

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S., a. s.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph. D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2004, sp. zn. 29 Ca 47/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2002, č. j. 258/01/FŘ/120. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 25. 8. 2000, č. j. 130800/00/288913/4153, na daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 593 580 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Namítá, že je chybná argumentace krajského soudu, podle níž je ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů hmotněprávním ustanovením, provedeným jediným procesním ustanovením, a to ustanovením § 40 odst. 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Nelze totiž opomenout

ani další ustanovení daňového řádu. Stěžovatel tvrdí, že každé podání je nutno hodnotit podle jeho obsahu. Jestliže krajský soud argumentuje s odkazem na ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu tím, že daňovou ztrátu je každý daňový subjekt povinen uplatnit v daňovém přiznání, pomíjí, že daňovým přiznáním jsou realizovány povinnosti daňového subjektu v daňovém řízení a odkaz na toto ustanovení jako ustanovení stanovující procesně způsob realizace práv daňového subjektu je z hlediska systematického a logického výkladu daňového řádu chybný. Naopak správným je výklad, podle něhož právo daňového subjektu může být realizováno jakoukoliv formou. Stěžovatel rovněž odkazuje na čl. 2 Listiny základních práv a svobod a dovozuje z něj, že stanoví-li hmotněprávní ustanovení nějaké právo, nemůže procesní úprava určující formu a způsob plnění povinností toto právo fakticky oklestit. Stěžovatel proto tvrdí, že právo odečíst daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně nemůže být omezeno pouze na podání daňového přiznání, nýbrž že může být realizováno v kterémkoliv stadiu daňového řízení až do okamžiku stanovení daně.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že kasační stížnost byla podána opožděně. Dále uvádí, že stěžovatel nikterak nekonkretizuje, v čem spatřuje vady správního řízení anebo vady soudního řízení, když zpochybňuje toliko zákonnost napadeného rozsudku. V daném případě stěžovatel neuplatnil právo na snížení základu daně v rámci daňové kontroly. Možnost odečtení této ztráty představuje jinou formu podpory podnikatelské činnosti pro poplatníky daně z příjmů a závisí na vůli poplatníka. Ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. tak obsahuje zakotvení tohoto hmotného práva daňového subjektu, zatímco ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu určuje způsob uplatnění tohoto práva. Ústavně konformní výklad uplatnění daňové ztráty přijal rovněž Ústavní soud v nálezech sp. zn. IV. ÚS 298/02 a II. ÚS 166/01 a vyplývá z něj, že odečtení daňové ztráty musí být učiněno způsobem stanoveným právním předpisem a nikoliv kdykoliv v průběhu sedmi let, příp. až v návaznosti na nepříznivý výsledek daňové kontroly. Prvotní povinností daňového subjektu je totiž přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši. K odkazu na čl. 2 Listiny žalovaný uvádí, že zákon správci daně umožňuje o uplatněné odčitatelné položce rozhodovat pouze v řízení vyměřovacím (viz též § 16 odst. 8 daňového řádu), takže k rozporu s citovaným principem nedochází.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou včasnosti kasační stížnosti a v tomto směru konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 5. 5. 2004 (č. l. 41) a kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 17. 5. 2004 (č. l. 46), tzn. v zachované zákonné lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Názor žalovaného o opožděnosti kasační stížnosti tak nekoresponduje s obsahem soudního spisu. Protože byly splněny i další procesní podmínky kasační stížnosti, přistoupil Nejvyšší správní soud k jejímu meritornímu projednání a rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost

podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení tkvící v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Konečně podle písm. d) může být důvodem kasační stížnosti nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že každý úkon a podání hodnotí podle skutečného obsahu a nikoliv podle jeho formálního označení. Jakkoliv v daném případě stěžovatel formálně označil celkem tři stížnostní důvody, je z obsahu i struktury kasační stížnosti patrno, že ve skutečnosti namítá toliko nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, tzn. důvod podle písm. a) citovaného ustanovení s. ř. s. a tímto směrem proto soud zaměřil svoje zkoumání. Sporným se přitom jeví výklad ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., a to zejména ve vztahu k ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu. Podle ustanovení § 34 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb. v tehdy platném 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 7 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*.“ Podle ustanovení § 40 odst. 16 daňového řádu „*daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání nebo hlášení daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši*.“

V projednávané věci k tomu z obsahu správního a soudního spisu plyne, že stěžovatel (tehdy vystupující pod obchodním jménem S. h., a. s.) podal dne 29. 6. 1998 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997, v němž uplatnil odečet daňové ztráty ve výši 38 769 231 Kč a vykázal tak výslednou daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Tato daňová povinnost byla stěžovateli následně také vyměřena. Po provedené daňové kontrole (viz zpráva č. j. 29400/00/1359302/212) však správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil na stejné dani za toto období daň ve výši 593 580 Kč.

Při právním posouzení této věci Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že možnost uplatnit položky odčitatelné od základu daně představuje stimulaci podnikatelských aktivit. Při uplatňování daňové ztráty se proto jedná o vlastní ekonomickou úvahu daňového subjektu, zda ztrátu uplatní, ve kterém zdaňovacím období a v jaké výši po zákonem stanovenou dobu (*poznámka soudu*: podle tehdy platného znění sedmi, nyní pěti let). V tomto směru Nejvyšší správní soud plně odkazuje na svoje dřívější rozhodnutí, od něhož neshledal racionální důvod se v této věci odchýlit (rozsudek sp. zn. 2 Afs 30/2004), podle něhož „*uplatnění daňové ztráty jakožto odčitatelné položky v konkrétním zdaňovacím období je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Daňový subjekt proto nemůže vytýkat správci daně, že neuplatnil ztrátu z minulých zdaňovacích období sám při dodatečném stanovení daně za tato zdaňovací období. Takovým postupem by správce daně nepřípustným způsobem nahrazoval vůli daňového subjektu*.“ V projednávané věci ostatně ze správního spisu neplyne, že by stěžovatel v průběhu daňové kontroly uplatňoval právo na snížení základu daně o vyměřenou daňovou ztrátu.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že zmíněná ekonomická rozvaha nemůže být předmětem rozhodování či podléhat vůli správce daně. Jak shodně judikoval Ústavní soud (usnesení sp. zn. II. ÚS 166/01), „*jestliže ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, znamená to, že správce daně musí přihlédnout ke všemu, samozřejmě i k výhodám plynoucím daňovému subjektu, které zjistil v rámci svých zákonných možností - tedy při prověřování daňového základu - to znamená při prověřování příjmů, výdajů, a dále při prověřování dalších okolností - tj. nezdanitelných částek podle ustanovení § 15 zákona č. 586/1992 Sb. a také okolnosti, zda uplatněná ztráta není např. vyšší, než na jakou má daňový subjekt zákonný nárok, zda je vyměřena atd. Správce daně nemůže měnit vůli daňového subjektu, kterou tento vyjádřil v daňovém přiznání, když ztrátu uplatnil, popř. neuplatnil, i když měl na její uplatnění zákonný nárok. Zákon ponechává na kalkulaci daňového subjektu, zda si tuto odčitatelnou položku uplatní, v jaké výši a kdy. Celou tuto věc je nutno především chápat z pohledu veřejného práva, z úhlu základního cíle daňového řízení a základních zásad daňového řízení. Pokud ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí právo (finančních orgánů) činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, …vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a v době, pak dává možnosti i ukládá povinnost správcům daně tyto úkony činit. V ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků jsou uvedeny základní zásady daňového řízení a proto správce daně úkony uvedené v ustanovení § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků musí činit ve shodě s těmito zásadami. Musí-li správce daně podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při daňovém řízení dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, tak zcela jistě ještě před zahájením daňové kontroly musí mimo jiné např. ověřit, zda daňovému subjektu jsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání, v čem tyto okolnosti spočívají atd. Stejně tak, oznámí-li daňový subjekt při zahájení daňové kontroly, že jsou mu známy okolnosti pro podání dodatečného přiznání, např. kromě jiného i z důvodu navýšení odčitatelné položky podle ustanovení § 34 zákona o dani z příjmů (ztráty), pak při zachování zákonných podmínek pro podání dodatečného přiznání zcela může toto své právo uplatnit. Uplatní-li daňový subjekt ztrátu alespoň v této fázi řízení, zohlední správce daně, vzhledem k ustanovení § 2 odst. 1 a 2, § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, výši takto uplatněné ztráty. Ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ukládá správci daně postupovat v daňovém řízení způsobem vedoucím k dosažení cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Pokud hmotně právní zákon o dani z příjmů v ustanovení § 34 umožňuje daňovým subjektům odečítat od základu daně daňovou ztrátu, umožňuje ji odečítat (dříve pět) nyní sedm let od zdaňovacího období, v němž vznikla a dokonce neukládá ji „rozpouštět“ postupně, ale ponechává na úvaze a ekonomické rozvaze daňového subjektu, kdy toto své právo uplatní, pak zcela jistě, dospěje-li daňový subjekt k závěru, že podá dodatečné přiznání z důvodu navýšení daňového základu a uplatní si dodatečně celou výši vzniklé ztráty, má na toto právo a rozhodně tím nedochází ke krácení daňových příjmů, neboť zákon o daních z příjmů tento postup umožňuje. Na druhé straně není povinností ani cílem správce daně za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snižoval, ale pouze dohlížet na to, aby daňová povinnost byla vyměřena a hrazena v zákonné správné výši a rovněž dbát na to, aby daně byly vyměřovány a vybírány tak, aby nedocházelo ke krácení daňových příjmů. Uplatní-li snížení daně odečtem odčitatelné položky v konkrétní výši od základu daně daňový subjekt, pak správce daně toto uplatněné právo v této výši zohlední při vyměření daňové povinnosti, popř. při jejím doměření*.“

Ve stejném usnesení judikoval Ústavní soud, že „*přiznávat daňovou povinnost a uplatňovat případné zákonné daňové výhody lze jen v daňovém přiznání, ať už řádném či dodatečném, uplatňovat vyšší odčitatelné položky, než jak byly původně uplatněny, lze jen dodatečným daňovým přiznáním a navíc při zachování dalších zákonných podmínek. Předmětem daňové kontroly ve shodě s ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků je prověřování daňového základu - § 5 zákona o dani z příjmů (tedy příjmů, výdajů) a dalších okolností majících vliv na výši daně - položek nezdanitelných (§ 15 zákona o dani z příjmů) - tedy těch položek, pro něž zákon striktně požaduje, že … „se uvedou do daňového přiznání…“. Odčitatelná položka podle § 34 zákona o dani z příjmů je fakultativní nárok, zákon uvádí její možnost odečíst od daňového základu, a nemůže tedy být předmětem kontroly správce daně úvaha daňového subjektu vyjádřená ve výši uplatněné ztráty, ale předmětem kontroly mohou být pouze ostatní skutečnosti týkající se ztráty (zda vůbec v předchozích zdaňovacích obdobích ztráta vznikla, zda byla vyměřena a lze ji vůbec od základu daně odečíst, zda si daňový subjekt nenárokuje odečet vyšší ztráty než dle zákona může atd.). Správce daně si tedy nemůže tuto uplatněnou ztrátu, resp. její výši, bez vůle subjektu měnit*.“

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že ustanovení § 34 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. sice umožňuje daňovému subjektu odečíst od základu daně daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, nicméně musí tak učinit způsobem stanoveným právním předpisem, kterým je daňový řád, a který právě v citovaných ustanoveních upravuje způsob podávání řádných a dodatečných daňových přiznání, a nikoliv kdykoliv v průběhu sedmi let, příp. až v návaznosti na nepříznivý výsledek daňové kontroly. Je totiž třeba mít neustále na zřeteli, že prvotní povinností daňového subjektu je přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbývá mu než nést následky tohoto svého jednání, včetně nemožnosti účinně uplatnit daňovou ztrátu.

K citovaným judikatorním závěrům je nutno dodat, že ke stejnému výsledku lze dospět i gramatickým výkladem čl. II., bodu 5. zákona č. 316/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 596/1992 Sb. a které představuje přechodné ustanovení. Podle něj totiž „*zjistí-li daňový subjekt, že částka daně z příjmů má být nižší nebo daňová ztráta vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost příslušného zdaňovacího období anebo že mu vznikla daňová ztráta, může podat dodatečné daňové přiznání (vyúčtování daně). Daňový subjekt může postupovat stejně, jestliže mu daňová povinnost nevznikne oproti jeho známé daňové povinnosti příslušného zdaňovacího období nebo jestliže nevznikla daňová povinnost a zjistí daňovou ztrátu. V dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem*.“ Podle přesvědčení soudu totiž z třetí věty citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá úmysl zákonodárce omezit možnost uplatnit odčitatelné položky jinak než v rámci daňových přiznání.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že judikatorní i legislativní řešení předmětné právní otázky dospívá ke stejnému závěru, který je shodný s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu. Stížnostní námitka ohledně nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení tedy nemůže být shledána důvodnou.

Pokud stěžovatel tvrdí, že krajský soud protiústavně omezil jeho právo uplatnit daňovou ztrátu jen na podání daňového přiznání, odkazuje Nejvyšší správní soud pro stručnost na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 298/02, podle něhož „*z ust. § 1 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb. vyplývá, že povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a v době. Povinností ani cílem správce daně tak není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snižoval. Pouze za předpokladu, že daňový subjekt uplatní snížení daně zákonem předpokládaným způsobem, má správce daně povinnost toto uplatněné právo zohlednit při vyměření daňové povinnosti, popř. při jejím doměření.*“ Jinak řečeno, zákonné stanovení hmotného práva daňového subjektu je konkretizováno jeho procesním provedením, které samo o sobě nelze považovat za protiústavní.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se krajský soud ani správní orgány nedopustily nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., takže stížnostní důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 27. října 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu