



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **JUDr. Kateřina Martínková**, se sídlem Sokolská 22, Ostrava, **správkyně konkursní podstaty úpadce Alexandra Bogdana – ALBO**, se sídlem Dolní Domaslavice 50, zastoupená Mgr. Ladislavem Popkem, advokátem se sídlem Sokolská 22, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, ve věci kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 8. 2007, č. j. 22 Ca 311/2005 - 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě („žalovaný“) ze dne 22. 9. 2005, č. j. 8686/110/2004, ve věci daně z příjmů. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku (dále též „správce daně“) ze dne 11. 5. 2004, č. j. 8372/04/362911/0413, kterým bylo přezkoumáno rozhodnutí správce daně ze dne 7. 5. 2003, č. j. 90918/03/362911/0413.

II.

Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatnila důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož

lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka tvrdí, že bylo chybně interpretováno ustanovení § 40 odst. 1 až 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) v relevantním znění. Tím došlo rovněž k porušení čl. 11 a 37 Listiny základních práv a svobod. Spornou otázkou je možnost uplatnění ztráty vzniklé ve zdaňovacím období roku 1993 nejpozději v roce 2000. Stěžovatelka tvrdí, že podle právní úpravy platné do konce roku 2002 nebyl poplatník (správce konkursní podstaty) povinen podat daňové přiznání. V daném případě byl prohlášen konkurs na majetek Alexandra Bogdanova v roce 1994 a daňové přiznání se poprvé podávalo k 21. 12. 2000. Za celou dobu takto vymezeného období si jmenovaný neodečetl (a ani odečíst nemohl) daňové ztráty za dobu před prohlášením konkursu. Stěžovatelka se proto domnívá, že ustanovení § 40 daňového řádu má i hmotně právní charakter a je speciální ve vztahu k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého je zdaňovacím obdobím vždy kalendářní rok. Pokud by totiž tato úprava speciální nebyla, nemohlo by platit, že se daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob v konkursu nepodávají, nýbrž tato přiznání by se musela podávat ročně i v konkursu, jelikož by šlo o zdaňovací období. Stěžovatelka dále uvádí, že pokud by účelem zákonné dikce, podle níž lze daňovou ztrátu uplatnit jen v sedmi po sobě následujících zdaňovacích obdobích, měla znamenat možnost uplatnění nejpozději v sedmi letech po jejich vzniku, volil by zákonodárce naprosto přesnější vyjádření, tzn. dikcí sedmi kalendářních let. Nad tento rámec stěžovatelka namítá, že se Finanční úřad ve Frýdku-Místku nedržel důvodů, pro které byl přezkum nařízen a že k postupu dle ustanovení § 55b daňového řádu došlo pro nepodstatné vady řízení.

Z uvedených důvodů navrhla stěžovatelka napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka podává kasační stížnost z důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítá nezákonnost při nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická, apod.).

Právě tímto směrem proto upřel zdejší soud svoji pozornost. Protože mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkových okolností věci, není nutné ani provádět jejich podrobnou rekapitulaci. Důvodnost kasační stížnosti se totiž odvozuje od správnosti výkladu ustanovení § 40 daňového řádu. Postačuje tedy konstatovat, že stěžovatelka v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 uplatnila vzniklou a vyměřenou ztrátu za předcházející zdaňovací období ve výši 333 716 Kč. Poté, co správce daně konkludentně vyměřil daň ve výši 1 255 732 Kč, požadovala stěžovatelka uplatnění ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993 ve výši 23 569 619 Kč, a to do maximální možné výše, tj. 4 416 619 Kč.

Spornou je tedy otázka, kdy nejpozději stěžovatelka mohla uplatnit daňovou ztrátu vzniklou za rok 1993. Podle názoru finančních orgánů a krajského soudu tak mohla učinit nejpozději do konce roku 2000, protože délku zdaňovacího období nelze odvíjet od povinnosti podat daňové přiznání.

Při hodnocení nastolené právní otázky vycházel Nejvyšší správní soud z ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. v relevantním znění, podle něhož „od základu daně lze 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 vyměří.“

Podle ustanovení § 40 odst. 1 daňového řádu ve znění platném do 31. 12. 2000 „daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Daňové přiznání se nepodává v průběhu konkurzu. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.“ Podle odst. 11 a 12 cit. ustanovení „při prohlášení konkurzu podle zvláštního předpisu je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkurzu přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje. Při zrušení konkurzu podle zvláštního předpisu je daňový subjekt povinen podat do konce následujícího měsíce ode dne zrušení konkurzu přiznání za období trvání konkurzu.“

Podle ustanovení § 38g odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném od roku 1998 platilo, že „daňové přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 pouze od jednoho a nebo postupně od více plátců včetně doplateků mezd od těchto plátců (§ 38ch odst. 4) a neuplatňoval odečet úroků (§ 15 odst. 10 a 11) z hypotečního úvěru banky, popřípadě z jiného úvěru poskytnutého bankou v souvislosti s hypotečním úvěrem. Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou daně, nemá jiné příjmy vyšší než 4000 Kč. Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků ze zabraní, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění.“

Zákonem č. 492/2000 Sb., kterým se s účinností od 1. 1. 2001 mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, bylo do zákona č. 586/1992 Sb. doplněno ustanovení § 38gb, podle něhož „(1) Poplatník uvedený v § 2 při prohlášení nebo zrušení konkursu podává daňové přiznání podle zvláštního právního předpisu, ve kterém neuplatní nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) ani slevu na dani (§ 35). (2) Po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém došlo k prohlášení konkursu, poplatník podá daňové přiznání za celé zdaňovací období. Splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35). (3) Po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém došlo ke zrušení konkursu, poplatník podá daňové přiznání za celé zdaňovací období. Splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35). (4) Po uplynutí zdaňovacího období, ve kterém došlo k prohlášení a současně ke zrušení konkursu, podá poplatník daňové přiznání za celé zdaňovací období. Splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35). Dojde-li ke zrušení konkursu ke poslednímu dni zdaňovacího období, podává poplatník pouze daňové přiznání za celé zdaňovací období s tím, že splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35). (5) Daňová povinnost vzniká na základě daňového přiznání podle odstavce 1 se považuje za zálohu na daň po vyměření daňové povinnosti podle daňového přiznání podaného podle odstavců 2, 3 a 4. (6) Ve zdaňovacích obdobích, která následují po zdaňovacím období, ve kterém byl konkurs prohlášen a zároveň nebyl zrušen, podává poplatník daňové přiznání za každé zdaňovací období. Splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35). (7) Dojde-li

ke zrušení konkursu k poslednímu dni zdaňovacího období a konkurs trval po celé zdaňovací období, podává poplatník pouze daňové přiznání za celé zdaňovací období s tím, že splňuje-li stanovené podmínky, uvede v přiznání nezdanitelnou část základu daně (§ 15), položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a slevu na dani (§ 35).“

Na základě shora citovaná zákonné úpravy se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, že zdaňovací období je zákonem č. 586/1992 konstantně definováno jako kalendářní rok (§ 5 odst. 1). Tuto skutečnost potvrzuje rovněž citované ustanovení § 38gb odst. 6 tohoto zákona, které podle přesvědčení zdejšího soudu nelze vykládat jinak než tak, že dobu, po níž je daňový subjekt v konkursu, nelze považovat za jedno zdaňovací období, jelikož v opačném případě by nemělo žádnou logiku, aby v této době podával daňové přiznání za každé zdaňovací období.

Zákonná výjimka z povinnosti podat daňové přiznání proto neměla žádný vliv na délku a trvání zdaňovacího období. Stěžovatelka se mylí, když dovozuje hmotněprávní povahu ustanovení § 40 daňového řádu a jeho vztah speciality k zákonu č. 586/1992 Sb. Z dikce i smyslu § 40 daňového řádu totiž plyne, že se jedná o ustanovení svojí povahou procesněprávní, protože upravuje procesní práva a povinnosti daňového subjektu (povinnost podat daňové přiznání a hlášení) a nemá přímé dopady na jeho hmotná práva a povinnosti. Proto také toto ustanovení nelze vnímat jako vymezení doby trvání konkursu coby zvláštního zdaňovacího období, nýbrž pouze jako zvláštního období z hlediska rozsahu daňového přiznání podávaného po skončení konkursu (odst. 12). Zjevnou procesní povahu má naopak ustanovení § 38gb zákona č. 586/1992 Sb., který je jinak předpisem hmotněprávním, jež je ve vztahu k ustanovení § 40 daňového řádu nutno vnímat jako zvláštní. Pokud tedy podle ustanovení § 40 odst. 1 cit. zákona platí, že v průběhu konkursu se nepodává daňové přiznání, je v případě daně z příjmů třeba přednostně postupovat podle ustanovení § 38gb zákona č. 586/1992 Sb., který tuto povinnost stanoví. Tento postup je ostatně přímo předpovídan v ustanovení § 97 daňového řádu, podle něhož *„ustanovení části první až šesté tohoto zákona se použijí, pokud ... zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.“*

K argumentu stěžovatelky, že pokud zákonná úprava umožňuje uplatnit daňovou ztrátu jen v sedmi po sobě následujících zdaňovacích obdobích a nikoliv výslovně v sedmi kalendářních letech, nezbyvá než odkázat na legální definici obsaženou v citovaném ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., podle níž se za zdaňovací období *„pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok“*. Zákonná úprava je tedy jednoznačná a nevzbuzuje žádné pochyby o úmyslu zákonodárce a v souladu s ní posoudil relevantní právní otázku v nyní projednávané věci i krajský soud.

Konečně k námitce, že se Finanční úřad ve Frýdku-Místku nedržel důvodů, pro které byl přezkum nařízen, Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, kde je dostatečně vyloženo, že důvodem nařízení přezkumu byl nejen závěr o nepřipustnosti odvolání proti konkludentně vyměřené dani (což krajský soud označil za závěr nesprávný), nýbrž také nemožnost uplatnění ztráty z roku 1993 v roce 2002. Z rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 4. 2004, č. j. 2848/110/2004, kterým bylo podle ustanovení § 55b odst. 1 a 4 nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 7. 5. 2003, č. j. 90918/03/362911/0413, totiž – mimo jiné - plyne, že ztrátu vzniklou za zdaňovací období roku 1993 mohla stěžovatelka uplatnit nejpozději za zdaňovací období roku 2000, takže došlo ke stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 v nesprávné výši. Ani tato námitka stěžovatelky proto není důvodná.

VI.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal stěžovatelkou tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Ostravě náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. května 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu