

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce A. S.**, zastoupeného Doc. JUDr. Ladislavem Soukupem, CSc., advokátem, se sídlem Talichova 2040, Praha 6, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti výroku č. II. rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 38/2002 - 19 ze dne 27. 2. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti části II. shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Touto částí napadeného rozsudku krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného č. j. 4462/110/2001 - Sa/16 ze dne 28. 2. 2002, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „finanční úřad“) o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1998.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Dle krajského soudu vyplývá z platné právní úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), pro rok 1998, že ustanovení § 38p ZDP upravuje situace, kdy daňový subjekt omylem zaúčtoval nesprávnou částku do daňových výdajů a tím vykázal i nesprávnou daňovou povinnost. Potom je povinen podat dodatečné daňové přiznání a může uplatnit

daňovou ztrátu z minulých let, která ještě nebyla od základu daně odečtena. V takovém případě není nutné prokazovat souvislost uplatňované ztráty se zvýšeným základem daně dodatečně zjištěným poplatníkem. Stěžovatel však nepodal daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, tato povinnost mu byla stanovena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Uplatnění daňové ztráty z minulých let oproti zvýšenému základu daně brání ustanovení § 41 odst. 2 a 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a druhá věta § 38p ZDP ve znění platném pro rok 1998, podle které v dodatečném daňovém přiznání nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 ZDP, 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. Správnost této úvahy potvrzuje i § 34 odst. 1 ZDP, dle kterého je u položky odčitatelné od základu daně výslovně uvedena daňová ztráta, ale podle § 38p téhož zákona nelze odečíst vyšší částku daňové ztráty, než která byla jako odčitatelná položka již odečtena v řádném daňovém přiznání. Z toho důvodu nelze zbývající nebo neuplatněnou daňovou ztrátu odečíst od nově přiznaného základu daně, nelze ji ani odepsat jako výjimku podle druhé části citované věty § 38p ZDP, neboť takovým způsobem uplatněná ztráta by musela současně splňovat zákonnou podmínku své přímé souvislosti se zvýšeným základem daně dodatečně zjištěným daňovým subjektem. Z uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že pokud splnění uvedených podmínek není prokázáno, může být ztráta z minulých let odečtena v příštích sedmi zdaňovacích obdobích.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Dle názoru stěžovatele správci daně v možnosti zohlednění požadovaného odpočtu (ztráty) v daném případě nebránila aplikace § 38p ZDP, jak dovodil soud. Toto ustanovení hmotněprávního předpisu stanoví podmínky podání dodatečného daňového přiznání, z jeho obsahu však nelze dovozovat překážku správce daně přihlížet k okolnostem stejného obsahu, které zjistil v rámci daňové kontroly. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem žalovaného i soudu, že uplatnění odčitatelných položek a odpočtů ztrát v průběhu daňové kontroly nebo v odvolacím řízení není zákonem umožněno. Tento názor je v rozporu s čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, dle kterého je možno činit vše, co není zákonem zakázáno. Vzhledem k tomu, že nebylo ve věci odkázáno na žádné ustanovení, které by zákaz zohlednění odečitatelných položek při daňové kontrole obsahovalo, stěžovatel považuje závěr soudu za nesprávný a zákonem nepodložený, navrhuje jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na nejednotnost rozhodování krajských soudů ohledně dodatečného uplatnění ztráty v průběhu či na základě zjištění daňové kontroly, navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

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.

Jak je uvedeno výše, stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že v průběhu daňové kontroly či odvolacího řízení u správce daně není možné uplatnění ztráty z minulého období jakožto odčitatelné položky. Úvodem k této problematice lze připomenout, že daňová ztráta, vzniklá poplatníkovi za předchozí zdaňovací období, je jednou z odčitatelných položek od základu daně, zakotvených v ust. § 34 ZDP. Pojem "daňová ztráta" vymezuje ust. § 38n

ZDP. O daňovou ztrátu jde tehdy, pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 ZDP převyšují příjmy upravené podle téhož ustanovení ZDP, rozdíl je daňovou ztrátou. Podle § 38n odst. 2 ZDP se daňová ztráta vyměřuje, pro vyměření a dodatečné vyměření daňové ztráty se použijí obdobně ustanovení daňového řádu o vyměření a dodatečném vyměření daně. V daném případě nebylo sporu o existenci odčitatelné položky v podobě ztráty za minulá zdaňovací období před rokem 1998, nýbrž o možnost jejího uplatnění.

Ustanovení § 38p ZPD, ve znění platném pro rok 1998, upravuje postup daňového subjektu v případě zjištění, že částka daně z příjmů má být nižší nebo daňová ztráta vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost, a ukládá mu v takovém případě podat dodatečné daňové přiznání. V tomto dodatečném daňovém přiznání však nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 ZDP, tj. i vyšší ztrátu, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou odčitatelných položek a položek snižujících základ daně vztahujících se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem.

Citované ustanovení § 38p ZPD omezovalo ve zdaňovacím období roku 1998 možnost podání dodatečného daňového přiznání, které upravuje § 41 daňového řádu. Dodatečným daňovým přiznáním daňový subjekt opravuje svou chybu v údajích řádného přiznání, činí tak v době po nabytí právní moci posledního vyměření daně či daňové ztráty. Daňový řád rozlišuje mezi dodatečným daňovým přiznáním na daň vyšší popřípadě na daňovou ztrátu nižší, a mezi dodatečným daňovým přiznáním na daň nižší či daňovou ztrátu vyšší. V případě prvního typu dodatečného daňového přiznání stanoví daňový řád daňovému subjektu povinnost takové daňové přiznání podat, zatímco v případě druhého typu pouze podání dodatečného daňového přiznání umožňuje, a to za podmínek stanovených jak daňovým řádem, tak i zvláštními daňovými zákony, mezi nimiž je i ZDP. Omezení podání dodatečného daňového přiznání ustanovením § 38p ZDP, ve znění platném pro rok 1998, bylo tedy ve věci stěžovatele dáno zákonem, konkrétně § 41 odst. 4 daňového řádu. Z uvedeného důvodu nelze přisvědčit námitce stěžovatele o porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR.

Z výše uvedeného vyplývá, že právo daňového subjektu dané § 34 odst. 1 ZDP, tj. odečíst vyměřenou daňovou ztrátu či její část od základu daně v následujících sedmi zdaňovacích obdobích, je nutno chápat jako výhodu daňových subjektů, která je ovšem omezena zákonem stanovenými podmínkami. Z citovaného ustanovení § 38p ZDP vyplývá, že tuto ztrátu (až na výjimky, které v případě stěžovatele nebyly dány) nelze uplatnit v dodatečném daňovém přiznání na daň nižší. Pokud zákon stěžovateli záměrně neumožňuje v těchto případech uplatnit daňovou ztrátu z minulých zdaňovacích let prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, pak by k takové okolnosti logicky nemohl přihlédnout ani správce daně při daňové kontrole dle § 16 odst. 8 daňového řádu.

Stěžovatelem uplatněné námitky nebyly ze všech shora uvedených důvodů shledány důvodné, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. srpna 2005

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu