ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **OBOLUS společnost s ručením omezeným**, se sídlem Žižkova 270, Písek, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2007, č. j. 2362/07-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2007, č. j. 10 Ca 204/2007 - 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou dne 21. 12. 2007 se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2007, č. j. 2362/07-1200. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku (platebnímu výměru č. 32/2006) ze dne 3. 11. 2006, č. j. 92853/06/097910/1810, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2004 vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 48 720 Kč, a to podle § 46 odst. 4 a § 44 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále též „daňový řád"). Krajský soud žalobu zamítl s tím, že správce daně postupoval při stanovení daně podle pomůcek v souladu se zákonem. Za situace, kdy stěžovatel neposkytl správci daně žádnou součinnost, byla daň stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správce daně užil veškeré výhody, které v daném řízení vyplynuly. Pochybení krajský soud neshledal ani v případě nezohlednění odčitatelných položek (daňové ztráty z minulých období), neboť jejich uplatnění je zcela na daňovém subjektu.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."). Výslovně uvádí, že daň nebyla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Správce daně totiž např. zohlednil vyplacenou mzdu, ale nikoli již zaplacené zdravotní a sociální pojištění. Stejně tak zohlednil zaplacenou silniční daň, ale vůbec nebral v potaz s tím nutně související daňové výdaje (např. vyplacené cestovní náhrady). Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by správce daně vyjma daňových přiznání k DPH a dani silniční za rok 2004 a údajů o mzdových nákladech neměl jiné podklady. Poukazuje na to, že od roku 1994 podává různá daňová přiznání, navíc byla k dani z příjmů provedena za dřívější období daňová kontrola, jakož i kontroly výpočtu a odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Poukazuje na § 31 odst. 2 daňového řádu, který je třeba použít i v případě stanovení daně náhradním způsobem. Stěžovatel v žalobě namítal, že správce daně pochybil, když v součinnosti se správou sociálního zabezpečení nezjistil výši zaplaceného pojistného. Krajský soud se však k této námitce jednoznačně nevyslovil. Jen „mezi řádky odůvodnění" lze vytušit, že podle soudu k tomu správce daně nebyl povinen. S tímto závěrem však nelze souhlasit. Stanovení daně náhradním způsobem není podle stěžovatele trestem a správce daně je povinen přihlédnout ke všem výnosům i „druhům vynaložených nákladů" v přiměřené výši (kde lze náklady stanovit přesně, stanoví se přesně, kde nikoli, stanoví se odhadem); takový postup nelze považovat za kombinaci pomůcek a dokazování. Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem soudu, který s poukazem na ustálenou judikaturu potvrdil závěr žalovaného o tom, že nelze zohlednit dříve vyměřenou daňovou ztrátu. Nejednalo se totiž o stanovení základu daně a daně např. po daňové kontrole, kde by tato judikatura připadala v úvahu. Podle stěžovatele je třeba v zájmu přiblížení se vyměřené daně správné daňové povinnosti zohlednit i odčitatelné položky, je-li rozumný předpoklad jejich uplatnění. Názor soudu, že uplatnění odčitatelných položek je zcela na daňovém subjektu, je tak podle stěžovatele nezákonný. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření s podanou kasační stížností nesouhlasí. Poukazuje na to, že se správce daně více než rok neúspěšně pokoušel přimět stěžovatele k tomu, aby podal daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2004. Stěžovatel namísto toho činil řadu obstrukcí a průtahů a jeho zástupce odmítl správci daně jakékoli doklady předložit. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by při stanovení daně podle pomůcek musel zohledňovat všechny druhy vynaložených nákladů, neboť se jedná o kontumační vyměření daně. Pokud jde o daňovou ztrátu, jedná se o fakultativní položku, jejíž uplatnění je na daňovém subjektu v případě, že podá daňové přiznání. Správce daně proto nemohl stěžovatelovu daňovou ztrátu, kterou si řádně neuplatnil, v daném řízení zohlednit.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel podal kasační stížnost dne 21. 12. 2007 a napadené rozhodnutí mu bylo doručeno až dne 4. 1. 2008, musel se Nejvyšší správní soud zabývat nejprve tím, zda se nejedná o kasační stížnost podanou předčasně, kterou je na místě odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že dne 5. 12. 2007 byl při ústním jednání, za přítomnosti stěžovatele i jeho zástupce, vyhlášen napadený rozsudek. Dne 21. 12. 2007 proti němu podal stěžovatel neodůvodněnou kasační stížnost, zatímco písemné vyhotovení rozsudku mu bylo doručeno až dne 4. 1. 2008. Doplnění kasační stížnosti, které obsahovalo všechny její důvody, pak podal stěžovatel k výzvě soudu dne 14. 2. 2008.

Podle § 54 odst. 5 s. ř. s. tak napadený rozsudek nabyl právní moci až dnem doručení všem účastníkům, tj. 4. 1. 2008 (žalovanému byl doručen 17. 12. 2007). Dvoutýdenní lhůta k podání kasační stížnosti se počítá ode dne jejího doručení účastníkovi řízení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost, která je v souladu s § 102 s. ř. s. „*opravným prostředkem proti*

pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví ...“, a která byla podaná již dne 21. 12. 200, je tak podána předčasně, neboť ji stěžovatel podal ještě předtím, než mu rozhodnutí bylo doručeno.

Je však třeba ještě posoudit, zda je na místě odmítnutí kasační stížnosti podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud má v daném případě zato, že nikoli. Jak již totiž uvedl ve svém usnesení ze dne 7. 10. 2004, č. j. 2 Afs 148/2004 - 51 (www.nssoud.cz), smyslem odmítnutí návrhu pro předčasnost podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je ochrana účastníků řízení před tím, aby soud nerozhodoval o návrhu, u něhož není splněna podmínka řízení, přičemž nesplnění této podmínky by se mohlo negativně projevit na kvalitě rozhodování soudu. Předčasnost naopak nemá být vykládána jako prostředek pro procesní formalismus, a to ani ze strany soudů, ani ze strany účastníků řízení. Odmítnutí pro předčasnost by tak připadalo v úvahu např. tehdy, pokud by rozsudek účastníkovi nebyl vůbec doručen (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003 - 48, uveřejněno ve Sb. NSS pod č. 281/2004). Odmítl-li by v daném případě Nejvyšší správní soud kasační stížnost, upřel by stěžovateli jeho právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť by se stěžovatel nemohl domáhat svého práva u zdejšího soudu. Kasační přezkum by mu totiž byl uzavřen, protože lhůta k podání nové kasační stížnosti proti předmětnému rozsudku krajského soudu již dávno uplynula. V daném případě by tak odmítnutí kasační stížnosti pro předčasnost bylo právě výše zmíněným nežádoucím procesním formalismem ze strany soudu, neboť v době rozhodování o kasační stížnosti jsou již podmínky tohoto řízení splněny. Při této úvaze rovněž není bez relevance, že stěžovatel sice podal předčasnou kasační stížnost, avšak pouze blanketní, zatímco její doplnění, které tvoří de facto odůvodnění kasační stížnosti, podal již po doručení písemného vyhotovení rozsudku.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost posoudil věcně. Její důvodnost pak vážil v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je uplatněn důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Takovou otázkou je, zda byla daň vyměřena dostatečně spolehlivě. Dalším je důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Tu pak stěžovatel shledává v jednoznačném nevypořádání se s jednou z jeho žalobních námitek.

Ze spisu bylo zjištěno, že dne 28. 6. 2005 požádal stěžovatel, jehož předmětem podnikání je vedení účetnictví a činnost účetních, organizačních a ekonomických poradců, o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání za rok 2004. Žádost je odůvodněna opakující se indispozicí jednatele Ing. Františka Mejty. Dne 4. 7. 2005 byl stěžovatel vyzván k zaplacení správního poplatku a k odstranění vad podání. K tomu uvedl, že žádá o prodloužení lhůty do 25. 9. 2005 a navrhl výslech ošetřujícího lékaře. Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2005 správce daně zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2004, a to pro nezaplacení správního poplatku. Dne 26. 9. 2005 bylo správci daně doručeno přiznání stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za rok 2004 obsahující pouze první a poslední stranu s údaji o daňovém subjektu a daňovém nedoplatku a přeplatku ve výši 0 Kč. Správce daně výzvou ze dne 4. 10. 2005 požadoval odstranění konkrétně popsaných vad podaného daňového přiznání. Stěžovatel nereagoval. Výzvou ze dne 4. 1. 2006 byl proto upozorněn, že dosud nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a poučen o tom, že nebude-li daňové přiznání ve stanovené lhůtě podáno, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek i bez součinnosti

s daňovým subjektem, případně je oprávněn předpokládat, že byla v daňovém přiznání vykázána daň ve výši 0 Kč.

Dne 27. 3. 2006 jednatel stěžovatele správci daně oznámil, že nastupuje lázeňskou léčbu a požádal o odložení šetření. Bylo mu sděleno, že nedostaví-li se do konce měsíce května 2006, bude jej správce daně kontaktovat. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel správci daně neozval, byl ve dnech 10. 8. 2006 a 13. 9. 2006 předvoláván jeho zástupce Ing. Karel Čejka, daňový poradce. Ani ten však požadavku správce daně nevyhověl. Dne 18. 9. 2006 se dostavil jednatel stěžovatele, který k dotazu správce daně na možnost provedení místního šetření v provozovně stěžovatele uvedl, že doklady k dani za konkrétní období jsou uloženy u zmocněného zástupce Ing. Čejky. Další úřední záznam z 11. 10. 2006 obsahuje informaci o tom, že se uvedeného dne zástupce stěžovatele opět nezúčastnil nařízeného jednání a na telefonický dotaz správci daně sdělil, že se ani nedostaví. Také opakované telefonáty správce daně stěžovatelova zástupce nepřesvědčily k tomu, aby správci daně poskytl nezbytnou součinnost. Naopak dne 12. 10. 2006 telefonicky sdělil, že musí zachovávat mlčenlivost a žádné doklady nepředloží.

Platebním výměrem ze dne 3. 11. 2006 správce daně vyměřil stěžovateli za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmů právnických osob ve výši 48 720 Kč, a to podle § 46 odst. 4 a § 44 odst. 1 daňového řádu. Výpočet základu daně a daně je obsažen v úředním záznamu ze dne 31. 10. 2006, z něhož plyne, že jako pomůcky byly využity údaje ze stěžovatelových přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2004. Jako výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu pak použil správce daně zaplacenou silniční daň a osobní náklady roku 2004 na zaměstnance stěžovatele (Ing. Mejtu a jeho manželku). Stěžovatelovo odvolání proti popsanému platebnímu výměru bylo žalovaným zamítnuto s tím, že stěžovatel v uvedeném zdaňovacím období podnikal. Svou nečinností se pak zbavil možnosti prokázat základ daně a daň. Výhody, které správce daně použil, považuje žalovaný za dostatečné. Navíc za situace, kdy stěžovatel byl pasivní, neměl správce daně k dispozici žádné doklady, podle kterých by bylo možno stanovit další výdaje, např. cestovní výdaje a nákupy od neplátců, které stěžovatel požadoval zohlednit. Nárok na snížení daňového základu o daňovou ztrátu nebyl v daňovém přiznání uplatněn, přičemž uplatnění odčitatelné položky je na daňovém subjektu.

Považuje-li stěžovatel rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se v něm soud jednoznačně nevyslovil k jeho námitce, že správce daně pochybil, jestliže v součinnosti se správou sociálního zabezpečení nezjistil výši zaplaceného pojistného, nelze s ním souhlasit.

Předně je třeba poukázat na to, že krajský soud je v řízení o žalobě zásadně vázán uplatněnými žalobními body a v jejich mezích výroky napadených rozhodnutí přezkoumává (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Co se rozumí řádně uplatněným žalobním bodem pak stanoví § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („*žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*“). V podané žalobě stěžovatel žalobní bod shora popsaného znění (tj. že správce daně pochybil, pokud v součinnosti se správou sociálního zabezpečení nezjistil výši zaplaceného pojistného) vůbec neuplatnil. Pouze obecně nesouhlasil s výší celkových osobních (mzdových) nákladů na zaměstnance, které správce daně stanovil, a uvedl, že „správce daně je tento náklad schopen vyčíslit přesně i bez součinnosti stěžovatele“. Poukázal přitom mj. na sociální a zdravotní pojištění. S touto námitkou se pak krajský soud zcela dostatečně vypořádal na str. 9 svého rozsudku, kde uvedl, že „*při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je vycházeno z podkladů, které má správce daně k dispozici. Neprovádí se žádné dokazování. Při úvaze o výši osobních nákladů bylo vycházeno k potvrzení vystavené žalobcem pro účely podání daňových přiznání jednatele žalobce Ing. Františka Mejty a jeho manželky. To byli jediní zaměstnanci žalobce a označený podklad měl správce daně skutečně k dispozici. Jiné podklady k dispozici neměl, a proto nelze argumentovat tím, že takové osobní náklady mohly být vyšší. Žalobci samému pak nic nebránilo v průběhu vyměřovacího řízení skutečně*

vynaložené náklady související s odměňováním zaměstnanců doložit. To se však nestalo“. Nejvyšší správní soud považuje popsané odůvodnění za odpovídající a zcela postačující a jen pro úplnost poukazuje na svoje rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněné ve Sb. NSS pod č. 133/2004, kde uvedl, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů nemůže být založena na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Pouhá skutečnost, že by mohlo být odůvodnění obsáhlejší a v některých ohledech propracovanější jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neobstojí.

Stěžovatel dále namítá, že daň nebyla za pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Správce daně totiž nezohlednil jeho další náklady (např. zaplacené zdravotní a sociální pojištění či cestovní náhrady) a také neoprávněně odmítl jeho požadavek na uplatnění dříve vyměřené daňové ztráty.

Podle § 40 odst. 1 daňového řádu je daňové přiznání povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Nebylo-li podáno daňové přiznání včas, a to ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula (§ 44 odst. 1 daňového řádu).

Z výše uvedených ustanovení vyplývá, že není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr oprávnění buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru které z oprávnění užije je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit.

Pokud správce daně postupuje v intencích § 44 odst. 1 daňového řádu tak, že základ daně a daň vyměří podle pomůcek, je zákonnost takového postupu dána tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost, a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 68, zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 610/2005). V daném případě není pochyb o tom, že stěžovatel daňové přiznání na výzvu správce daně nepodal, přičemž vzít v úvahu jeho neúplné daňové přiznání nelze (§ 21 odst. 9 daňového řádu). Rovněž je zřejmé, že se správce daně nejprve pokoušel se stěžovatelem zkontaktovat a provést u něho místní šetření. Teprve poté, co stěžovatel provedení místního šetření svou nečinností znemožnil, zjistil správce daně daňový základ a stanovil daň podle pomůcek. Za situace, kdy ze stěžovatelem podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty vyplývá, že mu svědčí daňová povinnost, byl takový postup zcela na místě. Ostatně stěžovatel oprávněnost stanovení daně podle pomůcek nezpochybňuje. Nesouhlasí však s jejich spolehlivostí.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového dlužníka, nejsou důkazem, to ovšem neznamená, že na ně nelze klást obdobné požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož

není možné stanovit daň dokazováním. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). I proto ostatně Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt má zásadně právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení. Je tak nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Lze tedy se stěžovatelem souhlasit v tom, že by se pomůcky resp. daň stanovená jejich pomocí, měla co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je zřejmé, že na správnost takto stanovené daně nelze klást stejně přísné požadavky, jako na daň vyměřenou dokazováním.

Při volbě pomůcek je správce daně vázán také § 46 odst. 3 daňového řádu, tzn. že je povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Ze spisového materiálu tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, zveřejněném ve Sb. NSS pod č. 249/2004, „*k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké zjištěny byly, a to na základě tvrzení daňového subjektu, nebo při zjištění v souvislosti s vedeným daňovým řízením; není povinností správce daně okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou vlastní činností vyhledávat*“; nicméně je nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. K tomu, co může být výhodou ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, se vyslovil např. Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, kde uvedl, že „ (...) *dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění např. nezdanitelných částek základu daně dle ust. § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod.*“

Aplikujeme-li popsaný závěr na daný případ, je zřejmé, že správce daně všem svým povinnostem dostál. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl zcela nečinný a správci daně žádné informace neposkytl, mohly být jako výhody použity pouze takové skutečnosti, které v daném řízení vyplynuly, a které byly správci daně známy z úřední činnosti, resp. ze stěžovatelem dříve podaných daňových přiznání (tedy např. právě zaplacené mzdové náklady a silniční daň). Za situace, kdy byly jako pomůcky ke stanovení daně vzaty výnosy a výdaje uvedené ve stěžovatelových přiznáních k dani z přidané hodnoty, jeví se soudu jako zcela postačující výhody přiměřené stěžovatelovy výdaje, které vyplynuly z přiznání k dani z příjmů stěžovatelových zaměstnanců a z jeho přiznání k dani silniční. Je možné, že stěžovatel v rozhodném zdaňovacím období měl i další výdaje, než náklady, které vyčíslil v přiznáních k dani z přidané hodnoty, a ty které použil správce daně jako výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu, v dané věci to však není podstatné. Žádné takové výdaje v daňovém řízení totiž najevo

nevyplynuly a stěžovatel, který na ně mohl upozornit, tak neučinil; navíc ty, které správce daně použil, považuje soud za dostatečné a přiměřené. Proto by také nemělo na stanovení daně v daném případě žádný vliv, bylo-li by ze starších stěžovatelem podaných daňových přiznání zjištěno, že v jiných zdaňovacích obdobích měl výdaje vyšší. Nelze tak se stěžovatelem souhlasit, že správce daně měl zjišťovat, ať už sám nebo ve spolupráci s jinými orgány státní správy, veškeré možné jeho další výdaje, které by pak použil jako výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu.

Pokud se pak stěžovatel domnívá, že správce daně pochybil, jestliže nezohlednil vyměřenou daňovou ztrátu z minulých let, ani s tím nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud při svém rozhodování 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 (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 1264/2007). Rozšířený senát sice v dané věci neřešil přímo možné uplatnění daňové ztráty jako výhody při stanovení daně podle pomůcek, nicméně popsaný závěr týkající se charakteru daňové ztráty a jejího uplatňování je zcela jednoznačný a plně aplikovatelný i v daném případě. Ostatně názor, že správce daně nemůže přihlížet ke ztrátě z minulých zdaňovacích období ex offo vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2 Afs 30/2004 - 51 (zveřejněno ve Sb. NSS pod č. 1283/2007). Zde zdůraznil, že z § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, z konstrukce celého tohoto zákona, jakož i z principů, na nichž je daňové řízení postaveno, lze dovodit, že uplatnění daňové ztráty jakožto odčitatelné položky je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Přihlížel-li by správce daně při dodatečném stanovení daně k daňové ztrátě ex offo, nepřípustným způsobem by nahrazoval vůli daňového subjektu. V dané věci je vhodné také připomenout, že správce daně jak stěžovatele tak jeho zástupce opakovaně vyzýval k součinnosti a stěžovatel tak měl řadu možností vyměřenou daňovou ztrátu z minulých let uplatnit. Ani v tomto směru tak zdejší soud nezjistil na straně krajského soudu žádné pochybení. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak rovněž nebyl dán.

Vzhledem ke všemu uvedenému uznal Nejvyšší správní soud závěr obsažený v rozsudku krajského soudu zákonným a žádný z uplatněných důvodů kasační stížnosti neshledal; proto kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 19. června 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu