



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a. s.**, se sídlem Komořany 146, 683 01 Rousínov, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13306/07-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 99, ve znění usnesení ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 121,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 99, ve znění usnesení ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 121, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 8. 8. 2007 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006, č. j. 81826/06/341910/6679, vydanému Finančním úřadem ve Vyškově (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 3 204 320 Kč. Důvodem doměření byla zjištění učiněná správcem daně při daňové kontrole, na základě kterých správce daně zvýšil daňový základ z 9 307 746 Kč na 20 751 759 Kč, avšak daňovou ztrátu z předchozích let zohlednil pouze ve výši uplatněné žalobkyní v řádném daňovém přiznání, tj. ve výši 9 307 746 Kč. Dodatečné daňové přiznání za rok 2004 podané žalobkyní v den podpisu zprávy o daňové kontrole, v němž žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu ve výši 20 750 759 Kč, správce daně neakceptoval.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně. Vzhledem ke koncentrační zásadě obsažené v § 75 odst. 1 s. ř. s. krajský soud nepřihlédl k části V. žaloby, neboť skutečnosti v ní obsažené žalobkyně neuplatnila v odvolání; zbývající část žaloby pak shledal

nedůvodnou s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106 (publikované pod č. 1264 Sb. NSS) a žalobu jako celek rozsudkem ze dne 3. 2. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 99, zamítl. Následně usnesením ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 121, krajský soud opravil nesprávné označení napadeného rozhodnutí žalovaného v záhlaví tohoto rozsudku.

Ve včas podané kasační stížnosti a v jejím doplnění žalobkyně napadla rozsudek krajského soudu v plném rozsahu. Žalobkyně v první řadě nesouhlasila s tím, jak se krajský soud vypořádal s částí V. žaloby: přestože námitky obsažené v této části nebyly uplatněny v odvolání proti rozhodnutí správce daně, mohla je žalobkyně uplatnit v žalobě. K tomu odkázala na rozhodnutí rozšířeného senátu a tříčlenných senátů Nejvyššího správního soudu, která se této otázky týkají. Podle žalobkyně se krajský soud mylí, pokud tvrdí, že judikatura Nejvyššího správního soudu v této věci nejednotná, a to zejména s ohledem na jí citované rozhodnutí rozšířeného senátu, které krajský soud zřejmě přehlédl. Navíc žalobkyně podotýká, že část V. žaloby byla obsahem doplnění odvolání, které žalobkyně podala dne 6. 8. 2007 u správce daně, jenž jej však předal žalovanému až 9. 8. 2007, tedy poté co bylo vydáno napadené rozhodnutí žalovaného. Kdyby správce daně postupoval podle § 22 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a sdělil žalobkyni, že podané odvolání postoupil žalovanému, pak by žalobkyně mohla předmětné doplnění odvolání učinit přímo u žalovaného před vydáním jeho rozhodnutí. Jelikož tak správce daně neučinil, zkrátil žalobkyni na jejím právu na doplnění odvolání ve smyslu § 48 odst. 7 daňového řádu.

Převážná část kasační stížnosti žalobkyně pak rozporuje názor krajského soudu, že dodatečné daňové přiznání, v němž žalobkyně uplatnila vyšší daňovou ztrátu než v řádném daňovém přiznání, doručené správci daně v den podpisu zprávy o daňové kontrole bylo nepřijatelným podáním, přičemž ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu nelze v případě probíhající daňové kontroly použít. Žalobkyně především cituje z již zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, a konstatuje, že v průběhu daňové kontroly skutečně daňový subjekt nemůže podat dodatečné daňové přiznání za kontrolované zdaňovací období; takové podání je neúčinné a správce daně nemá povinnost k němu přihlížet. Podle žalobkyně je však povinností správce daně využít informací v takovém podání obsažených v rámci vyměření, jak to stanovuje právě § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu. Rozšířený senát totiž v předmětném usnesení explicitně neřekl, že v daňové kontrole se nevyužije údajů, které jsou v neplatně podaném daňovém přiznání uvedeny, a žalobkyně vznáší pochybnosti, zda se rozšířený senát § 41 odst. 1 daňového řádu vůbec zabýval. Podle žalobkyně tak vedle sebe stojí dvě ustanovení procesní normy (§ 41 odst. 1 věta pátá a § 41 odst. 2 věta první daňového řádu) a z ničeho nevyplývá, které ustanovení má přednost. Žalobkyně zdůrazňuje nutnost použít ten výklad právní normy, která je pro daňový subjekt výhodnější podle zásady *in dubio mitius*. Spatřuje-li krajský soud specialitu § 41 odst. 2 vůči § 41 odst. 1 daňového řádu v probíhající daňové kontrole, jde nad rámec textu procesní normy. Kromě toho, že řízení o neplatně podaném dodatečném daňovém přiznání musí být zastaveno podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, zůstává zde hmotněprávní stránka věci: informace obsažené v dodatečném daňovém přiznání mají totiž svůj relevantní podklad a nelze je bez dalšího opomenout, zejména nabízí-li se ustanovení § 41 odst. 1 pátá věta daňového řádu.

Žalobkyně dále poukázala na princip hospodárnosti řízení. Každodenní provádění ekonomické činnosti daňovými subjekty lze jen těžko napasovat a časově sladit s tím, zda je u daňového subjektu právě prováděna daňová kontrola. Jestliže rozšířený senát v citovaném usnesení konstatoval, že skutečnosti uvedené v neplatně podaném dodatečném daňovém přiznání může daňový subjekt uplatnit později (po skončení daňové kontroly), není jediného důvodu, proč informace v něm obsažené nevzít v úvahu již v rámci provádění daňové kontroly za použití § 41 odst. 1 daňového řádu. Dále žalobkyně upozorňuje, že obsahem neplatně podaného dodatečného daňového přiznání nemusí být pouze daňová ztráta. V § 41 odst. 1 je rovněž stanovena časová hranice, v jejímž rámci je daňový

subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, jakož i na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší. Pokud by tato doba připadla právě na okamžik provádění daňové kontroly, je podle žalobkyně na místě aplikovat § 41 odst. 1 pátou větu daňového řádu.

Žalobkyně polemizuje s postojem Nejvyššího správního soudu k judikatuře Ústavního soudu k těmto otázkám. Poukazuje na to, že rozšířený senát se ve svém usnesení nevyořádal s usnesením Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01 (<http://nalus.usoud.cz>), a osmý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 29. 6. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 113 rozsudku naopak nepřiléhavě odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02 (<http://nalus.usoud.cz>), které na danou věc zcela přesně nedopadá.

Za podstatu sporu mezi ní a žalovaným pak žalobkyně označila otázku, zda § 41 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat tak, že údaje uvedené v neplatně podaném dodatečném daňovém přiznání se využijí jen při prvovyměření nebo při jakémkoliv vyměření, tedy i při dodatečném vyměření daně. Žalobkyně tvrdí, že v § 41 odst. 1 daňového řádu nelze rozlišovat mezi pojmy vyměřená daň a dodatečně vyměřená daň. Pokud by bylo akceptováno tvrzení správce daně, že § 41 odst. 1 věta pátá se využije pouze při prvovyměření daně, pak by tato věta nedávala smysl, neboť hovoří i o neplatném podání dodatečného daňového přiznání, na jehož základě však nikdy nemůže dojít k prvovyměření daně, ale vždy jen k dodatečnému vyměření daně. Úvaha správce daně je nekonzistentní také s tím, že podle § 32 odst. 9 daňového řádu se sdělení důvodu rozdílu vydává jen tehdy, odchyluje-li se vyměřená daň (a nikoliv dodatečně vyměřená daň) od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení. Správce daně však přesto vydal v projednávané věci dne 19. 12. 2006 sdělení důvodu rozdílu na dodatečně vyměřenou daň. Správce daně tak musel pro účely § 32 odst. 9 daňového řádu položit rovnítko mezi vyměřenou daň a dodatečně vyměřenou daň; pak je ale nejasné, proč totéž neučinil pro účely § 41 odst. 1 téhož zákona. Jako oporu pro svůj názor, že nelze činit rozdíly mezi pojmy vyměřená daň a dodatečně vyměřená daň pro účely celého daňového řádu, žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 Afs 13/2003 - 56 (www.nssoud.cz).

Žalobkyně konečně namítla, že nelze činit rozdíly mezi neplatně podaným a nepřipustně podaným daňovým přiznáním, jak to učinil správce daně. Žalobkyně dovozuje, že v § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu nejde o neplatná podání, ale o podání platná avšak neplatně (předčasně) podaná. Pod pojem neplatně podané dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu pak nelze zahrnout jiná podání než ta, která jsou učiněna dříve, než jsou přípustná, a která má na mysli § 41 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobkyně je dodatečné daňové přiznání podané dne 13. 11. 2006 v rozporu s § 41 odst. 2 daňového řádu neplatně podané, správce daně k němu měl přihlédnout (podle § 41 odst. 1 věta pátá v návaznosti na § 2 odst. 7 daňového řádu a princip *in dubio mitius*) a neměl se vymlouvat na to, že se jedná o nepřipustně podané dodatečné daňové přiznání, a proto k němu podle § 41 odst. 1 daňového řádu přihlédnout nelze.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s názorem žalobkyně, že došlo k zásahu do jejího práva na odvolání, neboť je-li odvolání doručeno správci daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, má tento správce daně povinnost učinit ve vztahu k odvolání řadu úkonů, a nejedná se proto o případ upravený v § 22 odst. 1 daňového řádu. K další argumentaci žalobkyně týkající se povinnosti správce daně přihlédnout k dodatečnému daňovému přiznání podanému v průběhu daňové kontroly žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a doplňuje a zdůrazňuje jen některé aspekty. Podle žalovaného na případ žalobkyně jasně dopadá § 41 odst. 2 daňového řádu;

nepřípustné dodatečné daňové přiznání nemůže být současně posuzováno jako dodatečné daňové přiznání neplatně podané ve smyslu § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu. Ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu upravuje podle žalovaného zvláštní případ ve vztahu k § 41 odst. 1 téhož zákona. Aby mohl správce daně postupovat podle věty páté § 41 odst. 1, musí jít o případ, kdy je podáno dodatečné daňové přiznání, před jehož podáním bylo zahájeno řízení směřující k vyměření daně, které ještě není pravomocně ukončeno (daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání předčasně); současně však nesmí jít o případ, na který dopadá zvláštní norma tuto úpravu vylučující – tj. § 41 odst. 2 daňového řádu. Jak žalovaný uvedl již v žalobě, aplikace § 41 odst. 1 věta pátá připadá v úvahu například v případě dodatečného daňového přiznání podaného před (prvotním) vyměření daně, případně na situaci, kdy již sice byla daň vyměřena, daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, ovšem ještě před dodatečným vyměření daně podal nové dodatečné daňové přiznání. Toto druhé dodatečně podané daňové přiznání je neplatně podané a správce daně jen využije údaje v něm obsažené při vyměření daně. Žalovaný rovněž nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že v případě neplatně podaného dodatečného daňového přiznání je toto „zúřadováno“ zastavením řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu. K zastavení řízení dochází pouze v případě nepřipustného podání; u neplatně podaného dodatečného daňového přiznání správce daně řízení nezastaví a údaje v něm obsažené využije při vyměření. Výklad § 41 odst. 1 a 2 daňového řádu provedený žalobkyní pak podle žalovaného prakticky odstraňuje rozdíl mezi daňovými poplatníky, kteří své povinnosti řádně splnili a svá práva včas využili, a mezi poplatníky, kteří svým povinnostem nedostáli. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že se krajský soud nezabýval částí V. žaloby z důvodu, že námitky v ní obsažené nebyly předmětem odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Krajský soud poukázal zejména na nutnost vycházet při přezkumu správních rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní a na blíže nespecifikovanou nejednotnou judikaturu Nejvyššího správního soudu v této věci. Jak však žalobkyně správně zdůraznila, těmito otázkami se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 (publikováno pod č. 1742/2009Sb. NSS). V něm vyjádřil názor, že „žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl“. Pro omezení přezkumné činnosti správních soudů ve vztahu k námitkám neuplatněným v rámci správního řízení přitom neshledal rozšířený senát podklad v § 5, § 71 odst. 1 písm. d) ani v § 75 odst. 2 s. ř. s. Rozšířený senát pak dále zvažoval, zda jeho závěr platí i v případech, kdy procesní předpisy upravují zásadu koncentrace řízení. Dospěl k názoru, že ustanovení o koncentraci správního řízení limituje uplatnění žalobních námitek procesně právního charakteru; námitky hmotně právní však nijak omezovat nelze. „*Jinak řečeno žalobce zřejmě nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl*“. Svě závěry pak rozšířený senát výslovně vztáhl i na daňové řízení, kde procesní předpis (konkrétně § 50 odst. 3 daňového řádu) stanoví povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v zásadě jen v rozsahu požadovaném v odvolání. Toto ustanovení upravuje povinnosti správních orgánů i účastníků v odvolacím řízení a k pravidlům soudního přezkumu nemá bezprostřední vztah. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. „*Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (...), nemůže zřejmě žalobce (...) účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotně právních*“.

Ačkoliv se rozšířený senát výslovně nezabýval ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., které k odůvodnění svého postupu použil krajský soud v nyní projednávaném případě, je nepochybné, že ani toto ustanovení nemůže závěry rozšířeného senátu zvrátit. Příkaz zákonodárce, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, neznamená obecné omezení žalobních námitek pouze na ty, které již byly uplatněny ve správním řízení, resp. v rámci odvolání (k omezení dokazování před správním soudem v případě neunesení důkazního břemene v daňovém řízení však v této souvislosti srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz).

Námítky obsažené v části V. žaloby směřovaly k nesprávnému právnímu posouzení věci ze strany žalovaného. Ve smyslu citovaného názoru rozšířeného senátu (vydaného před rozhodnutím krajského soudu) postupoval krajský soud v rozporu se zákonem, pokud k těmto námitkám nepřihlédl. Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem (nesprávný výklad § 75 odst. 1 s. ř. s.) je pak důvodem pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud tedy v novém řízení přezkoumá napadená rozhodnutí i z hlediska námitek obsažených v části V. žaloby, a to s přihlédnutím k omezení žaloby, jež žalobkyně učinila podáním ze dne 14. 12. 2007 (č. l. 42 soudního spisu).

Pokud jde o námitku žalobkyně týkající se porušení jejího práva na doplnění odvolání, pak tato námitka nebyla obsažena v žalobě (jak ostatně žalobkyně sama potvrdila ve svém podání soudu ze dne 5. 1. 2009 (č. l. 60 soudního spisu). Jelikož řízení o kasační stížnosti je postaveno na přezkumu pravomocných rozhodnutí krajských soudů, chybí v případě této námítce podklad přezkumu, neboť krajský soud se k této námitce nemohl vyjádřit. Jelikož žalobkyně mohla tento důvod uplatnit v řízení před krajským soudem, avšak neučinila tak, je tato námitka nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přitom nesdílí přesvědčení žalobkyně, že se krajský soud měl touto otázkou zabývat, neboť se jednalo o vadu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Povahu § 76 odst. 1 s. ř. s. posuzoval v usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73 (publikovaném pod č. 1546/2008), rozšířený senát zdejšího soudu, přičemž dospěl k následujícím závěrům. „*Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání - z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední - tj. bez návrhu - pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek. (...) Ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. umožňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu bez jednání v případě, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci (...). Jde o nezákonnost, k níž přiblíží soud jen k námitce“.* Jelikož tedy přezkum vad podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nelze provádět z úřední povinnosti a žalobkyně porušení práva na odvolání v žalobě nenamítala, neměl krajský soud povinnost se touto otázkou zabývat.

Další námítka žalobkyně se odvíjí od jejího tvrzení, že nepřijatelné podání je současně podáním neplatně podaným, konkrétně že uplatnění vyšší daňové ztráty prostřednictvím podání dodatečného daňového příznání v průběhu daňové kontroly je podle § 41 odst. 2 daňového řádu nepřijatelné, ovšem zároveň se (automaticky) jedná o podání neplatně podané ve smyslu § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu. Správce daně proto měl přihlédnout k obsahu tohoto podání a zohlednit ho při dodatečném vyměření daně.

Nejvyšší správní soud při posouzení žalobkynin zdvižených otázek vyšel předně z § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něž se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému

a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Ke správnému a úplnému stanovení daně má přitom správce daně řadu nástrojů, které v souladu s § 2 odst. 2 daňového řádu volí tak, aby daňové subjekty co nejméně zatížil, avšak současně ještě dosáhl cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jedním ze zmiňovaných nástrojů je nepochybně daňová kontrola a v jejím rámci i povinnost uložená správci daně v § 16 odst. 8 daňového řádu, tj. že při dodatečném stanovení daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Tyto okolnosti jsou zpravidla obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímž podpisem daňová kontrola končí.

Podle § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu platí, že pokud daňový subjekt neplatně podá dodatečné daňové přiznání ještě před stanovením daně nebo daňové ztráty, budou údaje v něm uvedené využity při jejím vyměření. Toto ustanovení má obdobnou funkci jako právě zmiňovaný § 16 odst. 8 téhož zákona a umožňuje správci daně správné a úplné stanovení daně i v případě neplatně podaného dodatečného daňového přiznání. Pojem neplatnosti se přitom v daňovém řádu objevuje (kromě ověření neplatnosti rozhodnutí v § 32 odst. 7) pouze v souvislosti s dodatečným daňovým přiznáním, konkrétně v § 41 odst. 1 a v § 41 odst. 4. Z této skutečnosti by bylo lze dovodit, že hovoří-li § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu o povinnosti správce daně přihlédnout k neplatně podanému dodatečnému daňovému přiznání, je třeba za neplatně podaná dodatečná daňová přiznání považovat pouze ta, která jsou v tomto smyslu vymezena v § 41 odst. 4. Nejvyšší správní soud nicméně s ohledem na smysl a účel správy daní a daňového řízení (správné a úplné zjištění a stanovení daně) dospěl k závěru, že uplatnění § 41 odst. 1 daňového řádu nelze takto kategoricky omezovat jen na dodatečná daňová přiznání definovaná v § 41 odst. 4 téhož zákona. Aplikovatelnost § 41 odst. 1 věta pátá přitom zdejší soud posoudil ve vztahu k nepřipustně podaným dodatečným daňovým přiznáním.

Kategorie nepřipustnosti je v daňovém řádu pojímána jako zákonná překážka jednání daňového subjektu (výjimečně i správce daně, srov. § 59 odst. 7 a § 60 odst. 4 daňového řádu), které by jinak bylo přípustné. Nejčastěji se přitom jedná o nepřipustění opravného prostředku proti určitému aktu správce daně (např. § 5 odst. 3, § 14 odst. 13, § 26 odst. 7 nebo § 56a odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt učiní nepřipustné (tedy zákonem nedovolené) podání, správce daně není oprávněn se jím zabývat meritorně a bez dalšího řízení o něm zastaví podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu [resp. v případě nepřipustného odvolání jej zamítne v souladu s § 49 odst. 2 písm. a) téhož zákona].

Na základě nepřipustného dodatečného daňového přiznání tedy nelze stanovit daň a řízení o něm musí být zastaveno. Vzhledem ke smyslu a účelu správy daní a daňového řízení však nelze správce daně omezit v tom, že by údaje obsažené v takovém nepřipustném dodatečném daňovém přiznání nemohl využít při stanovení daně. Opačný přístup by znamenal zjevné vítězství formalismu zákona nad jeho účelem a vedl by k nerozumným výsledkům. Například pokud by daňový subjekt po projednání zprávy o daňové kontrole v době před stanovením daně zjistil, že by mohl uplatnit další daňově uznatelný náklad nebo příjem, a správce daně by pro nepřipustnost dodatečného daňového přiznání nemohl k takovému údaji přihlédnout, byl by sice absolutně uspokojen požadavek zákona týkající se nepřipustnosti dodatečného daňového přiznání, avšak současně by daň nebyla stanovena v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu – tedy správně a úplně. K zabránění vzniku takových situací slouží podle přesvědčení zdejšího soudu právě § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu.

Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za správný názor žalovaného a krajského soudu, že § 41 odst. 2 daňového řádu je speciálním ustanovením k § 41 odst. 1 (věta pátá) téhož zákona. Tato ustanovení se vzájemně doplňují, neboť § 41 odst. 2 zabraňuje vedení paralelních daňových řízení v průběhu daňové kontroly na základě dodatečných daňových přiznání až do pravomocného stanovení daně, zatímco § 41 odst. 1 věta pátá umožňuje, resp. ukládá, správci daně i přesto údaje obsažené v těchto nepřipustných podáních využít. Nejvyšší správní soud v této souvislosti souhlasí s žalobkyní,

že pojem „vyměření“ obsažený v § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu nepochybně zahrnuje doměření daně. Ostatně samotný institut dodatečného daňového přiznání je založen na tom, že je podáváno až po vyměření daně a směřuje k jejímu doměření. Názor žalovaného, že § 41 odst. 1 věta pátá dopadá na situace, kdy je podáno dodatečné daňové přiznání ještě před „prvovyměření“ daně není v souladu s § 41 odst. 3 daňového řádu. Pokud totiž daňový subjekt podá řádné daňové přiznání a poté ještě před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání podá další daňové přiznání, nejedná se podle obsahu o dodatečné daňové přiznání (byť by tak bylo nazváno), ale o daňové přiznání opravné.

Lze tedy shrnout, že z pohledu § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu je třeba na nepřipustná dodatečná daňová přiznání podle § 41 odst. 2 daňového řádu nahlížet stejnou optikou jako na dodatečná daňová přiznání neplatně podaná. V tomto smyslu dává Nejvyšší správní soud za pravdu argumentaci žalobkyně. Zbývá však ještě vyřešit, jaké údaje z nepřipustně podaného dodatečného daňového přiznání je správce daně oprávněn využít, konkrétně zda mezi tyto údaje náleží i uplatnění vyšší daňové ztráty oproti řádnému daňovému přiznání.

Z usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, vyplývá, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoliv povinností daňového subjektu, je výsledkem jeho vnitřní úvahy ekonomické a je zcela na daňovém subjektu zda, kdy a v jaké výši tuto ztrátu uplatní. (obdobně se vyjádřil i Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02). Ztrátu lze přitom uplatnit daňovým přiznáním (ať už řádným, opravným či dodatečným, srov. § 34 odst. 1 a § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 40 odst. 1, 2 a 16 – nyní odst. 13 –, § 41 daňového řádu), přičemž výkon tohoto práva je omezen v době trvání daňové kontroly, resp. do právní moci rozhodnutí vydaného na jejím základě. Daňovou ztrátu lze přitom odečítat až pět let od zdaňovacího období, v němž vznikla (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů): ztráta tak nemá spojitost se zdaňovacím obdobím, v němž je uplatněna. K tomu, aby daňová ztráta byla účinně uplatněna v konkrétním zdaňovacím období, musí se tak stát zákonem dovoleným způsobem, tedy nikoliv nepřipustným dodatečným daňovým přiznáním. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se údaje využitelné z neplatně podaného daňového přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 věta pátá daňového řádu musí vázat ke konkrétnímu zdaňovacímu období, za něž je dodatečné daňové přiznání podáváno. Jen takové údaje totiž naplňují účel tohoto ustanovení, tj. zajistit správné a úplné stanovení daně v určitém zdaňovacím období, nikoliv umožnit daňovému subjektu sanovat nepříznivý výsledek daňové kontroly. Zvýšení daňové ztráty v nepřipustném dodatečném daňovém přiznání proto není údajem, ke kterému by měl správce daně přihlížet při stanovení daně ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný proto postupoval v souladu se zákonem, pokud k dodatečně uplatněné ztrátě nepřihlédl.

Pokud jde o usnesení Ústavního soudu zmiňované žalobkyní sp. zn. II. ÚS 166/01, zdejší soud poznamenává, že toto usnesení se vztahovalo ke zdaňovacím obdobím let 1993 a 1994, kdy byla úprava v celém § 41 daňového řádu značně odlišná. Vypovídací schopnost tohoto usnesení o názoru Ústavního soudu k úpravě platné pro rok 2004 (kontrolované zdaňovací období) je proto podstatně snížena. Z těchto důvodů se jím Nejvyšší správní soud blíže nezabýval.

Další námitky žalobkyně směřovaly k možnosti podat dodatečné daňové přiznání po skončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud však zastává názor, že zákonnost dalších kroků daňového subjektu a správce daně, které mohou hypoteticky učinit po skončení daňové kontroly, je v tuto chvíli předčasné a nemá význam pro tuto věc. Tyto otázky mohou být předmětem dalších řízení, přičemž v souladu s principem subsidiarity přezkumu správních rozhodnutí a s konstrukcí kasačního řízení v soudním řádu správním není zdejší soud oprávněn zaujímat závazné právní názory k otázkám, které dosud nebyly v daňovém řízení a před krajskými soudy pravomocně vyřešeny.

Krajský soud v Brně tedy sice nesprávně posoudil právní otázku týkající se výkladu § 41 odst. 1 daňového řádu, nicméně ve výsledku dospěl ke shodnému závěru jako Nejvyšší správní soud, tj. že postup žalovaného byl v souladu se zákonem. Pochybení krajského soudu v tomto ohledu proto nezakládá důvod pro zrušení jeho rozhodnutí. Jelikož se však krajský soud nevypořádal s částí V. žaloby, musel Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu ve znění usnesení ze dne 4. 6. 2009, č. j. 31 Ca 187/2007 - 121, zrušit podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. října 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu