



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. D. M.**, zastoupeného JUDr. Petrem Wildtem, Ph.D., advokátem se sídlem v Hradci Králové, Bohuslava Martinů 1038/20, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 31 Af 117/2011 - 50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“) ze dne 19. 9. 2011, č. j. 5148/11-1100-602177.

[2.] Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 25. 3. 2011, č. j. 112841/11/228915601045, kterým byla stěžovateli podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši - 1 037 280 Kč.

[3.] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že stěžovatel si v podaném dodatečném daňovém přiznání k dani příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 vypočetl daň

z příjmů ve výši 210 Kč. Podle údajů naposledy vydaného platebního výměru ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, byla poslední známá daňová povinnost stěžovatele k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 stanovena ve výši 2 372 564 Kč. Stěžovatelem dodatečně vypočtená daň se dle žalovaného nestala jeho nově vyměřenou daňovou povinností, protože podmínka daná v § 38p odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) podat dodatečné daňové přiznání na vyšší nebo neodchylující se daňovou povinnost od poslední známé daňové povinnosti nebyla splněna a jejím vyměřením by správce porušil § 38p odst. 2 citovaného zákona. Rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání uplatněnou část ztráty (29 400 Kč) a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 1 téhož zákona zaokrouhleným na stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, tj. 7 567 300 Kč, činí - 7 537 900 Kč namísto zákonem požadovaných alespoň 100 Kč.

[4.] Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, v níž především namítal, že žalovaný nesprávně uplatňuje ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť zaměňuje termín daňová povinnost a daň, dále, že rozhodnutí žalovaného je nicotné ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 daňového řádu, neboť trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, a že správce daně vydáním dodatečného platebního výměru porušil ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu, když nepřerušil řízení a nevyčkal rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 102/2011.

[5.] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6.] Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7.] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že se krajský soud dopustil nezákonnosti tím, že stejně jako správce daně posuzoval věc podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“), a nikoliv podle daňového řádu účinného od 1. 1. 2011. Přestože dodatečný platební výměr byl vydán za zdaňovací období roku 2007, měl správce daně postupovat podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu a na odstranění zjištěné chyby v účetnictví stěžovatele nevydávat dodatečný platební výměr, ale „opravné rozhodnutí“.

[8.] Stěžovatel v kasační stížnosti dále argumentuje, že krajský soud měl podle ustanovení § 39 s. ř. s. věci vedené pod sp. zn. 31 Af 102/2011 a pod sp. zn. 31 Af 117/2011 sloučit (správně „spojit“ - pozn. zdejšího soudu) ke společnému řízení, čímž by se předešlo nežádoucí dvojkolejnosti řízení o daňovém přiznání za rok 2007. Věc vedená pod sp. zn. 31 Af 117/2011 podle stěžovatele ve své podstatě vychází a je závislá na rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 102/2011, kterým bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1000-602177, zrušeno a věc vrácena krajským soudem k dalšímu řízení. Zamítnutím žaloby v nyní posuzované věci krajský soud ponechal v platnosti druhý dodatečný platební výměr, ukládající stěžovateli povinnost uhradit daň z příjmů za rok 2007 ve výši 1 335 284 Kč. Výpočet této částky ale vychází mylně z toho, že první dodatečný platební výměr ze dne 7. 6. 2010,

pokračování

č. j. 166562/10/228915602848, je v právní moci. Krajský soud však rozsudkem sp. zn. 31 Af 102/2011 ze dne 7. 12. 2012 rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1100-602177, týkajícího se prvního dodatečného platebního výměru, zrušil. S ohledem na výše uvedené nemůže být podle stěžovatele platné ani rozhodnutí krajského soudu o druhém platebním výměru, které ze zrušeného rozhodnutí vychází. Správce daně a žalovaný tak rozhodovali v druhé věci, aniž měli správné podklady z ukončené věci první.

[9.] Kromě výše uvedených výhrad stěžovatel namítá, že nejsou totožné pojmy „daňová povinnost“ a „daň z příjmu“. Pokud by totiž na takový výklad přistoupil, bylo by možné stavět na roveň i „daňovou povinnost“ a „daňovou ztrátu“, což nelze. Stěžovatel se domnívá, že daňová povinnost není zároveň daní, jestliže daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti ji zakládající. Co se týká daně, obecně se vychází z definice Prof. M. Bakeše, že daň je asynalagmatickou obligací veřejného charakteru. Vyhledávání jiného významu „daně“ je proto nepřipustné.

[10.] Vzhledem ke složitosti případu stěžovatel nesouhlasí s projednáním jeho věci bez nařízení jednání.

[11.] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12.] Dne 6. 9. 2013 stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu doručil své stanovisko k vyjádření žalovaného. V uvedeném podání stěžovatel dále rozvíjí svou kasační argumentaci a objasňuje příčinu sporu trvajících mezi ním a správcem daně již od roku 2003.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že mu není zřejmé, na základě čeho stěžovatel dospěl k závěru, že správce daně a krajský soud posuzovali věc podle zákona o správě daní a poplatků, neboť ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí je odkazováno na zákon č. 280/2008 Sb., daňový řád, a následně v odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný na str. 2. konstatuje, že od 1. 1. 2011 nabytí účinnosti daňový řád a odkazuje na přechodné ustanovení § 264 daňového řádu s tím, že řízení nebo postupy (v daném případě řízení o dodatečném vyměření daně zahájené podáním dodatečného přiznání k DPFO za r. 2007), které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Je zřejmé, že správce daně na část řízení v období před nabytím účinnosti nového daňového řádu aplikoval zákon o správě daní a poplatků (viz např. konstatování k úkonu podání dodatečného daňového přiznání, který byl posouzen podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků na str. 2 rozhodnutí č. j. 5148/11-1100-60217), dále však již po 1. 1. 2011 aplikoval nový daňový řád.

[14.] Žalovaný se dále ve svém podání vyjádřil k námitce stěžovatele, že správce daně měl postupovat tak, že místo druhého dodatečného platebního výměru měl vydat opravné rozhodnutí dle § 104 daňového řádu. Konkrétně zde žalovaný uvádí, že institut opravného rozhodnutí upravený v § 104 daňového řádu neslouží ke změně („opravě“) skutkových nebo právních vad rozhodnutí vydaných správcem daně ani k odstranění vad podání daňového subjektu či odstranění chyb v jeho účetnictví. Není řádným či mimořádným opravným ani dozorčím prostředkem. Uvedený institut slouží k opravě zejména písařských chyb, jako jsou překlepy,

zkomolení, nesprávně uvedená jména, názvy či data, apod., ke kterým došlo při vyhotovování rozhodnutí.

[15.] K otázce spojení věcí vedených u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 102/2011 a pod sp. zn. 31 Af 117/2011 ke společnému řízení žalovaný uvádí, že soud v obou případech měl posuzovat jinou právní otázku. V nyní projednávané věci ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 25. 3. 2011, č. j. 112841/11/228915601045, se jednalo zejména o otázku splnění podmínek dle § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dané věci proto nebyly vhodné ke spojení, byť se týkají stejného zdaňovacího období.

[16.] Krajský soud podle žalovaného právní otázku posoudil správně a napadený rozsudek proto nezákonností netrpí. Kasační stížnost žalovaný navrhuje zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18.] Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou, že se krajský soud dopustil nezákonnosti tím, že stejně jako správce daně posuzoval věc podle zákona o správě daní a poplatků a nikoliv podle daňového řádu účinného od 1. 1. 2011. Podstatu uvedené námitky stěžovatel konkretizoval tak, že správce daně měl postupovat podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu a k odstranění zjištěné chyby v účetnictví stěžovatele nevydávat dodatečný platební výměr, ale opravné rozhodnutí.

[19.] Z napadeného rozsudku lze zjistit, že krajský soud se k námitce, že správce daně měl postupovat podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu, nijak nevyjadřoval. Stěžovatel totiž takto formulovanou námitku v žalobě nevznesl. Dle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. Stěžovatel však nyní vznesenou námitkou brojí proti tvrzenému pochybení správce daně a nikoliv krajského soudu. Dle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak jedná o nepřijatelnou kasační námitku, která se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

[20.] Výše uvedenou námitku nesprávného posuzování věci krajským soudem podle zákona o správě daní a poplatků stěžovatel v řízení o kasační stížnosti dále doplnil v rámci svého vyjádření ze dne 29. 8. 2013, kde uvedl, že v rozsudku krajského soudu na str. 9 druhý odstavec je uvedeno: „*Poslední známá daňová povinnost byla definována v § 41 zákona o správě daní a poplatků (ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání)*...“ a v době vydání rozsudku ze dne 9. 12. 2012, sp. zn. 31Af 117/2011, už byl zákon o správě daní a poplatků nahrazen daňovým řádem. Stěžovatel tak z citované argumentace krajského soudu dovozuje nesprávné použití právního předpisu na daný případ. Krajský soud však uvedenou argumentaci použil při vypořádávání žalobní námitky nesprávně používaných pojmů daňová povinnost a daň správcem daně. Z výroku rozhodnutí žalovaného i správce daně je zřejmé, že bylo rozhodováno podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, přestože správce daně

pokračování

na část řízení v období před nabytím účinnosti daňového řádu aplikoval zákon o správě daní a poplatků (při přezkoumání dodržení lhůt pro vyměření daně bylo podání dodatečného daňového přiznání stěžovatele posouzeno podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Žalovaný taktéž na str. 2 odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád a poukazuje na jeho přechodné ustanovení § 264 odst. 1, dle kterého řízení nebo postupy (zde řízení o dodatečném vyměření daně zahájené podáním dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007), které byly zahájeny podle dosavadních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu dokončí, a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Krajský soud přitom při přezkoumávání napadeného rozhodnutí vycházel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Námitce stěžovatele, že krajský soud na věc nesprávně aplikoval zákon o správě daní a poplatků, proto nelze přisvědčit.

[21.] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že krajský soud měl podle ustanovení § 39 s. ř. s. věci vedené pod sp. zn. 31 Af 102/2011 a pod sp. zn. 31 Af 117/2011 spojit ke společnému řízení. Věc vedená pod sp. zn. 31 Af 117/2011 je podle stěžovatele závislá na rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 102/2011, kterým bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1000-602177, zrušeno a vráceno krajským soudem k dalšímu řízení.

[22.] Stěžovatel uvedenou kasační námitku výslovně nepodřadil pod zákonný důvod podání kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Podle obsahu jeho argumentace se zřejmě jedná o námitku jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Konkrétní důsledky, které by měly mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé pro nespojení výše uvedených věcí ke společnému projednání, stěžovatel dovozoval na základě úvahy, že správce daně i žalovaný v této věci rozhodovali, aniž by měli správné podklady z ukončené věci první, neboť rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 12. 2012, sp. zn. 31 Af 102/2011, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1100-602177, týkající se dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, který tak nebyl v právní moci.

[23.] Dle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání samostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí.

[24.] V řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 102/2011 stěžovatel brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1100-602177, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, o dodatečném stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7 567 371 Kč, vyměření daně ve výši 2 372 564 Kč, vyměření daňové ztráty ve výši -7 200 569 Kč a sdělení penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 474 512 Kč a penále z dodatečně vyměřené daňové ztráty ve výši 360 028 Kč. Zásadní námitka v řízení před krajským soudem v této věci směřovala proti postupu správce daně při doměření daňové povinnosti stěžovatele z důvodu nedodržení podmínek pro uplatnění odpisů nehmotného majetku obchodní společností LIMEX, veřejná obchodní společnost, v důsledku čehož správce daně zvýšil základ daně stěžovatele o odpis patentových práv k vynálezu „Způsob regenerace saturačního kalu“ pro ČR ve výši 226 362 Kč, odpis patentových práv k těmto vynálezům pro SR ve výši 240 292 Kč a odpis know-how ve výši 14 301 286 Kč.

[25.] V řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 117/2011 stěžovatel žalobou brojil proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru

správce daně, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši - 1 037 280 Kč. Stěžovatel dne 29. 11. 2010 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Údaje v tomto podání opravil dne 16. 12. 2010. Podaným dodatečným daňovým přiznáním a jeho opravou stěžovatel požadoval uplatnění ztráty z minulých let. Zásadní námitka v řízení před krajským soudem v této věci směřovala proti závěrům žalovaného a správce daně o nesplnění podmínek stanovených v ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů pro uplatnění ztráty stěžovatele z předchozích zdaňovacích období.

[26.] V obou případech tak bylo sice rozhodováno ve věci daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2007, ale o odlišných skutkových a právních otázkách.

[27.] Současně je třeba zdůraznit, že podle § 72 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (žalovaného). Jestliže tedy žalovaný v nyní projednávané věci rozhodoval dne 19. 9. 2011, byl k tomuto datu dodatečný platební výměr ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, v právní moci, neboť stěžovatelovo odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 9. 2011, č. j. 5151/11-1100-602177, které bylo stěžovateli dle jeho vlastního žalobního tvrzení doručeno dne 16. 9. 2011 (viz obsah spisu ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 102/2011) a téhož dne v souladu s § 103 odst. 1 daňového řádu nabylo právní moci, čímž bylo toto daňové řízení pravomocně skončeno.

[28.] Vycházel-li proto krajský soud v nyní projednávané věci ze skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, tj. ke dni 19. 9. 2011, postupoval v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s., na čemž nic nemění ani pozdější zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2011 krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto důvodnost námitky stěžovatele vytýkající nezákonnost rozhodnutí o věci samé v důsledku nespojení výše uvedených dvou věcí ke společnému projednání neshledal.

[29.] Poslední kasační námitka stěžovatele spočívá v argumentaci, že nejsou totožné pojmy „daňová povinnost“ a „daň z příjmů“. Stěžovatel se domnívá, že daňová povinnost není zároveň daní, jestliže daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti ji zakládající. Co se týká daně, vychází se z definice Prof. M. Bakeše, že daň je asynalagmatickou obligací veřejného charakteru. Vyhledávání jiného významu „daně“ je proto podle stěžovatele nepřipustné.

[30.] Stěžovatel uvedenou argumentací nenapadá ani nevyvrací závěry krajského soudu či správce daně učiněné v souvislosti s posouzením sporné právní otázky. Ze soudního spisu zdejší soud zjistil, že v žalobě stěžovatel namítal nepoužitelnost ustanovení § 34 a 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů z důvodu, že správce daně v projednávané věci zaměnil pojmy daňová povinnost a daň z příjmů. Z obsahu žalobní argumentace také vyplývá, že stěžovatel zaměňuje pojmy daňová povinnost a základ daně. Krajský soud (stejně jako správce daně) se při vypořádávání předmětné námitky zabýval otázkou, zda byly v případě stěžovatele splněny podmínky daně § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to, zda bylo dodatečné daňové přiznání stěžovatele podáno na vyšší daňovou povinnost, nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti.

[31.] Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část

pokračování

základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

[32.] Podle § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů může poplatník nebo jeho právní nástupce vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 uplatnit pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, 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 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů zaokrouhlených na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 Kč. Jestliže poplatník může uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odst. 4, 6 až 8 zákona o daních z příjmů v souladu s ustanovením § 34a odst. 3 zákona o daních z příjmů, ustanovení tohoto odstavce se nepoužije.

[33.] Ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů pro svou aplikaci požaduje splnění dvou podmínek. Za prvé, aby dodatečné daňové přiznání bylo na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a za druhé, že vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně lze uplatnit 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 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zákona o daních z příjmů zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činil alespoň 100 Kč.

[34.] Poslední známou daňovou povinností stěžovatele byla daňová povinnost stanovená správcem daně po provedené daňové kontrole dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 6. 2010, č. j. 166562/10/228915602848, kde byl stanoven základ daně ve výši 7 567 371 Kč a daň ve výši 2 372 564 Kč. Stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání uvedl daň ve výši 210 Kč a dodatečné daňové přiznání tak podal na daňovou povinnost nižší oproti poslední známé daňové povinnosti pravomocně vyměřené ve výši 2 372 564 Kč. Druhou podmínku § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů již za této situace nebylo třeba zkoumat, správce daně i žalovaný se však i splněním této podmínky zabývali a podle krajského soudu citované ustanovení aplikovali správně.

[35.] Ohledně nesprávně používaných pojmů „daň“ a „daňová povinnost“ krajský soud argumentoval § 41 zákona o správě daní a poplatků (ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání), který v odst. 1 poslední větě upravoval, že poslední známou daňovou povinností je částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku. Dle citovaného ustanovení jsou tedy pojmy „daň“ a „daňová povinnost“ totožné (je mezi ně kladeno „rovnítko“). Pojem daňová povinnost nemůže být totožný s pojmem základ daně.

[36.] Ve vztahu k výkladu uvedených pojmů je však třeba jinak věcně správný rozsudek krajského soudu korigovat. Je totiž třeba rozlišovat „daň“ a „daňovou povinnost“. Tyto pojmy jsou často zaměňovány a používány nepřipadně a nahodile, a to i v samotných jednotlivých daňových zákonech. Daňová povinnost je specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ v hmotněprávním předpise (daňová povinnost vzniká např. okamžikem převodu, prodeje apod.) Má svůj aspekt jak v rovině nalézací (daň přiznat, tvrdit) tak i v rovině platební (daň zaplatit). Daňová povinnost tedy obecně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které

jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Naopak daň je částka číselně odrážející daňovou povinnost.

[37.] Kasační argumentace stěžovatele ohledně úpravy okamžiku vzniku daňové povinnosti a definice daně Prof. M. Bakeše tyto závěry nevyvrací. Přes uvedenou korekci neměly nesprávné závěry krajského soudu co do výkladu uvedených pojmů vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, proto ani tuto námitku stěžovatele Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal.

[38.] Krajský soud tedy v posuzované věci dospěl ke správnému závěru, že stěžovatel podmínky pro uplatnění ztráty z předchozích zdaňovacích období, stanovené ustanovením § 34 a 38p zákona o daních z příjmů, nesplnil.

[39.] Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že poslední známou daňovou povinností byla v případě stěžovatele částka ve výši 2 372 564 Kč. Aby si stěžovatel mohl ztrátu dodatečně uplatnit, musel by v dodatečném daňovém přiznání vykázat částku číselně odrážející jeho daňovou povinnost (daň) minimálně v této výši.

[40.] V této souvislosti je vhodné na závěr uvést, že v obdobné věci stěžovatele týkající se zdaňovacího období roku 2001 a 2002 již Nejvyšší správní soud rozhodoval rozsudkem ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67, publikovaném pod č. 1750/2009 Sb. NSS. Od závěrů uvedených v tomto rozsudku se ani nyní Nejvyšší správní soud neodchýlil, neboť již v tomto rozsudku dovedl: „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, byl se vztahuje k jinému (staršímu) znění § 38p zákona o daních z příjmů.“ Pro úplnost zbývá dodat, že ústavní stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla usnesením Ústavního soudu ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 5/09, odmítnuta s následujícím konstatováním: „Ústavní soud tak v napadeném rozhodnutí neshledal žádná pochybení, která by ospravedlňovala jeho kasační zásah. Ústavní stížnost je pouze pokračováním polemiky s orgány správce daně a s obecnými soudy, která ústavně právní roviny nedosahuje. Nejvyšší správní soud se s argumenty stěžovatele v dostatečné míře a uceleně vypořádal, jeho rozhodnutí neobsahuje ani prvky libovůle, nelze je ani označit za vybočující z ustáleného výkladu. Skutečnost, že se s ním stěžovatel neztotožňuje, nemůže sama o sobě být důvodem opodstatněnosti ústavní stížnosti.“

[41.] S poukazem na složitost případu stěžovatel nesouhlasil s projednáním kasační stížnosti bez nařízení jednání. Dle § 109 odst. 2 s. ř. s. rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. Považuje-li to za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí k projednání kasační stížnosti jednání. V daném případě Nejvyšší správní soud nepovažoval za vhodné nařídít

pokračování

k projednání kasační stížnosti jednání, neboť by zjevně ani nic podstatného přinést nemohlo, a dokazování neprováděl, proto k projednání předmětné kasační stížnosti jednání nenařídil.

V. Závěr

[42.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[43.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. ledna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu