního spisu byly zjištěny zejména následující skutečnosti:

V přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 1999 žalobce vyčíslil daňovou ztrátu 252 462 Kč, v příloze E uvedl celou výši daňové ztráty v letech 1996, 1997 a 1998 a dále uvedl částku nároku na odečet vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku ve výši 23 326 Kč a celkovou hodnotu poskytnutých darů ve výši 2000 Kč.

Z připomínek ke zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 3. 12. 2003 plyne, že žalobce požadoval, aby správce daně při stanovení základu daně vzal v úvahu všechny okolnosti a do výpočtu základu daně promítl odečet částky 2000 Kč za poskytnuté dary a částky 23 326 Kč a dále požádal o odpočet nevyužitých nároků na odečet z let 1996 až 1997 ve výši 5 248 000 Kč tak, aby základ daně činil 954 000 Kč.

Finanční úřad v Semilech shora označeným rozhodnutím (dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999) ze dne 4. 12. 2003 žalobci vyměřil daňovou povinnost ve výši 1 836 480 Kč.

Žalovaný v odvolacím řízení toto rozhodnutí změnil tak, že doměřenou částku zvýšil na částku 2 103 530 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zaujal právní názor, že uplatnit odčitatelnou položku je podle ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu zapotřebí učinit v daňovém přiznání, příp. v opravném či dodatečném daňovém přiznání. Uplatňovat práva v daňovém řízení – včetně odčitatelných položek - přitom lze pouze předepsaným způsobem a pokud tak daňový subjekt neučiní, nemá správce daně možnost ani v průběhu daňové kontroly o tuto položku základ daně snížit. Koncepce ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu umožňuje správci daně zjišťovat a prověřovat daňový základ, neumožňuje však měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, týkající se uplatnění daňové ztráty. Neuplatnění odčitatelných položek jakožto fakultativního nároku neznamena nesprávné

stanovení základu daně. Proto nemohlo být vyhověno žádosti žalobce, aby při výpočtu daňové povinnosti za rok 1999 byl využit i odečet ztráty vykázané v letech 1997 a 1998.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci citovaná rozhodnutí finančních orgánů zrušil. Svoji úvahu založil především na znění ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, podle něhož při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny; a dále na ustanovení § 38p odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně uplatní poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost. Soud vycházel z toho, že za situace, kdy žalobce vykázal daňovou ztrátu a v přílohách daňového přiznání řádně uvedl odčitatelné položky objektivně neměl možnost daňové ztráty z předchozích let uplatnit. Po zahájení daňové kontroly pak neměl možnost podat dodatečné daňové přiznání. Jelikož ze všech projevů žalobce učiněných v daňovém řízení byla zřejmá snaha uplatnit proti stanovenému základu daně daňové ztráty a další odčitatelné položky, měly být tyto jeho návrhy akceptovány. Žalobce totiž v daňovém přiznání projevil vůli vyčíslit daňovou ztrátu a vyjádřil tak svoji ekonomickou úvahu. Poté, co správce daně na základě daňové kontroly změnil hospodářský výsledek, projevil žalobce následně i vůli uplatnit daňové ztráty vyměřené za předchozí období. Tuto vůli a ekonomickou úvahu však finanční orgány nerespektovaly. Krajský soud tak dospěl k závěru, že za dané situace správci daně příslušelo zjistit, zda si žalobce mohl odečíst daňovou ztrátu v jím nárokované výši, a tím směrem měl zaměřit svoje dokazování. To však neučinil a zatížil proto svoje rozhodnutí vadou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

K posouzení rozhodné právní otázky, kterou je možnost daňového subjektu (žalobce) uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované období, existovala nejednotná judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 165/2004 - 103, ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 153/2004 - 51 a ze dne 29. 12. 2005, č. j. 2 Afs 75/2004 - 43, všechny dostupné na www.nssoud.cz), která vyvolala nutnost předložit ji k rozhodnutí rozšířenému senátu ve smyslu ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. Rozšířený senát vydal dne 27. 3. 2007 usnesení č. j. 8 Afs 111/2005 - 106 (in: www.nssoud.cz) v němž vyslovil následující závazný právní názor:

„Ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. nelze vyložit bez přihlédnutí k ostatním souvisejícím ustanovením daňového řádu. Tak především je nutno přihlédnout k § 41 odst. 2 d. ř., podle kterého není přípustné podání dodatečného přiznání nebo hlášení, 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. Úkon správce daně, směřující k přezkoušení správnosti příslušné daňové povinnosti je tak oním časovým předělem, který na určitou dobu (zde po dobu probíhající daňové kontroly) omezuje možnost daňového subjektu činit v daňovém řízení některé úkony.

Nejvyšší správní soud stabilně vychází z toho, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění (nebo neuplatnění) daňové ztráty - chápané jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně - je výsledkem jeho vnitřní úvahy ekonomické. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti.

Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.

...
Zejména třeba uvést, že je třeba hledat rovnováhu mezi ekonomickou úvahou daňového subjektu (zda, kdy a v jakém rozsahu uplatní daňovou ztrátu), a požadavkem rychlosti a včasnosti úkonů správce daně, resp. veřejným zájmem na řádném a včasném plnění úkolů daňové správy. Z tohoto hlediska by právní výklad, že je možno uplatit daňovou ztrátu kdykoli v průběhu daňové kontroly, zjevně zpravidla přinesl výrazně negativní ovlivnění délky kontroly, v extrémních případech i její praktické znemožnění. Kromě toho - v neposlední řadě - by taková možnost zpravidla fakticky setřela hrozbu sankce v případech neřádného plnění povinností daňového subjektu, a prakticky by odstranila rozdíl mezi daňovými subjekty, které své povinnosti řádně splnily a svá práva včas využily, a mezi subjekty, které své povinnosti splnit, resp. práva využít, opomenuly.

Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí připomíná platnost staré právní zásady vigilanti bus leges, podle níž prospěch zákona svědčí tomu, kdo o jeho dodržování dbá. Při respektování této obecné zásady dospěl rozšířený senát k názoru, že zákon dává tomu, kdo o svá práva dbá, dostatek dostupných prostředků k tomu, jak daňovou ztrátu uplatnit včas a řádně. Omezení tohoto práva na dobu probíhající daňové kontroly a důsledky z toho plynoucí, jsou proto uměřenými nástroji k vynucování veřejného zájmu na řádné správě daní.

Uzavřel proto, že daňovou ztrátu nelze účinně uplatnit v době probíhající daňové kontroly.

Protože z obsahu citovaného právního názoru je zřejmé, že plně dopadá i na skutkové okolnosti nyní projednávané věci, nezbyvá než na něj z důvodu stručnosti a jednotnosti judikatury odkázat.

Jen pro úplnost proto Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud krajský soud vycházel z toho, že daňový subjekt projevil vůli vyčíslit daňovou ztrátu a proto také v daňovém přiznání uvedl daňové ztráty z předchozích let, zaměnil dvě odlišné skutečnosti: vyplnění povinných tabulek v daňovém přiznání a projevení skutečné vůle k uplatnění konkrétních odčitelných položek. Jinak řečeno, z ekonomického hlediska je zcela pochopitelné, že prakticky každý daňový subjekt se snaží o tzv. daňovou optimalizaci (přičemž tuto skutečnost zdejší soud nehodnotí apriori nikterak negativně!). Této motivaci však nekoresponduje povinnost správce daně postupovat takovým způsobem, aby byl daňový subjekt - objektivně viděno - podroben co nejmenšímu daňovému zatížení. To je totiž právě věcí samotného daňového subjektu, aby na základě racionální a reálné ekonomické úvahy zvážil, jaké rozložení daňových ztrát je pro něj nejvýhodnější a tuto roli nemůže nahrazovat činnost správce daně.

Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci je nutno ve shodě se stížnostní argumentací a s citovaným právním názorem rozšířeného senátu zdejšího soudu považovat za nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto ho Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto řízení je krajský soud vázán shora vyjádřeným právním názorem ohledně posouzení projevu vůle žalobce uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované daňové období.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. července 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu