

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Mgr. R. J.,** správce konkursní podstaty úpadce J., spotřební družstvo, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě – Mor. Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2004, č. j. 22 Ca 211/2003 – 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2004, č. j. 22 Ca 211/2003 – 24, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 3. 2003, č. j. 1077/120/2003, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci ze dne 8. 10. 2002, č. j. 208620/02/379914/6150, jímž byla stěžovateli doměřena daňová povinnost za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1 064 700 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel řádným daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob uplatnil odpočet daňové ztráty ve výši 36 925 Kč. Na základě následně provedené daňové kontroly vyměřil finanční úřad stěžovateli dodatečně daňovou povinnost a poté podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání, v němž uplatnil daňovou ztrátu ve výši 3 116 196 Kč. Na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl krajský soud k závěru, že se jedná o situaci, kterou lze podřadit pod ustanovení § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „zákon o správě dani a poplatku“). Citované ustanovení brání uplatnění vyšší daňové ztráty než byla uplatněna v řádném daňovém přiznání, neboť správcem daně byl učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo. Tento postup nemůže být v rozporu s ustanovením § 16 odst. 8 a § 2 odst. 2 zákona o správě dani a poplatku, neboť vyplývá přímo ze zákona. Z těchto důvodů finanční ředitelství nepochybilo, když neumožnilo od dodatečně doměřeného základu daně odečtení daňové ztráty dosažené v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněné až v dodatečném daňovém přiznání podaném po zahájení daňové kontroly.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v tom, že soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozsudku. Stěžovatel nijak nezpochybnil ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě dani a poplatku a zákaz v něm uvedený. V této souvislosti vyjádřil souhlas s názorem finančního ředitelství i krajského soudu, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno v rozporu se zákonem. Nicméně žaloba stěžovatele byla opřena o zcela jiné rozhodné skutečnosti, se kterými se soud v podstatě vůbec nevypořádal. Z odůvodnění soudu, byť to výslovně konstatováno není, lze dovodit, že krajský soud nepřipouští jiný způsob uplatnění vyšší částky odčitatelných položek než v dodatečném daňovém přiznání. Posouzení této právní otázky je však zcela jednoznačně nesprávné a v rozporu se zákonem. K uvedenému stěžovatel citoval část odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 12. 2002, sp. zn. 59 Ca 22/2002. S argumentací obsaženou v tomto rozsudku se stěžovatel zcela ztotožnil. Pokud navíc v průběhu daňové kontroly stěžovatel výslovně projevil svou vůli, aby byla daňová ztráta uplatněna, byl správce daně povinen tuto skutečnost v rámci daňové kontroly respektovat, nikoliv ji zcela pominout. Dále stěžovatel upozornil na to, že ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se vztahuje pouze na případy, kdy poplatník zjistí z vlastní iniciativy skutečnosti opravňující k uplatnění vyšších částek odčitatelných položek, a tyto sám uplatní v rámci dodatečného daňového přiznání, nikoliv i na případy, kdy ke změně rozhodných skutečností (výše základu daně) dojde při daňové kontrole. V této souvislosti stěžovatel vyčítal krajskému soudu, že se možností uplatnění odčitatelné položky (daňové ztráty) jiným způsobem než podle citovaného ustanovení vůbec nezabýval, ačkoliv na to stěžovatel v podané žalobě upozorňoval, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Protože napadený rozsudek byl vydán v rozporu se zákonem, stěžovatel navrhl, aby byl v celém rozsahu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém stanovisku ke kasační stížnosti uvedlo, že v případě jednotlivých bodů v ní obsažených lze opětovně poukázat na jediné možné oprávnění a postup pro uplatnění vyšších položek odčitatelných od základu daně, který je upraven jen v rámci ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ze kterého jednoznačně vyplývá, že pokud by chtěl stěžovatel uplatnit vyšší částky odpočitatelných položek podle § 34 citovaného zákona, může tak učinit v souladu z § 38p odst. 1 citovaného zákona pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1000 Kč. Podmínky uplatnění ztráty vyšší jsou tedy přímo zákonem o daních z příjmu výslovně upraveny. S ohledem na konkrétní úpravu režimu uplatnění daňové ztráty vyšší než původně odečtená poplatníkem (v § 38p zákona o daních z příjmů je výslovně uvedeno, že tuto ztrátu může uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání, jak je výše uvedeno), nelze přijmout závěr uvedený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem

citovaném stěžovatelem v kasační stížnosti. Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů ve znění platném v rozhodné době bylo možno od základu daně 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 citovaného ustanovení mohl daňový subjekt daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část odečíst od základu daně ve stanoveném časovém rozmezí. Bylo tedy zcela na úvaze daňového subjektu, zda si tuto ztrátu uplatní, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období. To však nelze chápat jako naprostou libovůli daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu kdykoli a jakkoli, nýbrž vždy v souladu s ostatními ustanoveními upravujícími daňové řízení. Omezení v tomto směru obsahuje ustanovení § 40 a § 41 zákona o správě daní a poplatků, podle nichž lze přiznávat daňovou povinnost a uplatňovat daňové výhody jen v daňovém přiznání, ať už řádném nebo mimořádném, a uplatňovat vyšší odčitatelné položky než jak byly původně uplatněny jen dodatečným daňovým přiznáním při zachování dalších zákonných podmínek.

Podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů mohl v rozhodném období vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že je skutečností, že citované ustanovení se vztahuje pouze na případy, kdy poplatník zjistí z vlastní iniciativy skutečnosti opravňující k uplatnění vyšších částek odčitatelných položek, a tyto sám uplatní v rámci dodatečného daňového přiznání, a nikoliv na případy, kdy ke změně rozhodných skutečností (výše základu daně) dojde při daňové kontrole, nemá žádnou oporu v zákonném textu. Ze znění citovaného ustanovení lze totiž pouze jednoznačně dovodit, že jediným možným způsobem, kterým bylo možno uplatnit daňovou ztrátu, bylo podání dodatečného daňového přiznání. Jiný výklad je podle názoru Nejvyššího správního soudu účelový a jdoucí proti smyslu daňového řízení, jak vyplývá z dikce zákona, ale i z teleologického a systematického výkladu. Je-li § 40 a § 41 zákona o správě daní a poplatků chápán jako obecná úprava procesu uplatňování práv a povinností v rámci daňového řízení, je třeba i speciální ustanovení obsažená v zákoně o daních z příjmů vykládat konzistentně s úpravou obecnou, kterou pro dané řízení doplňuje a upřesňuje. Proto uplatnění daňové ztráty v jakékoli jiné formě než formou dodatečného daňového přiznání je právně irelevantní. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud také na rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003 - 43, publikovaný ve Sbírce Nejvyššího správního soudu pod. č. 645/2005, v němž je vyjádřen shodný právní názor, což považuje za dostačující ke vztahu k poukazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem.

Vyčítal-li stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu, že se vůbec nezabýval možností uplatnění odčitatelné položky jiným způsobem než podle ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ačkoliv na to stěžovatel v podané žalobě upozorňoval, a to činí jeho rozsudek nepřezkoumatelný, považuje tuto výčitku Nejvyšší správní soud za nedůvodnou.

Protože krajský soud s ohledem na přísnou dispoziční zásadu ve smyslu § 75 odst. 2, § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. která platí pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, přezkoumá výroky napadeného správního rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kvalita žaloby tak předurčuje kvalitu soudního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, v žalobě stěžovatel pouze namítal porušení § 16 odst. 8 a § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a v této souvislosti pouze zmínil, že v rámci odvolacího řízení upozorňoval na nesprávný postup finančního úřadu a požadoval, aby finanční ředitelství podniklo kroky vedoucí k odečtení předmětné ztráty od doměřeného základu, nelze označit napadený rozsudek za nepřezkoumatelný s poukazem na to, že se v něm krajský soud nevypořádal s jinou možností uplatnění odčitatelné položky než podle § 38p zákona o daních z příjmů.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu