



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Mgr. Petr Miketa**, advokát se sídlem Jaklovecká 18, Ostrava, správce konkursní podstaty úpadce BOHEMIA T.T.W a. s., se sídlem Letiště Ostrava-Mošnov, Mošnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20. 6. 2011, čj. 3777/11-1202-802360, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 11. 2013, čj. 22 Af131/2011 – 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Kopřivnici (dále jen „správní orgán I. stupně“) vydal na základě zprávy o daňové kontrole dne 21. 12. 2006 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, kterým byla daňovému subjektu - společnosti BOHEMIA T.T.W. a. s. (dále jen „daňový subjekt“) dodatečně vyměřena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2002 ve výši 60.163.870 Kč. Žalobce podal dne 25. 4. 2007 dodatečné daňové přiznání. Správní orgán I. stupně pak vydal dne 27. 6. 2007 další dodatečný platební výměr, ve kterém stanovil daňovému subjektu stejnou daňovou povinnost jako v prvním dodatečném platebním výměru. Žalobce podal dne 9. 12. 2008 další dodatečné daňové přiznání, v němž uplatnil vyšší částku odčitatelné položky – daňové ztráty – ve výši 204.929.000 Kč a velikost celkové daňové povinnosti vyčíslil na 0 Kč. Správní orgán I. stupně zaslal žalobci výzvu k odstranění pochybností a vyzval ho k opravě hodnoty odčitatelné položky tak, aby byla v souladu s § 38p zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, podle kterého má být hodnota řádku č. 270 (tj. zaokrouhlený základ daně) dodatečného daňového přiznání alespoň o 1.000 Kč vyšší, než byla stanovena posledním pravomocným rozhodnutím. Žalobce na to reagoval dne 11. 2. 2009 přepracovaným dodatečným daňovým přiznáním, ve kterém upravil některé hodnoty a vykázal daňovou povinnost ve výši 310 Kč. Dne 9. 7. 2009 vydal správní orgán I. stupně dodatečný platební výměr, kterým doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 310 Kč. Žalobce podal proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) svým rozhodnutím ze dne 18. 12. 2009 zamítlo.

[2] Uvedené rozhodnutí finančního ředitelství bylo na základě žaloby žalobce zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 22. 4. 2011, čj. 22 Af 15/2010 – 28, z důvodu, že dodatečná daňová přiznání žalobce na daňovou povinnost nižší byla podána v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež je ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a 4 zákona č. 332/1997 Sb., o správě daní a poplatků, který obsahuje právo podat daňové přiznání na daň nižší. V návaznosti na to vydalo finanční ředitelství v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým zrušilo rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 9. 7. 2009 a zároveň zastavilo řízení ve věci dodatečných přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9. 12. 2008 a dne 11. 2. 2009. Správní orgán I. stupně pak dne 1. 7. 2011 vydal rozhodnutí, jímž taktéž zastavil řízení ve věci uvedených dodatečných daňových přiznání. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, na základě kterého správní orgán I. stupně dne 27. 2. 2012 napadené rozhodnutí zrušil.

[3] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 13. 12. 2012, čj. 22 Af 131/2011 – 33, jako nedůvodnou zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek krajského soudu zrušil pro jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud se totiž nevypořádal s žalobní námitkou, v rámci které stěžovatel namítal, že po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu čj. 22 Af 15/2010 – 28, byla vydána dvě rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných přiznáních k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, tj. napadené rozhodnutí finančního ředitelství a rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 1. 7. 2011. Nejvyšší správní soud proto krajský soud zavázal, aby se v dalším řízení touto námitkou zabýval.

II. Závěry napadeného rozsudku krajského soudu

[4] Krajský soud následně vydal rozsudek specifikovaný v záhlaví, jímž žalobu žalobce opět zamítl.

[5] Co se týče žalobní námitky ohledně uplatnění daňové ztráty, krajský soud setrval na své argumentaci spočívající v tom, že zákon o daních z příjmů v rozhodném znění v § 38p omezoval tuto možnost pouze na případy, kdy byl daňový poplatník povinen podat dodatečné daňové přiznání (z jiných důvodů) na daňovou povinnost vyšší. Krajský soud tak zopakoval, že je skutečností nespornou, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání na daňovou povinnost nižší oproti poslední známé daňové povinnosti (9. 12. 2008 na nulovou daň a 11. 2. 2009 na daň 310 Kč), což je v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[6] Za nedůvodnou považoval krajský soud také námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že bylo vedle rozhodnutí finančního ředitelství vydáno také rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým bylo řízení ve věci dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 2002 zastaveno. Krajský soud k tomu uvedl, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu s § 116 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Postup podle nového daňového řádu byl při tom odůvodněn § 264 odst. 1

tohoto zákona. Zdůraznil také, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně o zastavení řízení bylo vydáno až dne 1. 7. 2011, zatímco napadené rozhodnutí žalovaného již dne 20. 6. 2011. Podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správní (dále jen „s. ř. s.“) je krajský soud povinen při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného, že vydáním rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných daňových příznacích správci daně obou stupňů nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech, což ostatně ani v podané žalobě netvrdil.

[7] Krajský soud nesouhlasil ani s žalobní námitkou, že je § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů protiústavní, a nevyhověl tak návrhu žalobce na předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

III. Argumenty kasační stížnosti žalobce

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), písm. b), písm. d) a písm. e) s. ř. s., ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, podle kterého nebyl zkrácen na svých právech tím, že řízení o dodatečných daňových příznacích za rok 2002 bylo zastaveno jak napadeným rozhodnutím finančního ředitelství, tak rozhodnutím správního orgánu I. stupně. Řízení v jedné věci bylo *de facto* zastaveno dvěma různými orgány a celé řízení je tak zcela nepřehledné a nesrozumitelné, což nepochybně nezákonným způsobem zasahuje do práv stěžovatele.

[10] Krajský soud také nesprávně posoudil možnost uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém příznacích. Stěžovatel obsáhle shrnuje celý průběh daňového řízení a vysvětluje příčiny vzniku daňové ztráty. Upozorňuje na skutečnost, že praxe při podávání dodatečných daňových příznacích byla přes nezměněný § 38p zákona o daních z příjmů taková, že finanční úřady umožňovaly použití daňové ztráty z minulých let tak, že se snížila celková daňová povinnost daňového subjektu postupem, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové příznacích. Tento postup byl na Finančním ředitelství v Ostravě respektován a zcela běžně používán. Stěžovatel v této souvislosti zpochybnil závěry judikované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 5 Afs 27/2008 – 67, jimiž argumentoval krajský soud, které neumožňují daňovému subjektu daňovou ztrátu uplatnit tak, aby se snížila poslední daňová povinnost. Toto stanovisko je podle něj v rozporu se smyslem daňového řízení, kterým je řádné vyměření daně, neboť v tomto smyslu nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Tyto závěry jsou také v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 165/2004 – 106. Stěžovatel dále zdůraznil, že vyměřená daňová povinnost neodpovídá příjmům a výdajům daňového subjektu, a nemá reálný základ v příjmech a výdajích daňového subjektu v roce 2002. Základ daně byl totiž vytvořen z účetních položek, které mají svůj původ před prohlášením konkurzu.

[11] Pokud nelze daňovou ztrátu v dodatečném daňovém příznacích použít tak, že se sníží daňová povinnost daňového subjektu a daň je stanovena podle skutečných příjmů, pak je stěžovatel přesvědčen, že je § 38p zákona o daních z příjmů v rozporu s Ústavou a požadavkem na řádné vyměření daně. Názor krajského soudu, že zmiňované ustanovení je v souladu s Ústavou, je proto nesprávný.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační námitka týkající se existence dvou rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných daňových příznacích je jednoznačně nedůvodná. Finanční ředitelství v návaznosti na zrušující rozsudek krajského soudu vydalo „nové“ rozhodnutí o odvolání, přičemž rozhodoval věcně i místně příslušný správce daně. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně lze považovat za nadbytečné, ale nikterak zkracující procesní práva stěžovatele. Správní orgán I. stupně navíc autoremedurou reagoval na vzniklou situaci a procesní postup tak zhojil.

[13] V souvislosti s otázkou možného uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém příznacích na daňovou povinnost nižší žalovaný odkázal na odůvodnění rozsudků krajského soudu ze dne 22. 4. 2011, sp. zn. 22 Af 15/2010, ze dne 13. 12. 2012, čj. 22 Af 131/2011 – 33, a ze dne 14. 11. 2013, čj. 22 Af 131/2011 – 60, a také na odůvodnění napadeného rozhodnutí finančního ředitelství.

[14] Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost.

[16] V posuzovaném případě se jedná o kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Podle § 104 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může v takové kasační stížnosti stěžovatel namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Ze zákazu opakované kasační stížnosti však platí výjimky pro situace, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti by za tohoto procesního stavu totiž znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS).

[17] Stěžovatel namítá jednak nesprávnost posouzení otázky vydání dvou správních rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných daňových příznacích. Touto otázkou se krajský soud ve svém prvním rozsudku nezabýval, což bylo také důvodem jeho dřívějšího zrušení ze strany Nejvyššího správního soudu pro nepřezkoumatelnost. Stěžovatel je proto oprávněn v opakované kasační stížnosti proti tomuto posouzení brojit. Hlavní kasační argumentace pak spočívá v nesprávné aplikaci § 38p zákona o daních z příjmů na případ stěžovatele a v protiústavnosti tohoto ustanovení. Uvedenou otázkou se Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku nezabýval, pouze nad rámec odkázal na konstantní výklad tohoto ustanovení. I tato kasační námitka je tedy přípustná.

[18] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla

působnost Finančního ředitelství v Ostravě jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou aplikace § 38p zákona o daních příjmů v rozhodném znění na případ stěžovatele.

[21] Dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, platí, že „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“. Daňový poplatník si tedy může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období; je při tom 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. Tuto možnost ovšem § 38p zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, omezoval na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost. Daňovou ztrátu z uplynulých let bylo možné u daně z příjmů právnických osob uplatnit pouze v té výši, aby výsledný základ daně podle takto podaného dodatečného daňového přiznání byl po zaokrouhlení alespoň o 1.000 Kč vyšší, než základ daně dosud pravomocně vyměřené nebo doměřené. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů je ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, který podání daňového přiznání na daňovou povinnost nižší umožňuje (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 5 Afs 27/2008 – 67, publ. pod č. 1750/2009 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 19. 9. 2013, čj. 1 Afs 71/2013 – 26).

[22] Kasační soud v citovaném rozsudku čj. 5 Afs 27/2008 – 67, také konstatoval, že tato právní úprava „zcela racionálně zvýhodňuje daňový subjekt, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 daňového řádu a podá ze své vlastní iniciativy dodatečné daňové přiznání 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.“

[23] Výše uvedený výklad § 38p zákona o daních z příjmu vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, a proto ani nyní nemá soud důvod se od něj odchýlit. Kasační soud se tak ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že § 38p zákona o daních z příjmů není protiústavní, ani neodporuje požadavku na řádné vyměření daně. Stěžovatelovu námitku o nespravedlivosti této úpravy je nutno odmítnout také s ohledem na konstantní názor Ústavního soudu, že stát disponuje širokou mírou uvážení při stanovení daňové legislativy.

[24] Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatele, že by výše uvedené závěry byly v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 165/2004 – 103. V tomto rozsudku totiž soud řešil jinou situaci, konkrétně se zabýval tím, zda měl správce daně v průběhu daňové kontroly k žádosti daňového subjektu zohlednit vyšší daňovou ztrátu. Kasační soud dospěl k závěru, že postup správce daně, který by respektoval vyjádření daňového subjektu týkající se uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly, by v daném případě nebyl

v rozporu s normami daňového práva. Tento závěr však lze uplatnit pouze za předpokladu, že ze všech projevů daňového subjektu učiněných v daňovém řízení je nade vše pochybnost zřejmá jeho snaha uplatnit daňovou ztrátu v maximální možné výši (s ohledem na základ daně). V nyní posuzovaném případě se však jednalo o uplatnění vyšší daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost již po ukončení daňové kontroly.

[25] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatel mohl uplatnit daňovou ztrátu z minulých zdaňovacích období v dodatečném daňovém přiznání za rok 2002 pouze v tom případě, že by daňové přiznání podal na daňovou povinnost vyšší a zároveň by navýšil základ daně minimálně o 1.000 Kč. Tento postup však stěžovatel nesplnil, neboť ze správního spisu vyplývá (a sám stěžovatel to nezpochybňuje), že svá dodatečná daňová přiznání podal na nižší daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti. Pokud tedy v dodatečných daňových přiznáních uplatňoval jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu z minulých let, jednal v rozporu s § 38p zákona o daních z příjmů, v relevantním znění. Finanční ředitelství proto postupovalo správně, pokud pro nepřipustnost takových dodatečných daňových přiznání řízení o nich zastavilo. Na tomto závěru nemohou v této fázi řízení nic změnit okolnosti vzniku daňové ztráty ani jiné stěžovatelem popisované skutečnosti.

[26] Ohledně otázky zastavení řízení o dodatečných platebních výměrech za zdaňovací období roku 2002 dvěma správními orgány se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že tímto postupem nemohl být stěžovatel nijak zkrácen na svých právech. Jak již uvedl krajský soud, finanční ředitelství postupovalo správně, pokud napadeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu zrušilo rozhodnutí správního orgánu I. stupně a řízení zastavilo. Správní orgán I. stupně naopak pochybil tím, že následně vydal nadbytečné rozhodnutí, jímž tatáž řízení také zastavil, nicméně na základě odvolání toto rozhodnutí zrušil a svůj postup tak napravil. Vniklá situace v žádném případě nezpůsobila nepřehlednost ani nesrozumitelnost řízení, jež by nezákonně zasáhla do práv stěžovatele. Tuto kasační námitku je proto nutné zamítnout.

VI. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal stěžovatelovy námitky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. února 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu