



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyní JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Carpenter Invest, a. s.**, IČ 26241218
se sídlem v Praze 1, Vladislavova 1390/17,
zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph. D., advokátkou
se sídlem v Praze 2, nám. Míru 341/15,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, č. j. 13462/18/5200-11435-711918

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 4. 2018, č. j. 13462/18/5200-11435-711918, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 10. 2017, č. j. 7645165/17/2001-52524-111327, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 190 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Tento dodatečný platební výměr byl vydán v situaci, kdy žalobce v dodatečném daňovém přiznání nově uplatnil vyšší částku daňové ztráty ve výši 6 362 680 Kč, a v důsledku toho se domáhal stanovení daně nižší, než byla jeho poslední známá daňová povinnost, což správce daně odmítl.

Žalobní body

2. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti procesnímu postupu správce daně. Namítl, že správce daně postupoval v rozporu s pravidly stanovenými pro ukončení postupu k odstranění pochybností podle § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jelikož v protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností (dále též jen „protokol“) uvedl, že žalobce odstranil pochybnosti vymezené ve výzvě k odstranění pochybností, následně však vydal písemnost označenou jako „sdělení“, ve které uvedl opačný závěr. Daňový řád neumožňuje, aby správce daně poté, co shledá pochybnosti, které měl ohledně podaného daňového přiznání za zcela odstraněné, svoji úvahu změnil, a to tím spíše, nezměnil-li se od vydání protokolu do vydání sdělení skutkový ani právní stav, ani nebylo jakkoli doplněno dokazování. Žalobce dále nesouhlasil s názorem žalovaného, že protokol je pouze jedním z důkazních prostředků, který je správce daně oprávněn použít pro stanovení daně.
3. Ve druhém žalobním bodě žalobce vyjádřil nesouhlas s tím, že mu správce daně odmítl uznat uplatněnou daňovou ztrátu. Podle žalobce není sporu o tom, že mu daňová ztráta byla v předchozích zdaňovacích obdobích vyměřena, tudíž byl k jejímu uplatnění, jakožto položky snižující základ daně, oprávněn. Předmětem sporu však je, zda mohl daňovou ztrátu uplatnit zvoleným postupem, tedy podáním dodatečného daňového přiznání, kterým bylo zahájeno doměřovací řízení.
4. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 – 33 (který je, stejně jako dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupný na www.nssoud.cz), považuje žalobce svůj postup za oprávněný. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek dle striktního výkladu ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou mj. v důsledku přijetí daňového řádu irelevantní. Žalobce současně nesouhlasil s názorem žalovaného, že by se citovaný rozsudek č. j. 9Afs 41/2013-33 nevztahoval na projednávanou věc. Skutková východiska v dané věci sice byla odlišná, vyslovený právní závěr (zejm. bod 41 daného rozsudku) má však význam obecný a neomezený pouze na skutkové shodné případy.
5. Žalobce uvedl, že judikaturní závěry zohlednil také zákonodárce, který novelou č. 267/2014 Sb. změnil ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Tato novela odstranila veškerá omezení týkající se možnosti uplatnění odčitatelných položek či položek snižujících základ daně, a nahradila je zvláštním ustanovením o penále. Žalobce odkázal na důvodovou zprávu k novele provedené zákonem č. 267/2014 Sb., v níž je uvedeno, že se navrhuje „*vypuštění pravidla obsaženého v současném § 38p*“ a že je tak „*reagováno na princip obsažený v rozsudku (...) č. j.*

9Afs 41/2013.“ Zákonodárce současně, v reakci na změny judikatury a s ohledem na nový cíl správy daní zákonem č. 458/2011 Sb. novelizoval také ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu, které dříve umožňovalo, aby bylo podáno dodatečné daňové přiznání na nižší daň jen tehdy, pokud vyšly najevo nové skutečnosti a důkazy, které nemohly být použity v původním řízení. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění novely č. 45/2011 Sb., je možné dodatečné daňové přiznání na nižší daň podat vždy, pokud byla daň stanovena v nesprávné výši. Uvedená změna svědčí o tom, že zákonodárce měl v úmyslu postupovat podle konstantní judikatury a v souladu s cílem správy daní tak, aby odečitatelné položky, tedy mj. daňová ztráta, mohly být uplatňovány v dodatečném daňovém přiznání bez nutnosti splnění dalších podmínek.

6. Žalobce dále uvedl, že na východiska vyslovená v rozsudku č. j. 9Afs 41/2013 - 33 Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1Afs 238/2014 - 52, ve kterém řešil skutkově shodnou věc, tj. uplatnění vyšší částky odčitatelných položek v dodatečném daňovém přiznání, které bylo podle správních orgánů v rozporu s ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku akcentoval nový cíl správy daní. Podle závěrů tohoto rozsudku jsou jedinými omezujícími podmínkami pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň, v němž je uplatňována daňová ztráta, podmínky uvedené v § 141 odst. 2 daňového řádu. Podmínky, které stanovuje § 38p zákona o daních z příjmů, se, z důvodu rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neaplikují. V rozsudku č. j. 1Afs 238/2014 - 52 přitom byla řešena identická skutková otázka, o jakou se jedná v projednávané věci, pouze s tím rozdílem, že v dané věci daňový subjekt uplatňoval vyšší odečitatelnou položku pro neziskové organizace, zatímco žalobce uplatnil daňovou ztrátu.
7. Žalobce dále namítl, že interpretace a aplikace relevantních právních norem správcem daně a žalovaným je v rozporu s článkem 2 odst. 1 a 3, článkem 3 či článkem 4 Ústavy České republiky, a s článkem 2 odst. 2, článkem 11 nebo článkem 36 Listiny základních práv a svobod.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k námitce týkající se ukončení postupu k odstranění pochybností uvedl, že správce daně sice změnil svou správní úvahu, stěžejní však je, že po té, co zjistil odlišný právní závěr, nevydal dodatečný platební výměr, nýbrž žalobce nejprve se změnou svého závěru seznámil a umožnil mu, aby se k odlišnému závěru vyjádřil, čehož žalobce také využil. Ustanovení § 89 a § 90 ani jiné ustanovení daňového řádu nezakazuje správci daně změnit správní úvahu. Žalobce se dopouští dezinterpretace § 90 daňového řádu, požaduje-li vydání dodatečného platebního výměru, který by byl založen na správní úvaze uvedené v protokolu. Správce daně s ohledem na princip správného zjištění a stanovení daně zjistil, že žalobce při uplatnění daňové ztráty nepostupoval v souladu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a z tohoto důvodu změnil svůj původní závěr v neprospěch žalobce.
9. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že nepopírá právo žalobce uplatnit daňovou ztrátu. Pokud však žalobce na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013 zamýšlel uplatnit vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně, byl přitom vázán ustanovením § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a byl tudíž povinen splnit dvě podmínky. Zaprvé musel v dodatečném daňovém přiznání vyčíslit daňovou povinnost buď vyšší, než byla jeho poslední známá daňová povinnost, nebo ve výši shodné. Zadruhé musel rozdíl mezi nově stanoveným základem daně, sníženým o položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona, a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona, z něhož byla daň pravomocně vyměřena,

činit alespoň 1 000 Kč. Žalobce však ani jednu z těchto podmínek nesplnil, jelikož v řádném daňovém přiznání vykázal daň ve výši 1 194 720 Kč a v dodatečném daňovém přiznání ve výši 0 Kč. Žalobce tedy dodatečné daňové přiznání podal na nižší daňovou povinnost.

10. Žalovaný dále uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9Afs 41/2013 - 33, jehož závěrů se žalobce dovolává, ale i z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňovou ztrátu lze uplatnit nikoliv pouze podáním řádného nebo dodatečného daňového přiznání, ale i v odvolání proti vyměření daně či v průběhu vytýkacího řízení. Tedy i v případě, že daň dosud nebyla stanovena. Žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že daňový subjekt je daňovou ztrátu oprávněn uplatnit za splnění zákonem stanovených, zejm. hmotněprávních podmínek. Žalovaný nepovažuje citovaný rozsudek za přílehlavý pro posuzovanou věc, jelikož řešil otázku nezohlednění daňové ztráty při daňové kontrole. Správce daně ctí zásadu materiální správnosti, současně je však vázán také zásadou zákonnosti a je-li právo žalobce podmíněno splněním určité hmotněprávní podmínky, je povinen se danou podmínkou řídit. V posuzované věci se jedná o podmínky, které stanovuje § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, a které žalobce nesplnil.
11. Ve vztahu k námitce, v níž žalobce odkazoval na novu procesní úpravu správy daní a nový cíl správy daní, žalovaný uvedl, že postupoval-li v souladu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, neporušil ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které upřednostňuje hledisko správného stanovení daně před hlediskem fiskálním. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, tohoto cíle však lze dosáhnout pouze postupem, který stanoví daňový řád a zákon o daních z příjmů.
12. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 238/2014 - 52, na který žalobce odkazoval, podle žalovaného nedopadá na posuzovanou věc. V tomto rozsudku se soud zabýval zejména procesní otázkou – zda správce daně mohl zastavit řízení o dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost z důvodu uplatnění vyššího odečtu podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů za situace, kdy se daňový subjekt odečtu domáhal již při daňové kontrole. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že o tom, že dodatečné daňové přiznání je v rozporu s podmínkami § 38p zákona o daních z příjmů, nelze rozhodovat procesně, ale musí být rozhodnuto meritorně.
13. Podle názoru žalovaného je obecně daňový subjekt, při splnění předepsaných podmínek, v zákonné lhůtě oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je jeho poslední známá daňová povinnost. Jestliže však v dodatečném daňovém přiznání uplatňuje vyšší částky odečitatelných položek či položek snižujících základ daně, je oprávněn tak postupovat pouze tehdy, splní-li podmínky § 38p zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení není speciálním ustanovením k ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu.

Replika žalobce

14. Žalobce podal k vyjádření žalovaného dne 11. 11. 2018 repliku, ve které opětovně odkázal na rozsudek NSS č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a namítl, že závěry žalovaného jsou s ním v rozporu. Žalobce zopakoval, že z citovaného rozsudku vyplývá, že doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek podle striktního výkladu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů jsou v důsledku přijetí daňového řádu irelevantní. S ohledem na zásadu rovnosti a materiální spravedlnosti musí být žalobci umožněno, aby uplatnil daňovou ztrátu tak, jak to učinil. Žalobce opětovně odkázal také na rozsudek č. j. 1Afs 238/2014 - 52, v němž soud podle jeho názoru řešil identickou skutkovou otázku. Současně žalobce nesouhlasil s vyjádřením žalovaného, že se soud v tomto rozsudku zabýval pouze procesní otázkou přípustnosti zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání.

Průběh řízení před správními orgány

15. Žalobce podal dne 30. 6. 2014 řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, ve kterém vyčíslil základ daně v částce 6 288 463 Kč, základ daně snížený o odečitatelné položky ve výši 6 288 000 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 1 194 720 Kč.
16. Dne 7. 10. 2016 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, ve kterém jednak vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku 74 217 Kč, a ve kterém dále nově uplatnil částku daňové ztráty, která mu vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období (roku 2009), ve výši 6 362 680 Kč, v důsledku čehož vyčíslil základ daně snížený o odečitatelné položky na částku 0 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 0 Kč.
17. Dne 19. 6. 2017 vydal správce daně Výzvu k odstranění pochybností, ve které uvedl, že mu ve vztahu k žalobcově dodatečnému daňovému přiznání vznikly pochybnosti týkající se dodržení podmínek ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na tuto Výzvu se dne 11. 7. 2017 uskutečnilo ústní jednání, zaznamenané v Protokolu ve věci sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností. Správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti byly zcela odstraněny a daňová povinnost bude žalobci stanovena v souladu s jeho dodatečným daňovým přiznáním.
18. Dne 14. 8. 2017 správce daně vyhotovil Úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, v němž uvedl, že původní závěr, uvedený v protokolu ze dne 11. 7. 2017, není správný, a že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění vyšší částky odečitatelných položek podle § 38p zákona o daních z příjmů. S tímto novým posouzením správce daně současně žalobce seznámil Sdělením o výsledku průběhu postupu k odstranění pochybností z téhož dne, tj. dne 14. 8. 2017.
19. Žalobce na uvedené Sdělení reagoval vyjádřením ze dne 21. 8. 2017, jímž se závěry správce daně nesouhlasil. Žalobce rozporoval procesní postup správce daně spočívající v tom, že nejprve byly pochybnosti považovány za zcela odstraněné a následně byl tento závěr změněn na závěr opačný. Žalobce uvedl, že se ztotožňuje s původním závěrem, který je také v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 – 33, a ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1Afs 238/2014 – 52, a požaduje, aby správce daně své stanovisko přehodnotil.
20. Správce daně následně zaslal žalobci Sdělení ze dne 26. 9. 2017, v němž shrnul dosavadní průběh věci a uvedl, že při posouzení věci vychází striktně z textu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období roku 2013. Novelizace tohoto ustanovení, k níž došlo zákonem č. 267/2014 Sb., není pro dané zdaňovací období účinná. Žalobcem uváděná judikatura – rozsudky NSS č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a č. j. 1Afs 238/2014 – 52 - na posuzovanou věc nedopadá. Z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu vyplývá správci daně povinnost stanovit daň ve správné výši. V posuzované věci nelze poslední známou daňovou povinnost žalobce považovat za nesprávně stanovenou, jelikož odečitatelné položky dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou fakultativní. Pokud se tak daňový subjekt rozhodl odpočet daňové ztráty v řádném daňovém přiznání neuplatnit, byla jeho daňová povinnost stanovena správně.
21. Dne 19. 10. 2017 vydal správce daně Dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, jímž vyloučil část daňově uznatelných nákladů, jak žalobce uvedl v dodatečném daňovém přiznání, neumožnil mu však odečíst nově uplatněnou vyšší částku daňové ztráty. Daň tak byla správcem daně stanovena ve výši 1 194 910 Kč, tj. o částku 190 Kč vyšší než v žalobcově řádném daňovém přiznání. Žalobce podal proti Dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž uplatnil obdobné námitky jako v nyní

posuzované žalobě. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

Řízení před soudem

22. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě. Při přezkoumání soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalovaný výslovně uvedl, že souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení ústního jednání a žalobce k výzvě soudu neuvedl, že s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasí, postupoval soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání.

Posouzení důvodnosti žaloby

23. Žalobce v podané žalobě vymezil dva okruhy žalobních námitek. Podstatou prvního z nich jsou vady postupu správce daně, pokud jde o ukončení postupu k odstranění pochybností podle § 90 daňového řádu (*a/*), kterými se soud zabýval nejprve. Následně se soud zabýval vlastní spornou otázkou týkající se možnosti uplatnit vyšší částku daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání (*b/*).

a/ K postupu správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností

24. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že vzniknou-li „*správci daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt o odstranění těchto pochybností.*“
25. Samotný průběh postupu k odstranění pochybností a možné způsoby jeho ukončení jsou upraveny v § 90 daňového řádu. Podle odstavce 1 je správce daně sepiše o průběhu postupu „*podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*“ Podle odstavce 2 platí, že „*nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*“ Odstavec 3 pak stanovuje, že „*pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*“
26. V posuzované věci, jak je shrnuto výše v bodech 18 až 20 tohoto rozsudku, správce daně nejprve žalobci sdělil, že jeho pochybnosti byly zcela odstraněny a že mu bude daň doměřena v souladu s jeho dodatečným daňovým přiznáním, následně však své posouzení změnil, a žalobci sdělil, že mu neumožní odečíst od základu daně dodatečně uplatněnou vyšší částku daňové ztráty.
27. Postup, kdy se správce daně nejprve přikloní k jednomu právnímu výkladu, pro daňový subjekt příznivému, následně však své posouzení změní, nelze považovat za postup zcela standardní a odpovídající zásadám dobré správy. Správce daně si měl již napoprvé vyjasnit, jakým způsobem bude sporné ust. § 38p zákona o daních z příjmů vykládat. Nicméně pokud jde o důvodnost uplatněné námitky, soud považuje za podstatné, že změna právního názoru správce daně, a tedy i jeho konečné rozhodnutí, nebyly pro žalobce zcela překvapivé. Žalobce byl s novým posouzením správce daně seznámen a bylo mu v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu umožněno, aby se k dosavadnímu výsledku správce daně vyjádřil a případně

podal návrh na pokračování dokazování. Žalobce také možnosti se vyjádřit využil. Poté ještě správce daně zaslal žalobci další sdělení, v němž shrnul dosavadní průběh věci, nikterak přitom nezastíral, že z jeho strany došlo ke změně právního posouzení, a teprve poté ve věci závazně rozhodl vydáním dodatečného platebního výměru. Byť tak má soud za to, že postup kdy správce daně mění dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností - a tím spíše, že v posuzované věci nebyly dány žádné skutkové pochybnosti, které by byly vyjasňovány, nýbrž jednalo se pouze o otázky právního výkladu, by měl být výjimečný, v posuzované věci je podstatné, že postup správce daně byl pro žalobce transparentní a nebyl pro něho překvapivý.

28. Dalším, souvisejícím, důvodem, který soud vedl k závěru, že správce daně neporušil pravidla stanovená pro ukončení postupu k odstranění pochybností, je, že tento postup není ukončen vydáním protokolu či úředního záznamu o tom že pochybnosti byly či nebyly odstraněny. Takový protokol či úřední záznam představuje pouze vyjádření *dosavadního* výsledku postupu k odstranění pochybností (ust. § 90 odst. 2 daňového řádu). Nicméně samotný postup k odstranění pochybností končí teprve buď stanovením daně, tedy vydáním platebního výměru, anebo zahájením daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6Afs 100/2017 - 37). Správce daně postupoval v souladu s uvedeným a vydal dodatečný platební výměr. Teprve tímto rozhodnutím správce daně postup k ukončení pochybností uzavřel a podal výklad relevantních právních ustanovení v dané věci, který zavazuje nejen daňový subjekt, ale právě také samotného správce daně.
29. Uplatněnou námitku proto soud z výše uvedených důvodů posoudil jako nedůvodnou.

b/ K možnosti uplatnit v dodatečném daňovém přiznání vyšší částku daňové ztráty

30. Podle § 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 pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
31. Podle § 38p odst. 1 téhož zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2014 platilo, že *vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických 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 tisíciokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisíciokoruny dolů, z něbož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena) činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.*
32. Citovaná ustanovení tudíž stanovují, že daňový poplatník si může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, je přitom na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících pěti let tak učiní. Pokud daňová ztráta nebyla v řádném 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 ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů omezoval na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost. Daňovou ztrátu minulých 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.
33. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů tak výslovně upravovalo dva související, ale do značné míry také oddělitelné aspekty stran dodatečného uplatnění odčitatelných položek a položek snižujících základ daně (tj. jiného uplatnění než v řádném daňovém přiznání či hlášení). Zaprvé upravovalo procesní postup (způsob), jakým má daňový subjekt dodatečně

daňovou ztrátu či obdobné položky uplatnit, stanovovalo-li, že se tak má stát cestou dodatečného daňového přiznání. Zadruhé stanovovalo omezující podmínky takového dodatečného daňového tvrzení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2013, č. j. 1Afs 71/2013 - 26, podle něhož „*Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů určuje jednak formu dodatečného uplatnění odčitatelných položek snižujících základ daně (...) a dále stanoví, že musí jít o daňovou povinnost vyšší či stejnou.*“).

34. Byť žalobce na počátku žaloby předmět sporu vymezil tak, že jde o to, zda daňovou ztrátu mohl uplatnit postupem (způsobem), který zvolil, tedy dodatečným daňovým přiznáním, tato otázka ve skutečnosti sporná není. Není sporu o tom, že obecně lze daňovou ztrátu (či jiné položky snižující základ daně) uplatnit formou dodatečného daňového přiznání, jelikož to ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů umožňuje výslovně. Není také sporu o tom, že žalobce při uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání nesplňoval uvedené podmínky podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů pro dodatečné daňové tvrzení. Předmětem sporu je již samotná použitelnost těchto omezujících podmínek. Žalobce je považuje za neaplikovatelné.
35. Předmětem sporu tudíž je, zda žalobce byl na základě dodatečného daňového přiznání oprávněn uplatnit daňovou ztrátu, stanovenou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období, za situace, kdy dodatečným daňovým přiznáním nevykázal vyšší daňovou povinnost oproti jeho poslední známé daňové povinnosti, nebo daňovou povinnost shodnou s jeho poslední známou daňovou povinností, ale daňovou povinností nižší (0 Kč oproti dosud stanovené částce 1 194 720 Kč). Neaplikovatelnost omezujících podmínek podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů nastala podle žalobce po té, co byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nahrazen daňovým řádem, jelikož daňový řád - na rozdíl od předchozí procesní úpravy - vychází z odlišného cíle správy daní. Podle žalobce byl dosavadní výklad § 38p zákona o daních z příjmů v důsledku daňového řádu v tomto směru korigován také Nejvyšším správním soudem, a to zejména v rozsudcích č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a č. j. 1Afs 238/2014 - 52.
36. Pokud jde o cíl správy daní, je možné žalobci v obecné rovině přisvědčit v názoru, že zatímco předchozí právní úprava (zákon o správě daní a poplatků) upřednostňovala při stanovování daně hledisko fiskální, tedy stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly (již jednou vybrané) daňové příjmy státu kráceny (ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), právní úprava nová (daňový řád) upřednostňuje hledisko materiální správnosti. Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu vymezuje, že cílem správy daní je v rovině nalézací daň zjistit a stanovit správně a v rovině platební zabezpečit její úhradu (viz rozsudek NSS č. j. 5Afs 83/2012-46 či rozsudek NSS č. j. 9Afs 41/2014 - 33, zejména body 35 až 37).

b. i./ Výklad ust. § 38p zákona o daních z příjmů za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

37. Aby bylo možné posoudit, zda nově zakotvený cíl správy daní vyvolává nezbytnost odlišného výkladu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů (případně úplnou neaplikovatelnost omezujících podmínek podle daného ustanovení) od výkladu zastávaného za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, vycházejícího z odlišného cíle, považuje soud za nezbytné nejprve shrnout tento dřívější výklad.
38. Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 41 odst. 1, věta čtvrté, uváděl, že nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, lze za podmínek dle odstavce 4 téhož ustanovení podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší. Odstavec 4 pak zejména vyjmenovával případy, ve kterých podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší či daňovou ztrátu vyšší nebylo možné.
39. Rozhodovací praxe soudů se ustálila na závěru, že ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů - jeho odstavec první, vztahující se k dani z příjmů právnických osob, i odstavec druhý, týkající

se osob fyzických, neumožňující – nenastanou-li podmínky v něm stanovené – podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, je ve vztahu speciality k ustanovení § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků, zakotvujícím v obecné rovině právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Judikatura přitom mimo jiné vycházela z toho, že § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků právo podat daňové přiznání na daň nižší výslovně podmiňuje tím, že tento nebo jiný daňový zákon v tomto ohledu nestanoví jinak. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů tedy bylo vykládáno právě jakožto ustanovení stanovující „jinak“. Bylo-li podáno dodatečné daňové přiznání v rozporu s podmínkami § 38p zákona o daních z příjmů, správce daně řízení o něm zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7Afs 165/2004 - 103, ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5Afs 27/2008 - 67, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2013, č. j. 22Af 106/2011 - 42, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2013, č. j. 1Afs 71/2013 - 26, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1Afs 4/2014 - 23).

b. ii/ Výklad ust. § 38p zákona o daních z příjmů za účinnosti daňového řádu

40. Obdobou ustanovení § 41 odst. 1, věty čtvrté, a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řádu ustanovení § 141 odst. 2. Uvedené ustanovení, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (tj. účinném od 1. 1. 2013), stanovuje, že „*daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*“
41. Citované ustanovení tak shodně jako § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků upravuje podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň jakožto právo daňového subjektu, nikoliv jako povinnost. Na rozdíl od ust. § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků ust. § 141 odst. 2 daňového řádu nicméně neobsahuje výslovné konstatování, že jiný daňový předpis může stanovit pravidlo odchylné od tohoto obecného práva daňového subjektu. K této odlišné formulaci ust. § 141 odst. 2 daňového řádu soud přihlédl a to i se současným přihlédnutím k tomu, že ust. § 141 odst. 2 daňového řádu bylo přijato později než ust. § 38p zákona o daních z příjmů. Nicméně to, že dotčené ustanovení výslovně nezmiňuje možnost existence ustanovení k němu zvláštního, ještě samo o sobě nevylučuje, že takové zvláštní ustanovení může být v témže či jiném daňovém předpise přesto obsaženo.

K rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9Afs 41/2013 - 33

42. Žalobce se v podané žalobě odvolával na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 - 33. Žalobcovu dovolání se tohoto rozsudku koresponduje s jeho úvodním vymezením předmětu sporu, tedy zda mohl daňovou ztrátu uplatnit formou dodatečného daňového přiznání. Jak již soud uvedl výše, tato otázka ve skutečnosti mezi účastníky není sporná. Předmětem sporu je, zda žalobce splnil podmínky podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, respektive zda jsou podmínky stanovené tímto ustanovením vůbec aplikovatelné poté, co nabyl účinnosti daňový řád, který zakotvuje nový cíl správy daní.
43. Tuto otázku však Nejvyšší správní soud v daném rozsudku neposuzoval. Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy daňovému subjektu byla na základě daňové kontroly dodatečně doměřena daň z příjmu právnických osob a daňový subjekt v předtím – v průběhu daňové kontroly, na jejímž základě k doměření daně došlo – vyjádřil vůli uplatnit proti doměřované částce daně daňovou ztrátu, která mu byla vyměřena za předcházející zdaňovací období, což správce daně odmítl.
44. Soud výše vyložil, že ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů upravuje dva aspekty: zaprvé postup, jakým dodatečně daňovou ztrátu uplatnit, a zadruhé podmínky, za nichž lze daňovou ztrátu dodatečně uplatnit. V rozsudku č. j. 9Afs 41/2013 - 33 se Nejvyšší správní soud

zabýval prvním z těchto aspektů, tedy posuzoval, jakým procesním postupem „*může daňový subjekt uplatnit ztrátu vyměřenou za předchozí zdaňovací období a tím i postup či řízení, v rámci kterého tak lze učinit.*“

45. Nejvyšší správní soud vyložil, že nemůže obstát závěr, podle něhož by daňovou ztrátu bylo možné uplatnit pouze prostřednictvím řádného či dodatečného daňového přiznání. Soud dále shrnul, že za účinnosti zákona o správě daní a poplatků judikatura zapovídala možnost uplatnit daňovou ztrátu v průběhu daňové kontroly. Nicméně soud podotkl, že daný případ odvolací správní orgán posuzoval již za účinnosti daňové řádu. Byť tedy hmotněprávní úprava zůstala shodná, procesní úprava se změnila. V důsledku nové procesní úpravy soud dospěl k závěru, že z judikatury, která se vztahovala k zákonu o správě daní a poplatků již není možné vycházet.
46. Soud současně uvedl, že „*[d]alším důvodem, pro který již v podmínkách daňového řádu nelze aplikovat dosavadní judikaturu, je nové vymezení cíle správy daní, kterým je daň správně zjistit a stanovit (...).*“ Uvedené hledisko materiální správnosti sleduje právě také daňová kontrola. „*Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Povinnost správce daně přiblížnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a z předmětu daňové kontroly. Daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou odčitatelnou položkou a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně.*“ (důraz doplněn soudem)
47. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku dospěl k závěru, že „*[n]ově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou, opravňující daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotně právních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na správcem daně zvolený postup. Daňový subjekt je tedy oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím (...), v řízení doměřovacím (...), a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném oprávněm prostředku proti rozhodnutí vydaném v kterémkoliv z uvedených řízení.*“
48. Je tak možné shrnout, že se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku otázkou spornou v posuzované věci nezabýval, vyjádřil se k postupu, jímž je možné daňovou ztrátu dodatečně uplatnit, nikoliv však k případným omezujícím podmínkám, za nichž je tak možné učinit. Přesto však má Městský soud v Praze za to, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku poskytl určitá vodítka (náznaky), z nichž by bylo možné usuzovat, že omezující podmínky dle § 38p zákona o daních z příjmů rovněž nejsou s ohledem na novu procesní úpravu – daňový řád, zakotvující nový cíl správy daní, nadále použitelné. Konkrétně za takové náznaky zdejší soud považuje jednak již samotný poukaz na nový cíl správy daní, který sleduje hledisko materiální správnosti, a dále výše zdůrazněné závěry (viz bod 37 citovaného rozsudku), že správným stanovením daně je i takový stav, kdy daňový subjekt neodvede do státního rozpočtu více, než by musel, v souvislosti s právním názorem, že daňová ztráta je okolností rozhodnou pro správné stanovení daně.
49. Je zřejmé, že pokud žalobci v posuzované věci nebude umožněno uplatnit jím uváděnou daňovou ztrátu, ocitne se v rozporu s principy vyslovenými Nejvyšším správním soudem v situaci, kdy do státního rozpočtu odvede více, než by musel.

K rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 238/2014 - 52

50. Žalobce se dále dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 238/2014 - 52, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání uplatnil částku odčitatelné položky od základu daně na nižší daňovou povinnost než v řádném daňovém přiznání. Správce daně takový postup považoval za rozporný s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož podle jeho názoru bylo možné v dodatečném

daňovém přiznání uplatnit vyšší odčitatelnou položku pouze v případě, pokud byla vykázána vyšší daňová povinnost než poslední známá daňová povinnost nebo daňová povinnost ve stejné výši. Z uvedeného důvodu správce daně řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil, jelikož se podle jeho názoru jednalo o zjevně právně nepřipustné podání (ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu).

51. Na rozdíl od posuzované věci tak spornou otázkou byla v první řadě přípustnost zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání daňového subjektu. To však samo o sobě neznamená, že by právní posouzení vyslovené v daném rozsudku nemohlo být relevantní pro nyní posuzovaný případ, tím spíše, že Nejvyšší správní soud na začátku svého odůvodnění uvedl, že aplikaci ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu muselo předcházet posouzení otázek hmotného práva týkajících se možnosti uplatnění odčitatelných položek v dodatečném daňovém přiznání.
52. Co však soud považuje za podstatné, je částečně odlišný skutkový stav dané věci a věci nyní posuzované, a to nikoliv v tom směru, že v dané věci se jednalo o odčitatelnou položku podle § 20 odst. 7 zákona o daních příjmů, zatímco v posuzované věci se jedná o odčitatelnou položku jinou – daňovou ztrátu podle § 34 odst. 1 téhož zákona. Odlišnost soud shledal v tom směru, že v dané věci daňový subjekt odčitatelnou položku, ještě před tím, než ji uplatnit v dodatečném daňovém přiznání v roce 2011, ji uplatnil již v rámci daňové kontroly v roce 2009, a správce daně ji již v této době při daňové kontrole nezohlednil. Nejvyšší správní soud daný rozsudek odůvodnil poměrně stručně, lze však usuzovat, že právě tuto skutečnost považoval pro rozhodnutí ve věci za rozhodnou, tím spíše, že i výslovně uvedl, že tuto skutečnost považuje za podstatnou (viz bod 19 citovaného rozsudku).
53. Další odlišností od nyní posuzované věci – a lze usuzovat, že i tu považoval Nejvyšší správní soud za podstatnou pro své rozhodnutí – je, že daňový subjekt nemohl příslušnou částku odčitatelné položky uplatnit v řádném daňovém přiznání, neboť v něm uplatňoval již daňovou ztrátu a při současném uplatnění jak daňové ztráty, tak příslušné odčitatelné položky podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, by dospěl k záporné daňové povinnosti, což zákon neumožňuje (teprve následně, po podání řádného daňového přiznání, byla daňovému subjektu dodatečným výměrem původně uplatněná daňová ztráta dodatečně zrušena).
54. Žalobci lze přisvědčit, že Nejvyšší správní soud současně přihlédl k tomu, že v průběhu posuzovaného řízení nabyl účinnosti daňový řád, který nově vymezil cíl správy daní. I v tomto kontextu je nicméně podstatné, že daňový subjekt v dané věci uplatnil odčitatelnou položku již dříve v rámci daňové kontroly a správce daně ji v této fázi odmítl zohlednit, neboť právě v tomto ohledu Nejvyšší správní soud odkázal na závěry rozsudku č. j. 9Afs 41/2013 - 33.
55. Právě výše uvedené skutečnosti, které nenastaly v nyní posuzované věci, tedy že nelze klást k tíži daňového subjektu, že příslušnou částku odčitatelné položky neuplatnil již v řádném daňovém přiznání, jelikož tak objektivně učinit nemohl, a že správce daně, respektive odvolací orgán, byť rozhodoval za účinnosti daňového řádu vycházejícího z nového cíle správy daní, nezohlednil, že daňový subjekt odčitatelnou položku uplatnil již v rámci daňové kontroly, vedly podle názoru zdejšího soudu Nejvyšší správní soud ke zrušení napadeného rozhodnutí a vyslovení právního názoru, že „nemůže v dané věci obstát závěr, podle kterého je za daného skutkového stavu nutno považovat § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 29. 12. 2011 jako ustanovení speciální k § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2012“ (důraz doplněn městským soudem).
56. Z citovaného rozsudku nicméně nevyplývá výslovný závěr, že bez ohledu na skutkové okolnosti je třeba považovat podmínky stanovené ustanovením § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů po té, co nabyl účinnosti daňový řád, za nepoužitelné.

57. Je třeba konstatovat, že v nyní posuzované věci žalobci nic nebránilo, aby daňovou ztrátu uplatnil již v řádném daňovém přiznání. Bylo by tudíž možné argumentovat, že bylo jeho rozhodnutím či opomenutím, pokud tak neučinil. Tedy bylo by možné vést argumentaci tím směrem, že je otázkou úvahy, strategie z hlediska daňové optimalizace, ve kterém z následujících (pěti) zdaňovacích období se daňový subjekt rozhodne daňovou ztrátu uplatnit, a v jaké výši, a to primárně formou řádného daňového přiznání. V případě, že daňový subjekt opomene řádným daňovým přiznáním zbývající možnou částku daňové ztráty uplatnit, dopustí se z hlediska svých úvah o daňové optimalizaci úvahy nesprávné a je nucen snášet, že zaplatí vyšší částku daně, než by jinak nezbytně musel. Naznačenou argumentační linii nicméně podle zdejšího soudu vylučují výše citované principy vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9Afs 41/2013 - 33, tedy zejména, že daňová ztráta je i přes svá specifika (tj. lze ji uplatnit nikoliv jen v jednom zdaňovacím období, nýbrž je na úvaze daňového subjektu, v jakém z následujících pěti zdaňovacích období bude uplatněna) zcela běžnou odčitatelnou položkou a okolností rozhodnout pro správné stanovení daně. A dále již zdůrazněný princip, podle něhož správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel.
58. Městský soud v Praze tudíž dospěl k dílčímu závěru, že byt' se posuzovaná věc liší od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem pod č. j. 1Afs 238/2014 - 52 v tom směru, že žalobce v posuzované věci mohl daňovou ztrátu uplatnit již v řádném daňovém přiznání, neznamená to nezbytně, že za okolností posuzované věci mohou a mají být omezující podmínky podle § 38p zákona o daních z příjmů aplikovány.

Smysl a účel omezujících podmínek podle § 38p zákona o daních z příjmů

59. Soud dospěl k závěru, že za klíčové pro posouzení, zda jsou po nabytí účinnosti daňového řádu nadále použitelné omezující podmínky podle § 38p zákona o daních z příjmů, je, jaký cíl (účel) zákonodárce zakotvením těchto podmínek sledoval, a zda zjištěný cíl může obstát i za situace, kdy cíl správy daní vychází primárně z hlediska materiální správnosti (tj. stanovit a vybrat daň ve správné výši), nikoliv primárně z hlediska fiskálního (tj. stanovit a vybrat na daních co nejvíce).
60. Soud v tomto ohledu vycházel ze závěrů již výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 71/2013 - 26, bodu 13, podle něhož „*zákon a jeho jednotlivá ustanovení je třeba vykládat tak, aby jejich aplikací bylo možno dosáhnout účelu, který zákonodárce sledoval. (...) Správce daně dosáhne díky ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů jistoty, že se základ daně, o kterou daňový subjekt snížil svou daňovou povinnost při odevzdání řádného daňového přiznání a kterou mu již tedy správce daně vyměřil, vlivem dodatečného daňového přiznání obsahujícího další odčitatelné položky nebude dále snižovat, tzn. může si být po odevzdání řádného daňového přiznání jist vyměřenou sumou, která bude daňovým subjektem za dané zdaňovací období odvedena.*“ (důraz doplněn soudem)
61. Z uvedené citace vyplývá, že omezující podmínky ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů nesledují jiný cíl, než je cíl fiskální, tedy aby v případě, že do rozpočtu byla již daňovým subjektem odvedena daň v určité výši, nemohl státní rozpočet být o již jednou odvedenou částku následně ochuzen.
62. Podmínky dle § 38p zákona o daních z příjmů by za účinnosti daňového řádu, a tedy s ohledem na nový cíl správy daní, mohly obstát pouze tehdy, pokud by příslušné ustanovení - vyjma uvedeného cíle fiskálního - sledovalo i jiný, nikoliv zcela zanedbatelný, cíl nefiskálního charakteru. Takový cíl nicméně soud nenalezl. Proto dospěl k závěru, že na otázku, zda cíl sledovaný ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů obстоjí ve světle nového - a později zakotveného - cíle správy daní, a tudíž zda jsou nadále aplikovatelné omezující podmínky dle daného ustanovení, je třeba odpovědět záporně.

63. Pokud jde o smysl a účel dotčeného zákonného ustanovení, je možné dále odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5Afs 27/2008 - 67, podle něhož tato právní úprava (tj. ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů) „*zcela racionálně zryhloňuje daňový subjekt, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 daňového řádu (daňovým řádem je zde míněn zákon o správě daní a poplatků – pozn. soudu) 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 základ daně korigovat. Obdobné beneficium ovšem zákon neposkytuje daňovému subjektu, který rovněž přiznal daň nižší, než by odpovídalo jeho zákonné povinnosti, ta mu však byla doměřena na základě daňové kontroly, tedy z iniciativy správce daně. Zákodárce zde tedy motivuje daňový subjekt k dobrovolné korekci jeho daňové povinnosti (...).*“
64. Městský soud v Praze zastává názor, že takový výklad již obstát nemůže (a to nejen ve směru možných procesních cest stran uplatnění daňové ztráty, k tomu viz judikatura výše), jelikož z uvedené citace vyplývá, že úprava zakotvená v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů současně znevýhodňovala ten subjekt, který se vzhledem k okolnostem vůbec neocitl v situaci, kdy by byl povinen podat dodatečné daňové přiznání na vyšší daň, a v tomto ohledu ho tudíž nebylo k čemu motivovat. Pouze mu daná úprava uzavírala cestu k uplatnění nižší daňové povinnosti. Takovou úpravu bylo možné akceptovat po dobu účinnosti zákona o správě daní a poplatků, protože ten vycházel z fiskálního cíle. Ve světle nového cíle správy daní, který byl zakotven později než ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, však již neobstojí.
65. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že žalobní námitka, že omezující podmínky podle § 38p zákona o daních z příjmů již s ohledem na nový daňový řád (aktuální cíl správy daní) není možné aplikovat, je důvodná a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem.
66. Soud přitom nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud i za účinnosti daňového řádu v rozsudku ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5Afs 8/2013 – 48, a v rozsudku ze dne 23. 11. 2016, č. j. 6Afs 120/2016 – 46, omezující podmínky § 38p zákona o daních z příjmů (konkrétně podle odstavce 2, jelikož se v daných věcech jednalo o fyzickou osobu, nicméně podstata podmínek podle odst. 1 i odst. 2 ust. § 38p je shodná) aplikoval, nicméně ze souhrnu žalobních (respektive kasačních) námitek vyplývá, že žalobce (stěžovatel) v daných věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem námitku nepoužitelnosti daných podmínek vůbec nevzněl, Nejvyšší správní soud se touto otázkou proto ani nezabývat nemohl a podmínky aplikoval.

Závěr a náklady řízení

67. Na základě výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud proto postupoval podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s., žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku je správní orgán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. v dalším řízení vázán.
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto přísluší.
69. Náhradu nákladů řízení představuje žalobcem zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí podle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. - částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) citované vyhlášky v rozhodném znění), tj. třikrát 3 100 Kč, a tři paušální částky ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tj. třikrát 300 Kč. Náklady

právního zastoupení tak činí celkem částku 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobce doložila, že je plátcem DPH, byla v této částce přiznána daň z přidané hodnoty ve výši 21%, tj. částka 2 142 Kč.

70. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 15 342 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši k rukám právní zástupkyně žalobce. K zaplacení soud určil přiměřenou třicetidenní lhůtu k plnění (§ 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odstavec 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů – o. s. ř.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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.

V Praze dne 14. května 2019

Mgr. Marek B e d ř i c h v. r.
předseda senátu