

U S N E S E N Í

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: **RELBY, spol. s r. o.** se sídlem Podnikatelská 539, Praha 9, zastoupené JUDr. Martinem Vlčkem, advokátem se sídlem Anglická 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 29. 11. 2007, č. j. 59 Ca 82/2007 - 85,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem („žalovaný“) ze dne 30. 6. 2004, č. j. 3938/120/04. Krajský soud takto rozhodl na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, č. j. 2 Afs 197/2006 - 72, jímž byl ve stejné věci z podnětu kasační stížnosti podané žalovaným zrušen jeho rozsudek ze dne 31. 7. 2006, č. j. 59 Ca 134/2004 - 1, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud první rozsudek krajského soudu v této věci zrušil, když vycházel z právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného v usnesení ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106 (in: č. [1264/2007](#) Sb. NSS).

II.

Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Uvádí, že respektuje právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve výše uvedeném usnesení, nicméně se domnívá, že právní závěry v tomto usnesení uvedené nelze bez dalšího aplikovat na případ posuzovaný v dané věci. Dle názoru stěžovatelky bylo nutné při rozhodování o daňovém základu (včetně uplatnění všech práv a povinností daňového subjektu) postupovat podle hmotněprávního předpisu účinného v roce 1999, neboť předmětem dotčeného daňového řízení byla daň z příjmů právnických osob za rok 1999. Stěžovatelka

se domnívá, že ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 1999, na posuzovaný případ plně nedopadá. Podle tohoto ustanovení „v *dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem.*“ Stěžovatelka připomíná, že v posuzovaném případě zvýšený základ daně dodatečně nezjistil daňový subjekt, nýbrž správce daně v průběhu daňové kontroly, a proto nelze ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů v rozhodném znění v posuzovaném případě aplikovat.

V daném případě měl být podle názoru stěžovatelky aplikován § 16 odst. 8 daňového řádu a správce daně měl zohlednit všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny (tedy i položky snižující základ daně uplatněné daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly). Stěžovatelka se domnívá, že byla jako daňový poplatník nezákonným způsobem zkrácena na svých právech, když jí bylo právo na odečet daňové ztráty správcem daně v rámci daňové kontroly odepřeno a neměla ani zákonem danou možnost podat dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka má dále za to, že postupem správce daně došlo k nepřípustné změně ekonomické úvahy daňového subjektu, neboť jí nebylo umožněno, aby správcem daně dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížila uplatněním existujících a známých odčitatelných položek. Stěžovatelka uvádí, že výslovně neuplatnila odčitatelné položky v řádném daňovém přiznání proto, že takový postup pro ní nebyl efektivní, nicméně kdyby stěžovatelka vykazala základ daně ve výši dodatečně stanovené správcem daně, byla by bývala tyto odčitatelné položky v řádném daňovém přiznání uplatnila.

III.

Především je třeba uvést, že rozsudek krajského soudu, napadený nyní projednávanou kasační stížností, byl vydán za situace, kdy jeho předchodzí rozsudek ze dne 31. 7. 2006 Nejvyšší správní soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž ho zavázal právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak platí, že kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Logika citovaného zákonného ustanovení je zřejmá: má zamezit „ping-pongu“ mezi krajskými soudy a Nejvyšším správním soudem, tj. tomu, aby Nejvyšší správní soud musel ve stejné věci opakovat svůj již dříve vyslovený právní názor. V takovýchto případech by totiž kasační stížnost směřovala proti rozhodnutí krajského soudu toliko formálně; ve skutečnosti by byl napaden právní názor Nejvyššího správního soudu, který krajský soud ve svém rozhodnutí pouze převzal.

Nejvyšší správní soud se proto v dalším zaměřil na posouzení toho, zda je kasační stížnost ve shora uvedeném smyslu přípustná, tj. zda pouze nebrojí proti dříve vyslovenému názoru zdejšího soudu. V tomto směru je třeba konstatovat, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2007, č. j. 2 Afs 197/2006 - 72, byl vydán na základě řešení rozhodné právní otázky v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106. Na otázku, zda může daňový subjekt uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované období, odpověděl rozšířený senát záporně: „*Ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. nelze vyložit bez přiblížení k ostatním souvisejícím ustanovením daňového řádu. Tak především je nutno přiblížit 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.“ Z citovaného usnesení dále vyplynulo, že uplatnění daňové ztráty jako ekonomické úvahy daňového subjektu je jeho právem, nikoli povinností, a neuplatní-li tedy daňový subjekt daňovou ztrátu řádně a včas, správce daně k ní při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti nemůže přihlížet. „*Zejména je 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 právní výklad, že je možno uplatnit daňovou ztrátu kdykoli v průběhu daňové kontroly, zjevně zpravidla přinesl výrazně negativní ovlivnění délky kontroly (...)*“.

Jak plyne ze shora uvedeného, stěžovatelka v kasační stížnosti nepopírá, že svoje právo na odečet daňové ztráty uplatnila až v průběhu daňové kontroly, byť tvrdí, že tak neučinila pouze proto, že v řádném daňovém přiznání projevila vůli zaplatit daň (resp. vykázat daňovou ztrátu) v určité výši a že teprve v důsledku postupu správce daně, který vyměřil daňovou povinnost vyšší, byla motivována k uplatnění předmětných odčitatelných položek. Právě touto právní otázkou se však zabýval Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu a následně i v rozsudku sp. zn. 2 Afs 197/2006, vydaném v této věci. Lze tak uzavřít, že v daném případě bylo aplikováno ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, přičemž právě jeho interpretací se Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku v téže věci zabýval. Stěžovatelka nebyla zkrácena na svém právu podat dodatečné daňové přiznání, neboť je mohla podat po provedení daňové kontroly, resp. v souladu s § 41 odst. 2 daňového řádu po nabytí právní moci rozhodnutí o daňovém základu či dani. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud, „*omezení práva daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu na dobu probíhající daňové kontroly a důsledky z toho plynoucí, jsou uměřenými nástroji k vynucování veřejného zájmu na řádné správě daní. ... Daňovou ztrátu nelze účinně uplatnit v době probíhající daňové kontroly*“ (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106).

Závěrem proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud byl v daném případě v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v citovaném zrušovacím rozhodnutí, a proto vydal rozhodnutí s tímto právním názorem souladné. Postupoval tedy plně v intencích zákona a takto koncipovaná kasační stížnost, která ve skutečnosti brojí proti právnímu názoru zdejšího soudu, proto musela být ze shora popsaných důvodů shledána nepřijatelnou.

Podle ustanovení § 60 odst. 3, § 120 s. ř. s. nemá při odmítnutí návrhu žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu