

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, za účasti společnosti **M. C. s. s r. o.**, zastoupené JUDr. Václavem Bergerem, advokátem se sídlem v Praze 1, Na Příkopě 15, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 10 Ca 82/2004 - 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Stěžovatel **je povinen** nahradit účastníku řízení náklady řízení ve výši 2150 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí na účet JUDr. Václava Bergera, advokáta se sídlem v Praze 1, Na Příkopě 15.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 3. 2004, č. j. 430/120/2004, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti M. C. s. s r. o. (dále též „daňový subjekt“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni (dále též „správce daně“) ze dne 9. 9. 2003, č. j. 27878/03/088970/3378, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2000. Současně bylo rozhodnuto o povinnosti stěžovatele uhradit daňovému subjektu náklady řízení ve výši 8372 Kč. Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost, neboť porušil základní zásady daňového řízení vyjádřené v ust. § 2 odst. 1, 2, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a tudíž bylo

napadené rozhodnutí vydáno v rozporu s ust. § 16 odst. 8 cit. zákona a ust. § 34 odst. 1 a § 38 p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel poukázal na skutečnost, že poplatník má možnost od základu daně odečíst ztrátu a to maximálně do výše základu daně. Uvedeným postupem mu tedy nemůže vzniknout ztráta, pouze základ daně ve výši 0 Kč. Ačkoliv má daňový subjekt určitý prostor pro svou úvahu, zda si odečet ztráty uplatní, v jaké výši a v jakém zdaňovacím období, nelze toto chápat jako naprostou libovůli daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu kdykoliv a jakkoli, nýbrž v souladu s ostatními ustanoveními upravujícími daňové řízení. Dle ust. § 40 a 41 zákona o správě daní a poplatků lze uplatňovat daňovou ztrátu jen v daňovém přiznání, což však může učinit pouze daňový subjekt, protože se jedná o fakultativní položku, kterou uplatit může, ale nemusí. Správce daně nemůže svou úvahou nahrazovat projev vůle poplatníka a daňovou ztrátu od základu daně odečíst, pokud on sám tak ve svém daňovém přiznání neučinil. Nejedná se totiž o skutečnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, nelze se proto dovolávat povinnosti dané správci daně ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Není totiž povinností ani cílem správce daně vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovým subjektům snižoval daňovou povinnost, ale pouze dohlížet na to, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňový subjekt si ve svém daňovém přiznání uplatil ztrátu v konkrétní výši, nikoliv ve výši maximálně možné bez ohledu na výši dodatečně stanoveného základu daně, jak dovodil krajský soud, neboť nelze předpokládat, že uplatnění ztráty v maximálně možné výši v daném okamžiku znamená, že daňový subjekt chtěl vykázat základ daně ve výši 0 Kč a že by povinností správce daně v okamžiku dodatečného zvýšení základu daně bylo i provedení odečtu ztráty v maximálně možné výši. Takový postup je v rozporu s ust. § 40 odst. 16 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále zdůraznil, že pouhým vyplněním přílohové tabulky E nedochází k uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně, neboť se tak děje až uvedením konkrétní částky na ř. 230 II. oddílu vlastního daňového přiznání. Stejný závěr by byl nutno přijmout i v případě, že by daňový subjekt uvedl na ř. 230 vyšší částku než na ř. 200, protože ztrátu může daňový subjekt uplatnit jen do výše základu daně. Opačný závěr by, stejně jako závěr krajského soudu, dával prostor poplatníkům libovolně manipulovat se svým základem daně. Stěžovatel odkázal na usnesení Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 166/01, a rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 4 Afs 1/2003, s nimiž jsou jím uváděné závěry v souladu. Stejná je i judikatura všech krajských soudů. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na ust. § 34 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů ve vazbě na ust. § 23 odst. 1 cit. zákona. Uvedl, že jestliže mu tiskopisy daňových přiznání neumožňují uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v maximálně možné výši, jen jím uvedené a to v tabulce E a ř. 230 a ř. 220, musí být jeho projev vůle v případě pochybností vykládán v jeho prospěch. Vzhledem k okolnosti, že po zahájení daňové kontroly není možné podat dodatečné daňové přiznání, musí být přípustný též jiný projev vůle, např. uplatnění ztráty v průběhu daňové kontroly. Daňový subjekt má za to, že svoji vůli uplatnit daňovou ztrátu z minulých let vyjádřil opakovaně, proto by správce daně v žádném případě nesuploval jeho vůli, naopak ji měl zohlednit. Namítl, že postupem správce daně je paradoxně chráněn ten, kdo o své dodatečné daňové povinnosti, kterou neuvedl v řádném daňovém přiznání, věděl a včas (pod hrozbou blížící se daňové kontroly) podal dodatečné daňové přiznání. Takový výklad zákona však nemůže

obstát. Daňový subjekt navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta a aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení o této stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil stěžovatel, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 30. 7. 2001 podal daňový subjekt přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, ve kterém je na ř. 200, základ daně nebo daňová ztráta, uvedena částka 3 163 813 Kč a na ř. 230, odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona, částka 3 163 813 Kč. Z přílohy k daňovému přiznání E, odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, vyplývá, že v následujících zdaňovacích obdobích je možno odečíst ztrátu ve výši 235 553 932 Kč. Dne 26. 5. 2003 byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000, v rámci které daňový subjekt podáním nazvaným žádost o zohlednění daňových ztrát požádal správce daně o zohlednění daňových ztrát vykázaných za zdaňovací období 1994 a 1995 v rámci prováděné daňové kontroly, tj. o uplatnění předmětných ztrát jako položek odčitatelných od základu daně oproti nálezu daňové kontroly. Z daňové kontroly byla dne 28. 8. 2003 vyhotovena Zpráva o výsledku kontroly, v níž správce daně uvedl, že žádost o zohlednění ztrát nelze posuzovat za okolnosti, které byly zjištěny v rámci daňové kontroly, neboť by v případě kompenzace daňových ztrát došlo k porušení ust. § 38p zákona o daních z příjmů. Pokud by daňový subjekt splnil svou povinnost uvádět v daňovém přiznání správné a pravdivé údaje, nic by mu nebránilo uplatnit odčitatelnou položku z minulých let.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 34 odst. 1, věty prvé, zákona o daních z příjmů 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.

Podle ust. § 38p zákona o daních z příjmů 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 mu vznikla daňová ztráta, může podat dodatečné daňové přiznání (vyúčtování daně). Daňový subjekt může postupovat stejně, jestliže mu daňová povinnost nevznikne oproti jeho poslední 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 a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem.

Dle ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek

nebo byla sjednána, je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku, se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem, dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s právním názorem krajského soudu, který shledal postup správce daně, který k žádosti daňového subjektu nezohlednil v rámci daňové kontroly vyšší daňovou ztrátu, jako nezákonný. Nejvyšší správní soud uvádí, že se s tímto názorem krajského soudu, pro důvody uvedené níže, plně ztotožňuje.

Pro věc je zásadním výklad ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, které mimo jiné říká, že při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. K výkladu tohoto ustanovení se vyjádřil Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, jež říká, že „zákon ukládá správci daně přihlédnout ke všem okolnostem, které jsou při daňové kontrole zjištěny, to znamená, že správce daně musí přihlédnout ke všemu, samozřejmě i k výhodám plynoucím daňovému subjektu, které zjistil v rámci svých zákonných možností.“ Výše uvedené znamená, že správce daně je při daňové kontrole nucen zohlednit všechna zjištění, tedy i podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, a též i skutečnosti, které tento subjekt ve svých podáních uvede, jestliže se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé. V souzené věci daňový subjekt uvedl celkovou výši své daňové ztráty v příloze svého daňového přiznání, a dále podáním nazvaným žádost o zohlednění daňových ztrát doručeným správci daně dne 14. 7. 2003 požádal správce daně o kompenzaci zvýšeného základu daně a daňové ztráty. Je tedy zřejmé, že již v rámci daňové kontroly byly správci daně známy i skutečnosti týkající se celkové výše ztráty, kterou si daňový subjekt mohl odečíst od základu daně v průběhu sedmi následujících zdaňovacích období od jejího vzniku. Správce daně byl proto nucen vycházet i z těchto skutečností, neboť jen takové řízení splňuje požadavky, které jsou na něj kladeny základními zásadami daňového řízení, v souzené věci zejména ust. § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků.

Důležitou pro věc je skutečnost, že daňový subjekt, v případě, že mu vznikne daňová ztráta, má dle zákona nárok na její odečet od základu daně, při kterém je limitován pouze vlastní výší základu daně (tj. nejvíce si může odečíst tolik, aby jeho daňový základ činil 0 Kč), a dále i počtem zdaňovacích období od vzniku ztráty. Zákon o správě daní a poplatků ani zákon o daních z příjmů nestanoví pro daňový subjekt jiná omezení. Je proto pouze jeho úvahou, zda, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období si daňovou ztrátu uplatní. V daném případě nelze souhlasit se stěžovatelem, že daňový subjekt ve svém daňovém přiznání tuto položku neuplatnil, a proto správce daně nemohl svou úvahou nahrazovat jeho projev vůle a daňovou ztrátu od základu daně odečíst. Z výše uvedeného je totiž zcela zřejmé, že daňový subjekt hodlal v rozhodném zdaňovacím období uplatit daňovou ztrátu tak, aby byl jeho základ daně 0 Kč. Tyto skutečnosti vyplývají nejen z jeho daňového přiznání, ve kterém objektivně větší daňovou ztrátu uplatnit nemohl, ale především z jeho prohlášení učiněných v průběhu správního řízení, která měl správce daně při stanovení jeho nové daňové povinnosti zohlednit. V žádném případě by tak nebyl narušen fakt, že není povinností ani cílem správce daně za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by jeho daňovou povinnost snižoval, protože to byl právě daňový subjekt, kdo využil svého práva na součinnost v rámci daňového řízení a sám tuto možnost správci daně navrhl.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že daňový subjekt neměl po zahájení daňové kontroly správcem daně možnost podat dodatečné daňové přiznání na daňovou ztrátu vyšší, než kterou uvedl ve svém daňovém přiznání, a to nejen díky překážce stanovené v ust. § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale předně i díky skutečnosti, že jeho posledně známá daňová povinnost, která je v případě podávání dodatečného daňového přiznání rozhodnou skutečností, byla až do právní moci dodatečného platebního výměru ze dne 9. 9. 2003, č. j. 27878/03/088970/3378, tou, kterou sám daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání ze dne 30. 7. 2001, neboť pouze ta mu byla pravomocně stanovena postupem dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k okolnosti, že již při stanovení této povinnosti uplatnil daňový subjekt daňovou ztrátu v maximální možné výši s ohledem na svůj základ daně, nemohl by v souzené věci dodatečným daňovým přiznáním nárokovat daňovou ztrátu ve vyšší výši (jeho daňová povinnost by pak byla záporná, což v tomto případě nelze). Proto postup správce daně, který by respektoval vyjádření daňového subjektu týkající se uplatnění jeho daňové ztráty učiněná v průběhu daňové kontroly, by nebyl v rozporu s normami daňového práva upravujícími deklarování daňových povinností pouze pomocí formalizovaných podání, tj. na k tomuto účelu Ministerstvem financí vydaných tiskopisech.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše uvedený právní závěr je možno v daňovém řízení aplikovat pouze v případě, že ze všech projevů vůle daňového subjektu učiněných v daňovém řízení je nade vší pochybnost zřejmá jeho snaha uplatit daňovou ztrátu v maximální možné výši (s ohledem na základ daně). Předně je tedy nutno tímto způsobem vyplnit daňové přiznání a následně projevit svou vůli i v rámci vlastní daňové kontroly. V souzené věci daňový subjekt veškerým těmto požadavkům dostál, proto se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil s právním hodnocením věci provedeným krajským soudem a kasační stížnost zamítl. Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že správci daně příslušelo v daňovém řízení zkoumat, zda-li si daňový subjekt mohl odečíst daňovou ztrátu v jím nárokované výši, jinými slovy, zda-li si ji již nevyčerpal ve zdaňovacích obdobích následujících.

K poukazu stěžovatele na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, Nejvyšší správní soud uvádí, že se toto usnesení zabývalo uplatněním daňové ztráty v případě, kdy stěžovatelka v žádném stádiu daňového řízení daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku neuplatnila. Jednalo se tedy o principiálně odlišnou situaci, přičemž však závěry v tomto rozhodnutí uplatněné lze na souzenou věc možno aplikovat a contrario. Shodně se lze vyjádřit i o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, sp. zn. 4 Afs 1/2003, neboť v této věci se stěžovatel pokusil o zohlednění daňové ztráty až v protokolu o ústním jednání v rámci daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právními závěry učiněnými krajským soudem, na jehož odůvodnění napadeného rozsudku rovněž odkazuje. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Daňový subjekt v řízení úspěch měl, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení ve výši 2 x 1000 Kč za dva úkony právní služby – převzetí a příprava věci a písemné podání týkající se věci samé a 2 x 75 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, celkem 2 150 Kč.

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

V Brně dne 23. března 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu