ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **Ing. Š. P.**, zastoupeného Mgr. Vlastislavem Kubiczekem, advokátem se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava, Smetanovo nám. 1, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2005, č. j. 22 Ca 138/2004 – 20,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Podanou kasační stížností se Ing. Š. P. (dále jen „stěžovatel“) domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále také „krajský soud“) ze dne 21. 4. 2005, č. j. 22 Ca 138/2004 – 20, zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále také „účastník řízení“) ze dne 22. 12. 2003, č. j. 7636/110/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Ostrava II (dále jen správce daně) ze dne 23. 2. 2001, č. j. 23600/01/389911/5018, jímž mu byl na základě dodatečného daňového přiznání za rok 1997 dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 3 718 Kč a současně nedošlo ke změně výše jeho daňové povinnosti.

Krajský soud neshledal důvodnými žalobní námitky stěžovatele, že správce daně a Finanční ředitelství v Ostravě postupovaly v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1997 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 (dále jen „rok 1997“) totiž nebylo možno uplatnit vyšší částky odčitatelných položek, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném v řádném termínu, tj. 390 583 Kč, a odčitatelné položky vztahující se ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému stěžovatelem. Jelikož však stěžovatel zjistil zvýšení základu daně o částku 3 718 Kč, mohl uplatnit odčitatelnou položku pouze v této částce, tedy o 3 718 Kč vyšší než jak ji uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 1997 (celkem ve výši 394 301 Kč a nikoli o 1 161 769 Kč vyšší, jak to učinil stěžovatel v podaném dodatečném daňovém přiznání). Je tomu tak proto, že za poslední známou daňovou povinnost před podáním dodatečného daňového přiznání nelze považovat částku daně vykázanou stěžovatelem v daňovém přiznání podaném v zákonem stanoveném termínu. Poslední známou daňovou povinností se podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), rozumí daňová povinnost, jak ji naposledy pravomocně stanovil správce daně, a to bez ohledu na to, zda byla stanovena konkludentně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku. V dané věci proto bylo třeba vycházet z poslední známé daňové povinnosti, kterou byla daňová povinnost stanovená dodatečným platebním výměrem správce daně ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě o odvolání (po daňové kontrole), a nikoliv z řádného daňového přiznání podaného stěžovatelem v řádném termínu pro jeho podání.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Tímto mimořádným opravným prostředkem vytýká krajskému soudu nesprávný výklad ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Má za to, že neexistuje rovnost a zaměnitelnost pojmů „jeho daňová povinnost“ a „poslední známá daňová povinnost“. Na podporu svého právního názoru odkázal na ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků, kde jsou oba pojmy uvedeny a jejich význam není totožný. Pokud tedy zjistil (podle § 38p zákona o daních z příjmů), že jeho poslední daňová povinnost je nesprávně nižší než jeho nová daňová povinnost, byl povinen podat dodatečné daňové přiznání. V dodatečném daňovém přiznání byl proto oprávněn, v souladu s ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů, uplatnit si částku odčitatelných položek ve výši 1 161 769 Kč. Pokud by tomu tak nebylo, nemohl by si tímto způsobem uplatnit vyměřenou ztrátu, která má charakter odečitatelné položky.

Finanční ředitelství v Ostravě se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ve vztahu k tvrzeným skutečnostem stěžovatele zcela odkázalo na své rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 12. 2003, č. j. 7636/110/2003, a stanovisko k žalobě ze dne 5. 5. 2004.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a jelikož neshledal ani vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že podaná kasační stížnost není důvodná.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost se opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vytýká tedy krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky, považuje Nejvyšší

správní soud v předmětné věci za nezbytné vyjádřit se k dopadu tohoto stížnostního důvodu. Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovateli byla podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ke dni 30. 6. 1998 stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, přičemž výše uplatněné ztráty za předchozí zdaňovací období činila částku 390 583 Kč. Po provedené daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 byl stěžovateli pravomocně, na základě rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 13. 6. 2000, č. j. 3215/110/2000, v návaznosti na rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 1999, č. j. 124455/99/389911/5018, dodatečně (§ 46 odst. 7, věta prvá, zákona o správě daní a poplatků) stanoven základ daně z příjmů za rok 1997 v částce 2 825 000,40 Kč a daň z příjmů za rok 1997 ve výši 1 039 280 Kč. Dne 23. 2. 2001 byl správcem daně, na základě stěžovatelem podaného dodatečného daňového přiznání za rok 1997 ze dne 29. 12. 2000, vydán dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 1997, ve kterém byl vyčíslen dodatečně stanovený základ daně částkou 3 718 Kč, daň částkou 0 Kč a ztráta částkou 0 Kč. Jelikož správce daně neakceptoval v dodatečném daňovém přiznání vyčíslenou výši uplatněné daňové ztráty z předchozích zdaňovacích období v částce 1 552 352 Kč, ale pouze akceptoval snížení výdajů o částku 3 718 Kč (tj. zvýšení základu daně o tuto částku), podal stěžovatel do tohoto rozhodnutí odvolání. O odvolání rozhodlo Finanční ředitelství v Ostravě tak, že tento opravný prostředek zamítlo.

Nejvyšší správní soud při rozhodování o kasačních stížnostech, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, a priori vychází z jejich obsahu. Z podané kasační stížnosti v této věci vyplývá, že spornou je otázka, zda-li stěžovatel byl oprávněn v podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 1997 uplatnit výši ztráty za předchozí zdaňovací období v částce 1 552 352 Kč nebo pouze v částce, jak ji původně stěžovatel sám přiznal a správní orgány následně stanovily, tj. ve výši 390 583 Kč. Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že rozsudek krajského soudu není stižen namítanou vadou, resp. že výklad ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů podaný krajským soudem je v souladu se zákonem. Stížnostní námitka o nesprávném výkladu uvedeného ustanovení zákona krajským soudem není proto důvodná.

Podle ustanovení § 41 odst. 1, věty prvé, zákona o správě daní a poplatků „Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení.“ Oproti tomu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání, stanovilo, že „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.“ Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů tak na jedné straně upravuje podmínky, za nichž je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání (vyúčtování daně) a na straně druhé obsahuje omezení daňového subjektu stran m.j. změny výše částky odčitatelných položek podle § 34 tohoto zákona (ztráty).

Zjistil-li tedy stěžovatel, že částka daně z příjmů má být správně vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost, pod kterou je nutno chápat poslední daňovou povinnost, jak byla stanovena správcem daně (§ 41 zákona o správě daní a poplatků) za příslušné zdaňovací období, byl tento povinen podat dodatečné daňové přiznání. Tato povinnost stěžovatele v předešlém řízení nebyla mezi účastníky spornou. Pokud však stěžovatel současně se splněním povinnosti vyplývající z ustanovení § 41 odst. 1, věty prvé, zákona o správě daní a poplatků vyčíslil výši dodatečně přiznané daně tak, že se daň ve svém úhrnu snižuje o částku 463 240 Kč, tj. de facto realizoval i své oprávnění uplatňovat dodatečné snížení daňové povinnosti, byl povinen reflektovat ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání.

Z dikce uvedeného ustanovení § 38p, věty třetí, zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá omezení stěžovatele po té, co již byla daň z příjmů (uplatněná ztráta) pravomocně stanovena (v případě stěžovatele dne 30. 6. 1998), disponovat s výší uplatněné daňové ztráty z předešlých zdaňovacích období. Na tuto skutečnost však nebyl stěžovatelem jak v daňovém řízení, tak i v řízení o správní žalobě brán zřetel. V řízení o dodatečném daňovém přiznání totiž nelze uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona, 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. Stěžovatel tak nebyl oprávněn v dodatečném daňovém přiznání ze dne 29. 12. 2000 změnit výši uplatňované ztráty za předchozí zdaňovací období z částky 390 583 Kč na částku 1 552 352 Kč. Pokud proto krajský soud v předmětné věci dospěl k závěru shodnému s Finančním ředitelstvím v Ostravě, že stěžovatel nebyl oprávněn zvýšit výši uplatněné ztráty za předchozí období, byl jeho výklad ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů konformním.

Opodstatněnou není též polemika stěžovatele stran rozdílného obsahu pojmů „jeho daňová povinnost“ a „poslední známá daňová povinnost“, jak tuto rozvedl ve své kasační stížnosti. Předně je nutno poukázat na skutečnost, že ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání, neobsahuje stěžovatelem uváděný termín „jeho daňová povinnost“. Případná v tomto směru není ani argumentace stěžovatele s poukazem na ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení se totiž podle § 97 téhož zákona použije (části první až šestá a osmá), pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak. Tímto zvláštním daňovým zákonem je pak nesporně právě zákon o daních z příjmů. Nadto je nutno poznamenat, že termín „jeho daňová povinnost“, jak je zákonem o správě daní a poplatků použit v souvislosti se zjištěním, že daňová povinnost má být ve skutečnosti vyšší nebo daňová ztráta nižší, na danou věc, kdy byla uplatněna vyšší daňová ztráta z předchozích zdaňovacích období, ani nedopadá. Podaným dodatečným daňovým přiznáním (uplatněnou

výší ztráty) totiž stěžovatel deklaroval její snížení o částku 463 240 Kč a nikoli zvýšení. Pokud tedy krajský soud v napadeném rozsudku vyložil relevantní termín - poslední známá daňová povinnost ve smyslu ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků (odst. 1, věta šestá) jako daňovou povinnost, jak ji naposledy stanovil pravomocně správce daně, tak nepochybil.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2005, č. j. 22 Ca 138/2004 - 20, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá 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 30. listopadu 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu