



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. D. M.**, zastoupený JUDr. Hubertem Kozlovským, advokátem se sídlem Smetanovo nábřeží 1094/30, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2007, č. j. 30 Ca 37/2007 – 27,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobami doručenými Krajskému soudu v Hradci Králové dne 16. 3. 2007 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2007, č. j. 396/07-1100-603931 a č. j. 397/07-1100-603931, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 19. 6. 2006, č. j. 148682/06/228913/2848 a č. j. 148826/06/228913/2848, kterými bylo dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zastaveno řízení o dodatečných daňových přiznáních žalobce ze dne 8. 6. 2006 k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002.

Krajský soud spojil obě žaloby ke společnému řízení a rozhodnutí a rozsudkem ze dne 30. 11. 2007, č. j. 30 Ca 37/2007 - 27, obě žaloby zamítl.

Krajský soud vycházel z toho, že správce daně po provedené daňové kontrole žalobci dodatečně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 770 270 Kč a doměřil mu daň ve výši 525 108 Kč (oproti daňové ztrátě ve výši 987 175 Kč uplatněné žalobcem v původním daňovém přiznání) a zároveň správce daně žalobci dodatečně stanovil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 338 328 Kč a doměřil mu daň ve výši 388 884 Kč (oproti daňové ztrátě ve výši 1 003 149 Kč uplatněné žalobcem v původním daňovém přiznání). Po té, co žalovaný zamítl odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům, podal žalobce žádost dle § 55b daňového řádu o přezkoumání odvolacích rozhodnutí žalovaného. O těchto žádostech rozhodlo Ministerstvo financí dne 18. 4. 2006 tak, že přezkoumání nepovolilo.

Dne 8. 6. 2006 podal žalobce dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období, ve kterých uplatnil odčitatelnou položku dle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to za rok 2001 daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období ve výši 1 770 270 Kč a za rok 2002 ve výši 1 338 328 Kč. Základ daně a daň tedy žalobce v obou dodatečných daňových přiznáních vyčíslil částkou 0 Kč. Správce daně s odkazem na § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů daňová řízení zahájená těmito dodatečnými daňovými přiznáními dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu výše nadepsanými rozhodnutími ze dne 19. 6. 2006 zastavil. Žalovaný odvolání proti těmto rozhodnutím zamítl, přičemž uvedl, že žalobce uplatnil odčitatelnou položku ve výši 1 770 270 Kč a 1 338 328 Kč v rozporu s § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť podal dodatečná daňová přiznání na nižší daňovou povinnost o 525 108 Kč za rok 2001 a o 388 884 Kč za rok 2002. Námitku žalobce, podle níž správce daně donutil žalobce k nesprávnému vyplnění tiskopisu dodatečného daňového přiznání, označil žalovaný za irelevantní, neboť důvodem pro zastavení řízení bylo podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že nemohl přisvědčit žalobní námitce, podle níž měl žalovaný při vyřizování odvolání postupovat dle příslušných ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“) a po marném uplynutí třicetidenní lhůty spis vrátit správci daně s pokynem uznat podaná dodatečná daňová přiznání. Krajský soud poukázal zejména na § 99 daňového řádu, který použití správního řádu v daňovém řízení výslovně vylučuje. Daňový řád přitom speciální ustanovení o lhůtě pro vyřízení odvolání neobsahuje.

Krajský soud taktéž neshledal důvodnou námitku, podle níž správce daně i žalovaný postupovali v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Ustanovení § 38p odst. 2 tohoto zákona (v relevantním znění) totiž stanovilo, že *„vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 1 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 Kč.“* Z § 41 odst. 1 daňového řádu přitom vyplývá, že dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší (a rovněž tak dle odst. 4 téhož ustanovení dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší) se podává (a posuzuje) proti poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu. Poslední známou daňovou povinností se přitom dle § 41 odst. 1 daňového řádu rozumí částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposledy stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu na to, zda daň byla

stanovena podle § 46 odst. 5 daňového řádu konkludentně, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Poslední známou daňovou povinností žalobce byla daňová povinnost stanovená správcem daně po provedené daňové kontrole dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 12. 2003 (které nabyly právní moci doručením rozhodnutí o zamítnutí odvolání ze dne 3. 11. 2004), a tedy za zdaňovací období roku 2001 základ daně ve výši 1 770 270 Kč a daň ve výši 525 108 Kč a za zdaňovací období roku 2002 základ daně ve výši 1 338 923 Kč a daň ve výši 388 884 Kč. Dle citovaného § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů mohl žalobce vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daňovou povinnost oproti posledně známé daňové povinnosti, tj. oproti daňové povinnosti stanovené správcem daně dodatečnými platebními výměry. Žalobce však podal daňová přiznání naopak na daňovou povinnost nižší, když oproti pravomocně vyměřené dani za zdaňovací období roku 2001 ve výši 525 108 Kč uvedl v daňovém přiznání daň ve výši 0 Kč a oproti pravomocně vyměřené dani za zdaňovací období roku 2002 ve výši 388 884 Kč uvedl v daňovém přiznání také daň ve výši 0 Kč. Dle krajského soudu § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů dopadá na situace, kdy daňový subjekt např. omylem zaučtoval nesprávnou částku daňových výdajů a tím vykázal i nesprávnou daňovou povinnost. V takovém případě podá dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší a tehdy může uplatnit i daňovou ztrátu, kterou ještě neodečetl od základu daně.

S ohledem na popsané skutečnosti musel správce daně daňová řízení zahájená podanými dodatečnými daňovými přiznáními zastavit dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, neboť šlo o podání nepřijatelná s ohledem na znění § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Krajský soud přitom nepřisvědčil ani námitkám žalobce, že by žalovaný nevysvětlil a nezdůvodnil, proč se jednalo o nepřijatelná podání, neboť žalovaný poukázal na nedodržení podmínek § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud dodal, že se nemohl zabývat žalobními námitkami vytykajícími správci daně nedostatky v postupu při daňové kontrole a v hodnocení důkazů při stanovení daňové povinnosti dodatečnými platebními výměry. Tyto námitky by bylo možné přezkoumávat v řízení o žalobě proti rozhodnutím, kterými byla zamítnuta odvolání proti uvedeným dodatečným platebním výměrům správce daně. Žalobu proti takovým rozhodnutím mohl žalobce podat do dvou měsíců od jejich doručení (§ 72 s. ř. s.). V nyní projednávaných věcech však šlo o přezkoumání procesních rozhodnutí správce daně o zastavení daňového řízení, krajský soud se tedy již nemohl zabývat předchozím řízením, ve kterém byla již v roce 2004 pravomocně stanovena daňová povinnost.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) dne 3. 1. 2008 včasnou kasační stížnost, kterou doplnil dne 7. 1. 2008. V tomto doplnění výslovně uplatňoval kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel uváděl, že při podání dodatečných daňových přiznání postupoval v souladu s § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů i s § 41 daňového řádu. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatel v závěru o tom, zda jde v daném případě (vzhledem k předcházejícím dodatečným platebním výměrům) o dodatečná daňová přiznání na vyšší či nižší daňovou povinnost, a také ve věci výkladu § 41 daňového řádu, dle něhož, jak se stěžovatel domnívá, byl povinen, pokud sám zjistil, že jeho daňová povinnost je jiná, než uvedl v daňovém přiznání, podat dodatečné daňové přiznání. Má rovněž za to, že byl povinen podat dodatečná daňová přiznání až poté, co Ministerstvo financí zamítlo jeho návrh na přezkoumání rozhodnutí žalovaného.

Kasační stížnost pak stěžovatel dále doplnil dne 30. 4. 2008, přičemž poukázal na (dle jeho názoru) neodůvodněný požadavek správce daně v souvislosti s podáním dodatečných daňových přiznání. Správce daně požadoval na základě § 41 odst. 6 daňového řádu vyplnění celého tiskopisu daňového přiznání, zatímco stěžovatel se domnívá, že postačovalo vyplnit pouze oddíl 11 s vyznačením změn. Proti tomuto postupu správce daně podal stěžovatel během daňového řízení námitku. Požadavkem správce daně se stěžovatel cítil nucen k vyplňování nepravdivých údajů a k podpisu nesprávného prohlášení, že všechny vyplněné údaje jsou pravdivé. V tom spatřuje rozpor nejen se smyslem ustanovení § 41 odst. 6 daňového řádu, ale také se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o ochraně osobních údajů“), zejména pak s jeho § 4 písm. a), d) a e), § 9 písm. a) a § 16 odst. 2 až 4.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhoval rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že se ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu, a proto navrhuje, aby předmětná kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, „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 vyměřuje“. Dle tohoto ustanovení si tedy daňový poplatník může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž je na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících 7 (v současném znění zákona 5) let tak učiní. Pokud daňová ztráta nebyla v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zcela nebo zčásti uplatněna, zákon umožňuje uplatnit tuto odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Jak ovšem vyplývá z citovaného ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, zákon omezoval tuto možnost pouze na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost (současné znění připouští i dodatečné daňové přiznání na daň shodnou s poslední známou daňovou povinností), přičemž daňovou ztrátu z uplynulých let bylo možné u daně z příjmů fyzických osob uplatnit pouze v té výši, aby výsledný základ daně podle takto podaného dodatečného daňového přiznání byl po zaokrouhlení alespoň o 100 Kč vyšší, než základ daně dosud pravomocně vyměřené nebo doměřené. Zda jde o dodatečné daňové přiznání na vyšší, nebo nižší daňovou povinnost, se dle § 41 odst. 1 daňového řádu posuzuje podle poslední známé daňové povinnosti, kterou je částka daně ve výši naposled pravomocně stanovené správcem daně, ať už konkludentně (§ 46 odst. 5 daňového řádu), platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 7 Afs 171/2005 - 43, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), byť se vztahuje k jinému (staršímu) znění § 38p zákona o daních z příjmů.

Posledními známými daňovými povinnostmi stěžovatele v době, kdy podával dodatečná daňová přiznání (tj. dne 8. 6. 2006), tak byly zcela nepochybně částky stanovené pravomocnými dodatečnými platebními výměry správce daně, tj. 525 108 Kč za rok 2001 a 388 884 Kč za rok 2002. Stěžovatel tedy nepodal dodatečná daňová přiznání na daňovou povinnost vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, ale naopak na daňovou povinnost nižší (v daných případech

na nulovou daň). Taková dodatečná daňová příznání tedy byla podána v rozporu s § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, který je v tomto ohledu ve vztahu speciality k ustanovením § 41 odst. 1 a 4 daňového řádu vymezujícím v obecné rovině právo (nikoliv povinnost) podat dodatečné daňové příznání na daň nižší. § 41 odst. 1 daňového řádu právo podat daňové příznání na daň nižší výslovně podmiňuje tím, že tento nebo jiný daňový zákon v tomto ohledu nestanoví jinak (k tomu srov. též § 97 daňového řádu). Krajský soud dospěl tudíž ke zcela správnému závěru, že správce daně nepochybil, jestliže řízení o těchto daňových příznáních pro jejich nepřipustnost dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu zastavil.

Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel nemohl dodatečně uplatnit daňovou ztrátu z minulých let ani v průběhu vlastního daňového řízení, v jehož rámci vydal správce daně zmiňované dodatečné platební výměry, neboť mu v tom bránila překážka v podobě úkonu správce daně směřujícího k přezkoušení správnosti daňových povinností za příslušná zdaňovací období, tj. překážka v podobě zahájení daňové kontroly (viz § 41 odst. 2 daňového řádu – k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikované pod č. 1264/2007 Sb. NSS). V takové právní úpravě Nejvyšší správní soud neshledává nepřipustnou diskriminaci, neboť zákonodárce zde zcela racionálně zvýhodňuje daňový subjekt, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 daňového řádu a podá ze své vlastní iniciativy dodatečné daňové příznání na vyšší daň, neboť zjistí, že daň přiznal (ve svůj prospěch) v nesprávné výši. V takovém případě si tedy daňový subjekt může zároveň dodatečně uplatnit daňovou ztrátu z minulých let a tím svůj nově stanovený daňový základ korigovat. Obdobné beneficium ovšem zákon neposkytuje daňovému subjektu, který rovněž přiznal daň nižší, než by odpovídalo jeho zákonné povinnosti, ta mu ovšem musela být doměřena na základě daňové kontroly, tedy z iniciativy správce daně. Zákonodárce zde tedy motivuje daňový subjekt k dobrovolné korekci jeho daňové povinnosti tak, aby odpovídala zákonu, obdobně, jako to činí u penále dle § 37b odst. 4 daňového řádu, v platném znění. Pokud je totiž dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového příznání, penále z částky, která je v něm uvedena, (na rozdíl od daně dodatečně vyměřené na základě daňové kontroly) nevzniká.

Jinou otázkou je, že stěžovatel nesouhlasil s vlastními důvody, pro něž mu byla daň zmíněnými dodatečnými platebními výměry doměřena. Jak zcela případně konstatoval krajský soud, tyto důvody mohl stěžovatel (vedle podnětu k přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu) uplatnit také ve správní žalobě směřující proti rozhodnutím žalovaného, jimiž byla odvolání stěžovatele proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítnuta. Správní soud se však jimi nemohl zabývat v rámci řízení o žalobách směřujících proti následným rozhodnutím finančních orgánů ve věci dodatečných daňových příznání stěžovatele (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 7 Afs 4/2006 - 89, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Pokud jde o kasační námitku vztahující se ke způsobu vyplnění dodatečných daňových příznání a tvrzenému porušení zákona o ochraně osobních údajů správcem daně, je třeba ji považovat ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. za nepřipustnou, neboť ji stěžovatel řádně neuplatnil v řízeních před krajským soudem (tj. v žalobách nebo ve lhůtě pro jejich podání - § 71 odst. 2 s. ř. s., takovým uplatněním není pouhé přiložení námítky z daňového řízení k žalobám), ač tak učinit mohl. Jak navíc vyplývá z výše uvedeného, i pokud by tato námitka byla řádně uplatněna, nemohla by být z hlediska zákonnosti posuzovaných rozhodnutí vůbec relevantní.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl dán, proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. října 2008

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu