

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. Ch.,** zastoupeného Mgr. Petrem Šindelářem, advokátem se sídlem Karlovy Vary, Moskevská 66, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni,** se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2004, č. j. 30 Ca 327/2001 - 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2001, č. j. 2715/110/2001, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Karlovy Vary ze dne 19. 11. 2000 částečně vyhovujícímu jeho odvolání podanému proti dodatečnému platebnímu výměru téhož správce daně vydanému dne 18. 5. 2000 pod č. 1000000429 vyměřujícímu daň z příjmu fyzických osob za rok 1997.

Krajský soud v rozsudku vyšel z názoru, že daňovou ztrátu může daňový subjekt uplatnit jen sám o své vůli a předepsaným způsobem. Skutečnost, že při daňové kontrole vyšly najevo důvody pro možné uplatnění vyšší daňové ztráty, není okolností, ke které by měl správce daně přihlížet ve smyslu § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Při nejednotné judikatuře poukázal na usnesení Ústavního soudu, a to ze dne 14. 6. 2001, sp. zn. IV. ÚS 230/2000,

ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/2002 a ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 503/2002. Podle krajského soudu je povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonné výši, a pokud tak neučiní, nemůže následně po zjištění vyššího daňového základu uplatnit vyšší odčitatelné položky.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na rozhodnutí správce daně, obsah svého odvolání, rozhodnutí žalovaného, obsah žaloby a napadeného rozsudku, který podle jeho názoru vychází z nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V rámci svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru projevil vůli k odpočtu daňové ztráty z předchozích let v plné výši a nejedná se tak o situaci, kdy by za něho správce daně snad měl o uplatnění odčitatelné položky rozhodovat. Žaloba stála na názoru podpořeném judikaturou (rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 11. 1998, sp. zn. 10 Ca 306/98, ze dne 24. 6. 2000, sp. zn. 10 Ca 45/2000, KS v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2000, sp. zn. 31 Ca 77/2000, KS v Brně ze dne 26. 7. 2000, sp. zn. 30 Ca 185/2000). Opírá-li se krajský soud o nález Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, týkající se případu, kdy daňový subjekt vůbec v průběhu řízení vůli k uplatnění daňové ztráty neuplatnil, nejde o shodnou situaci. Žádná právní norma nazakazuje možnost, ani nezakládá nemožnost, ztrátu uplatnit v rámci daňové kontroly, podstatný je jeho projev vůle, který správce daně musí respektovat. Okamžik ukončení daňové kontroly je proto třeba posuzovat podle § 41 odst. 2 daňového řádu. I kdyby mohl daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnit pouze v rámci dodatečného daňového přiznání, které je podle tvrzení soudu po zahájení daňové kontroly vyloučeno, pak byl správce daně podle § 21 odst. 6, 8 daňového řádu po vznesení nároku v odvolání povinen vyzvat jej k odstranění vad podání, resp. k upřesnění, zda jde o projev vůle směřující k podání dodatečného daňového přiznání. Důsledkem jednání správce daně je znemožnění výkonu práva uplatnit daňovou ztrátu ve smyslu § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a tím i porušení základních zásad daňového řízení uvedených v § 2 odst. 1, 3 daňového řádu, sekundárně čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel se nedožadoval toho, aby správce daně za něho uplatnil nárok či podal daňové přiznání, ale jen toho, aby řádně a v souladu s ust. § 16 odst. 1 daňového řádu stanovil daň. Pokud krajský soud připustil nejednotnost judikatury, je třeba dle stěžovatele vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, sp. zn. 2 As 19/2003 podle něhož, je-li možná různá interpretace zákonné úpravy, je třeba zvolit výklad šetřící základní práva a svobody. Stěžovatel zdůrazňuje, že pokud v probíhajícím řízení o dodatečném vyměření daně jednoznačně projevil svou vůli uplatnit vůči navýšenému základu daně odpočet daňové ztráty v plné výši (§ 34 odst. 1 daňového zákona), byl správce daně podle § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 daňového řádu povinen jeho vůli respektovat. Odlišný výklad je porušením uvedených zákonných ustanovení i čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Z těchto důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s důvody rozsudku krajského soudu a navrhl její zamítnutí.

Ze správního spisu vyplynulo, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997 uplatnil stěžovatel ztrátu za předchozí zdaňovací období ve výši 1 569 090 Kč, když v daňovém přiznání za zdaňovací období r. 1996 vykázal ztrátu 1 688 366 Kč. Podle zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob č. j. 35769/00/128930/1954 (kontrola za zdaňovací období r. 1995, 1996, 1997) za rok 1997 byly sníženy uplatněné výdaje a zvýšen daňový základ o 317 995,70 Kč a dodatečným platebním výměrem č. 1000000429 ze dne 18. 5. 2000 bylo stěžovateli doměřeno na dani

108 448 Kč. V odvolání ze dne 26. 7. 2000 stěžovatel namítl nesprávně nižší základ daně v důsledku jím provedeného chybného zařazení některých předmětů do hmotného investičního majetku, a dále že v daňovém přiznání uplatnil jako odčitatelnou položku část ztráty z předchozího zdaňovacího období v maximální výši odvíjející se od přiznaného základu. Vzhledem ke zvýšení základu daně po kontrole navrhl zvýšení dané odčitatelné položky o část daňové ztráty, která dosud nebyla uplatněna. Správce daně rozhodnutím ze dne 29. 11. 2000 částečně vyhověl odvolání a změnil základ daně a výši dodatečně vyměřené daně, nikoliv však vyměřenou ztrátu, s odůvodněním, že právo na uplatnění daňové ztráty musí poplatník sám uplatnit v daňovém přiznání. Téhož dne bylo správcem daně rozhodnuto i o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000000848 a změněna vyměřená daňová ztráta za rok 1996 na částku 1 821 455 Kč. V odvolání proti rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 1997 stěžovatel znovu namítl požadavek na uplatnění daňové ztráty, zde již konkretizoval její výši na částku 1 821 455 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 9. 2001 odvolání zamítl s odůvodněním, že právo daňového odpočtu musí být poplatníkem uplatněno v daňovém přiznání a správce daně podle § 16 odst. 8 daňového řádu není oprávněn zohledňovat skutečnosti náležející k právům poplatníka řádně neuplatněným.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžejní otázkou je, zda lze účinně uplatnit odčitatelnou položku ve vyšším rozsahu, než jak byla uplatněna v daňovém přiznání, v případě zjištění vyššího daňového základu při kontrole či v řízení o dodatečném vyměření daně.

Podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném období patřila mezi položky odčitatelné od základu daně daňová ztráta, která vznikla nebo byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla vyměřena. Je-li v zákoně uvedeno, že daňovou ztrátu odečíst lze, znamená to, že je na vůli poplatníka, zda tuto odčitatelnou položku uplatní či nikoliv a zda tak učiní v plné výši v následujícím či prvním možném zdaňovacím období, či zda tuto ztrátu uplatní postupně. Podle § 40 odst. 1 daňového řádu je každý, komu vzniká daňová povinnost, nebo ten, koho správce daně vyzve, povinen podat daňové přiznání a to lze podle odst. 2 téhož ustanovení podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem nebo v počítačových sestavách majících obdobné náležitosti. Podle odst. 16 téhož ustanovení je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání mj. uvést výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši. Dodatečné daňové přiznání podává poplatník za podmínek § 41 odst. 1 daňového řádu při vlastním zjištění rozdílu, podle odst. 2 téhož ustanovení není podání přípustné, byl-li správcem daně učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za rozhodné období, a to až do ukončení tohoto úkonu. Je-li správcem daně na základě úkonu vydáno rozhodnutí, považuje se za ukončení úkonu den nabytí právní moci rozhodnutí. Nelze tedy v daném případě za konec lhůty považovat ukončení daňové kontroly, jak tvrdí stěžovatel. I dodatečné daňové přiznání musí být podáno na předepsaném tiskopise a obsahovat vyčíslení rozdílů - odst. 6 téhož ustanovení. Z této zásady vychází i speciální ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů (vnesené do zákona novelou č. 210/1997 Sb.) upravující uplatnění vyšších částek odčitatelných položek a položek snižujících základ daně z příjmu v dodatečném daňovém přiznání. V daném případě takové dodatečné daňové přiznání podáno nebylo a nelze žalovanému vytýkat, že měl takto posoudit nekonkrétní uplatnění nároku na vyšší odpočet daňové ztráty v odvolání podaném proti dodatečnému platebnímu výměru, či konkrétní uplatnění uvedené v odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání předchozím.

Nejde ani o případ vadného podání, k jehož opravě měl být daňový subjekt vyzván podle § 21 daňového řádu, neboť zákon předpokládá uplatnění odčitatelné položky jedině formou daňového či dodatečného daňového přiznání, které v této fázi řízení nemohlo být podáno; na nezbytnost uplatnění odčitatelné položky v daňovém přiznání byl ostatně daňový subjekt upozorněn v důvodech rozhodnutí správce daně o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Nelze tak přisvědčit stěžovateli v tvrzení, že zákon nezakazuje uplatnění nároku jinou formou - jestliže nějakou formu výslovně předepisuje, logicky vylučuje formu jinou či neformální podání. Nejde o porušení čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, neboť stěžovatel nebyl nucen činit něco, co zákon neukládá.

Stěžovatel zejména argumentuje porušením povinnosti správce daně přihlédnout ke všem okolnostem zjištěným při daňové kontrole podle § 16 odst. 8 daňového řádu a ve smyslu základních zásad daňového řízení uvedených v § 2 odst. 1, 3 d. ř.

Ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně, který u daňového subjektu při daňové kontrole zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, aby při dodatečném stanovení daně přihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tzn. ke skutečnostem, které souvisí se stanovením daňového základu za kontrolované období. Z účelu a smyslu daňové kontroly tak vyplývá, že správce daně se v rámci svých zákonných možností soustřeďuje na prověřování příjmů a výdajů daňového subjektu a dále na prověřování dalších okolností - tj. nezdanitelných částek podle ustanovení § 15 zákona o daních z příjmů, a také, zda např. uplatněná ztráta nebyla vyšší, než na jakou má daňový subjekt zákonný nárok atd. Není tedy povinností ani cílem správce daně za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snižoval, ale pouze dohlížel na to, aby daňová povinnost byla vyměřena a hrazena v zákonné a správné výši, a rovněž dbát, aby daně byly vyměřovány a vybírány způsobem, kterým by nedocházelo ke krácení daňových příjmů. Nemůže tak dojít ani k porušení povinnosti ukládat daně na základě zákona podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Poukazuje-li stěžovatel na shora označené rozsudky některých krajských soudů, které podporují jeho právní názor, je třeba konstatovat, že skutečně v určitém časovém období nebyla možnost uplatnění odčitatelné položky v průběhu daňové kontroly či navazujícího řízení o doměření daně soudy posuzována shodně. Např. i Krajský soud v Českých Budějovicích se od názoru prezentovaného ve stěžovatelem označených rozhodnutích odchýlil (např. rozsudek ze dne 31. 1. 2003, č. j. 10 Ca 295/2002 - 16 nebo ze dne 2. 8. 1999, č. j. 10 Ca 337/1999 - 58). Ke sjednocení však přispěla rozhodovací činnost Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2001, sp. zn. IV. ÚS 230/2000, ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/2002 a ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 503/2002. Lze přisvědčit stěžovateli v tom, že ne zcela odpovídající byla argumentace usnesením sp. zn. II. ÚS 166/01, neboť v tomto případě skutečně daňový subjekt v průběhu řízení nárok na dodatečné uznání daňové ztráty nevznesl. V ostatních případech však jde o situaci shodnou či obdobnou jako v případě stěžovatele a Ústavní soud se postavil za správnost názoru o nemožnosti uplatnění daňové ztráty jako odpočitatelné položky správcem daně postupem podle § 16 odst. 8 daňového řádu. Z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu lze poukázat na rozsudek ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003 - 43, kde vyslovil: *K uplatnění daňové ztráty vzniklé za předchozí zdaňovací období do protokolu o ústním jednání v průběhu daňové kontroly, namísto dodatečného daňového přiznání, nelze přihlédnout; takové uplatnění daňové ztráty není jen formální*

vadou, k jejímuž odstranění měl správce daně stěžovatele vyzvat, ale jedná se o podání neúčinné, neboť formu dodatečného daňového přiznání pro uplatnění daňové ztráty právní předpisy předpokládají a vyžadují.

Dočasnou rozpornost v rozhodovací činnosti soudů nelze řešit ve smyslu stěžovatelem označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, sp. zn. 2 As 19/2003, neboť se nejednalo o různé možnosti interpretace (ústavně konformní a ústavně nekonformní) při nejasnosti právní úpravy, kdy by byla na místě volba výkladu. Rozpornost byla vyvolána nesprávným právním názorem některých soudů, který se ústavních zásad nedotýkal, a byla odstraněna sjednocením rozhodovací činnosti v kasačním řízení.

Napadený rozsudek krajského soudu je s uvedenými rozhodnutími Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu v souladu a na jeho bližší důvody lze odkázat.

Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 12. května 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu