



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně K. s. r. o., zastoupeného Mgr. Davidem Burjánkem, advokátem se sídlem v Turnově, Jiráskova 133, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 5. 2004, čj. 15 Ca 278/2003 - 22,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobkyni se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla včasnou kasační stížností shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2003, čj. 6855/120/03, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 4. 3. 2003, čj. 20451/03/206911/5613, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru téhož správního orgánu ze dne 6. 11. 2002, čj. 91317/02/206910/5613 tak, že žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2000 ve výši 306 590 Kč, oproti původně vyměřené dani ve výši 318 370 Kč.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku popsal skutkový stav věci zjištěný ze správního spisu. Dne 29. 10. 2002 žalobkyně ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, která byla podkladem pro dodatečné vyměření daně, požádala správce daně o snížení základu daně z příjmů právnických osob za rok 2000 zvýšením odpočtu neuplatněné daňové ztráty z minulých let. Takový postup byl podle jejího názoru možný s využitím § 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). O totéž pak žádala i ve svých odvoláních proti shora označeným rozhodnutím správce prvního stupně, ovšem neúspěšně. V právním hodnocení věci krajský soud odkázal na ustanovení § 34 odst. 1 věty první daňového řádu, které podle něj ponechává na uvážení daňového subjektu, zda si daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku uplatní, v jaké výši a v kterém zdaňovacím období. Správce daně tak nebyl oprávněn měnit uplatněnou ztrátu a její výši oproti tomu, jak určila žalobkyně ve svém daňovém přiznání, ani když jej o to v průběhu daňové kontroly žádala. Odčitatelná položka představuje totiž fakultativní nárok, který je možné uplatnit pouze za podmínek a způsoby výslovně zákonem uvedenými. Vyšší daňovou ztrátu oproti poslední známé daňové povinnosti bylo tedy možné od základu daně odečíst pouze podáním dodatečného daňového přiznání za předpokladů stanovených v ustanovení § 38p zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rozhodné daňové období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jiné možnosti daňové předpisy nedávají. Správce daně tak nevyhověním žádosti žalobkyně o zvýšení odpočtu neuplatněné daňové ztráty z předchozích let ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu neporušil. Předmětem daňové kontroly bylo prověřování těch položek, které v daňovém přiznání uvedeny být musely, a nikoli těch nároků daňového subjektu, které mohl uplatnit fakultativně. Proto krajský soud žalobu zamítl.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

V prvním stížním bodě namítla, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku oprávněnosti rozsahu a způsobu uplatnění pravomocně stanovené daňové ztráty za minulé zdaňovací období jako odčitatelné položky od základu daně v běžném zdaňovacím období. Podání dodatečného daňového přiznání není podle ní jedinou přípustnou formou, jak lze dosáhnout modifikace výše uplatněné ztráty jako odčitatelné položky. V daňovém řízení lze totiž navrhnout cokoli, co se týká předmětu rozhodování. O návrhu je pak třeba v řízení rozhodnout, nejsou-li pro překážku v řízení dány důvody jeho zastavení dle § 27 daňového řádu. Podle žalobkyně je ustanovení § 16 odst. 8 věta sedmá daňového řádu právě tou normou, která dává daňovému subjektu prostor činit návrhy ohledně jeho daňové povinnosti, ke kterým je správce daně povinen přihlížet. Tím se rozumí jejich věcné posouzení ve vztahu k předmětu řízení, tj. výši daňové povinnosti. Druhým stížním bodem byla námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku soudu pro nedostatek důvodů,

protože soud se nezabýval všemi žalobními důvody uplatněnými žalobkyní. Podle žalobkyně soud při interpretaci § 16 odst. 8 věty sedmé daňového řádu zřejmě vycházel z jiného než normativního textu zákona, když oproti normativní úpravě zúžil předmět daňové kontroly. Tím není pouze prověřování daňového základu, ale je jím i prověřování jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zužovat oprávnění správce daně jen na přezkum položek, které musely být uvedeny v daňovém přiznání, nemá oporu v zákoně. Za nedostatečné považovala žalobkyně odůvodnění soudu, že podle daňových předpisů může daňový subjekt realizovat svá oprávnění výhradně způsobem v nich uvedeným. Z tohoto vyjádření však není zřejmé, která právní norma vylučuje domáhat se v probíhajícím daňovém řízení, ve kterém je navíc podání dodatečného daňového přiznání vyloučeno (§ 41 odst. 2 daňového řádu), uplatnění skutečností, které mají vliv na výši daně, o které je v řízení rozhodováno. Soud se vůbec nezabýval smyslem tohoto zákazu. Tím je dle žalobkyně soustředit posouzení všech skutečností s vlivem na daň v probíhajícím řízení zahájeném daňovou kontrolou a předejít tak procesně neřešitelným situacím z důvodu souběhu řízení a z důvodu jeho hospodárnosti. Soud se rovněž nevypořádal s interpretací žalobkyně ohledně omezujících podmínek při podání dodatečného přiznání uvedených v § 38p zákona o daních z příjmů, když dle žalobkyně je smyslem těchto omezujících podmínek zabránit podávání tzv. bagatelních dodatečných přiznání. V závěru kasační stížnosti odkázala žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 12. 2002, čj. 59 Ca 22/2002 - 50, který stejnou právní otázku posoudil opačně, ocitovala část odůvodnění tohoto rozsudku a namítla, že sjednocení judikatury by prospělo předvídatelnosti rozhodování soudu, jako jedné ze složek jejího práva na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva podat ke kasační stížnosti vyjádření. Setrval na svém názoru, že daňový řád a zákon o daních z příjmů neumožňují účinně uplatnit daňovou ztrátu v průběhu zahájené daňové kontroly. Na podporu svého názoru odkázal na stávající znění zákona o daních z příjmů, které uplatnění odečitatelné položky jinak než formou dodatečného daňového přiznání výslovně vylučuje, čímž chtěl dle žalovaného zákonodárce potvrdit dosavadní výklad příslušného pravidla chování. Účastníci sice mohou v daňovém řízení navrhopvat cokoli, avšak pokud zákon s takovým návrhem výslovně nespojuje požadované účinky, nemůže k nim být při stanovování daňové povinnosti přihlíženo. K argumentaci žalobkyně rozsudkem jiného senátu téhož soudu, který zaujal ve věci jiný právní názor, žalovaný podotkl, že tento rozsudek byl vyhlášen ještě za jiné procesní úpravy správního soudnictví, která mu neumožňovala proti tomuto rozsudku procesní obranu. Nesouhlasil také s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Soud se podle něj zabýval všemi body žaloby. To, že nevzal v potaz argumenty a názory žalobkyně a pro posouzení věci považoval za rozhodná jiná zákonná ustanovení, než o která svoji argumentaci opírala ona, nelze chápat

jako nevypořádání se s těmito jejími názory. Nesouhlasil také s tím, aby byl zavázán povinností hradit náklady právního zástupce žalobkyně na zaplacení daně z přidané hodnoty. V závěru svého vyjádření navrhl zamítnutí žaloby.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Jak ze shora uvedeného nesporně plyne, podstata přezkoumávané věci spočívá ve sporu žalobkyně a žalovaného, zda žalovaný byl povinen v daňovém řízení zohlednit daňovou ztrátu žalobkyně za minulá zdaňovací období jako odčitatelnou položku od základu daně za situace, kdy žalobkyně tuto ztrátu neuplatnila v daňovém přiznání, ale o snížení základu daně z příjmů právnických osob zvýšením odpočtu neuplatněné daňové ztráty z předchozích let požádala až v průběhu daňové kontroly s odkazem na § 16 odst. 8 daňového řádu.

Koncepce § 16 daňového řádu umožňuje správci daně zjišťovat a prověřovat daňový základ – rozdíl mezi příjmy a výdaji, tedy příjmy, výdaje, popřípadě nezdanitelné části daně, neumožňuje však měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, týkající se uplatnění výše daňové ztráty, neboť je zcela na vůli daňového subjektu, zda ztrátu uplatní, ve kterém zdaňovacím období (po stanovenou dobu) a v jaké výši. Správce daně ověřuje i jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tedy prověřuje například i skutečnost, zda uplatněná ztráta daňovým subjektem je již ztrátou vyměřenou. Avšak ekonomická rozvaha, zda má být ztráta uplatněná ve vyšší částce a v tom či jiném zdaňovacím období, nemůže být rozhodně předmětem rozhodování či v závislosti na vůli správce daně. Jedná se o výlučné právo daňového subjektu, zda ztrátu uplatní způsobem zákonem umožněným, kdy a v jaké výši (srovnej ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Žalovaná opírala oprávněnost svého postupu o interpretaci ustanovení § 16 odst. 8 věty sedmé daňového řádu. To ukládá správci daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly 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. Tedy při prověřování daňového základu, což znamená při prověřování příjmů, výdajů a dále při prověřování dalších okolností. Tím se rozumí prověřování nezdanitelných částek dle § 15 zákona o daních z příjmů a také okolností, zda uplatněná ztráta není například vyšší, než na jakou má daňový subjekt zákonný nárok, zda je vyměřena atd. Správce daně však nemůže měnit vůli daňového subjektu, kterou tento vyjádřil v daňovém přiznání, když ztrátu uplatnil, popřípadě 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. Tento projev vůle daňového subjektu se pak odráží výlučně a pouze právě v daňovém přiznání, což

ostatně předpokládá i citované ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Žalobkyní zmiňované ustanovení § 16 odst. 8 věty sedmé daňového řádu možnost kvalifikovaného projevu vůle uplatnit daňovou ztrátu daňovým subjektem jiným způsobem, tedy například až v průběhu daňové kontroly, rozhodně nedává a takovou možnost nezakotvuje ani žádné jiné ustanovení daňového řádu nebo zákona o daních z příjmů. K uvedenému Nejvyšší správní soud ještě dodává, že obdobný právní závěr zaujal již ve své předchozí judikatuře, srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2005, čj. 2 Afs 75/2004 - 43. Při posouzení této právní otázky tak krajský soud nepochybil a nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) tedy Nejvyšší správní soud neshledal.

Ke stejnému závěru pak dospěl i ohledně žalobkyní tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je tak věcí právní nauky. Nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale zejména nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Pochybení takové intenzity však v přezkoumávané věci Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud se v odůvodnění rozsudku navíc zabýval podstatou žalobních námitek, tedy posouzením shora uvedené právní otázky. Svůj právní závěr pak logicky a srozumitelně odůvodnil. Za nedostatek důvodů rozhodnutí nelze považovat, pokud soud v odůvodnění rozsudku nereagoval výslovně na část právní argumentace žalobkyně, když z obsahu odůvodnění rozsudku lze jinak bezpečně dovodit, že tak učinil jenom proto, že tuto část argumentace považoval za nesprávnou a pro posouzení věci za ne zcela podstatnou a zásadní, a když jinak věc posoudil plně v rozsahu vymezeném žalobou. Protože řízení před soudem nebylo stíženo ani jinou vadou řízení, která by mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) neshledal.

Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu