



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce A. spol. s r. o., zastoupeného Mgr. et Mgr. Janem Rabasem, advokátem v Praze 2, Vinohradská 343/6, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2003, čj. FŘ-11397/12/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2005, čj. 9 Ca 202/2003-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2003, čj. FŘ-11397/12/2002, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (správce daně) ze dne 3. 9. 2002, čj. 302790/02/005511/6185, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 1 627 500 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 22. 6. 2005, čj. 9 Ca 202/2003-60, zamítl.

Městský soud na základě obsahu spisů konstatoval, že žalobce nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 v zákonem stanovené lhůtě [§ 40 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“)], ani ve lhůtě stanovené k jeho žádosti správcem daně do 31. 8. 1998 (§ 40 odst. 6 daňového řádu). Také výzva správce daně ze dne 21. 9. 1998 k podání daňového přiznání na předmětnou daň do 15 dnů ode dne doručení výzvy, která byla žalobci doručena dne 29. 10. 1998, zůstala bez odezvy. Městský soud pak shledal zákonným postup správce daně, který v souladu s

§ 44 odst. 1 větou druhou daňového řádu předpokládal, že žalobce vykázal v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 daň ve výši 0 Kč, a v souladu s § 46 odst. 5 téhož zákona daňovou povinnost ve výši 0 Kč žalobci vyměřil, aniž mu výsledek takového vyměření sděloval, neboť žalobce o takové sdělení nepožádal. Za den vyměření daně a současně za den jeho doručení daňovému subjektu zákon považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, tedy 31. 8. 1998. Správce daně poznamenal údaj o vyměření daňové povinnosti ve spisu poplatníka. Daňový řád neupravuje způsob ani formu poznámky, proto je irelevantní námitka žalobce o rozporu předmětného úředního záznamu s § 13 daňového řádu.

Za popsaného stavu nemohl žalobce podle městského soudu úspěšně uplatnit část daňové ztráty z roku 1997 jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani námitka žalobce, že správci daně zaslal průvodní dopis ze dne 17. 12. 1998, z něhož bylo zřejmé, že příslušné daňové přiznání zasílá. Ze spisu totiž vyplynulo, že k tomuto podání bylo přiloženo daňové přiznání jiného daňového subjektu. Žalobce po delší dobu v řádných lhůtách ani na výzvu správce daně nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání, proto jeho požadavek na další součinnost správce daně podle § 21 odst. 7, 8 a § 22 daňového řádu není případný; nadto bylo předmětné podání zasláno správci daně až poté, co byla daň ze zákona vyměřena.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost. Namítl, že se městský soud ve svém rozhodnutí omezil na posouzení toho, zda stěžovatel podal včas daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 a zda mu byla v souladu se zákonem vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 0 Kč. Podle stěžovatele jsou však sporné i další právní otázky, rozhodné pro správné posouzení věci (které namítal i v žalobě), a sice zda správce daně postupoval v řízení o vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 a v souvisejících řízeních v souladu s daňovým řádem a zda nezákonný postup správce daně v těchto řízeních způsobil nezákonnost rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001.

Stěžovatel uvedl, že kombinací ustanovení § 44 odst. 1, § 46 odst. 2 a § 13 daňového řádu je nutno dojít k závěru, že o vyměření daně ve výši 0 Kč musí být ve vyměřovacím spise uložen úřední záznam. Listiny založené v daňovém spise nesplňují náležitosti úředního záznamu, proto v jejich důsledku nemohly nastat účinky vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 stěžovateli. První listina byla dodatečně pozměněna tak, že bylo zakryto datum vložení do ADISU dne 17. 6. 2002, nebyla datována a obsahuje předtištěné jméno J. N., ale rukou psaný podpis K. Druhá listina byla vyhotovena až 31. 10. 2002, tedy po uplynutí

prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 stěžovateli, a nemůže být tedy sama o sobě rozhodnutím o vyměření daně. Pokud se uvádí, že jde o dodatek k úřednímu záznamu týkajícímu se stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 1997, žádný takový úřední záznam ve spise založen není. Provedení uvedených listin a jejich časová souvislost s úkony stěžovatele v daňovém řízení, kdy tzv. dodatek k úřednímu záznamu byl vyhotoven až poté, co stěžovatel nahlédl do daňového spisu a v odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 namítl vady listiny označené jako úřední záznam, svědčí o jejich účelovém pozměnění a doplnění správcem daně s cílem zakrýt předchozí nesprávný úřední postup.

Stěžovatel připustil, že z provedených důkazů s určitou mírou pravděpodobnosti vyplývá, že předmětné daňové přiznání za rok 1997 nebylo nejspíše v důsledku omylu doručeno správci daně a k průvodnímu dopisu ze dne 17. 12. 1998 bylo namísto daňového přiznání stěžovatele přiloženo daňové přiznání jiného subjektu. Závěr městského soudu, že požadavek stěžovatele na další součinnost správce daně již nebyl případný, však nemá oporu v zákoně. V souladu s ustanoveními § 2 odst. 1, § 21 odst. 7, 8 a § 22 daňového řádu měl správce daně podání rozdělit na dvě, z nichž jedno se týkalo stěžovatele a druhé dalšího subjektu, poté měl správce daně ohledně prvního podání vyzvat stěžovatele k odstranění vad a ohledně druhého podání informovat odesílatele, tedy daňového poradce stěžovatele; správce daně tak ovšem neučinil.

Stěžovatel namítl, že v důsledku nezákonného postupu správce daně při vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 mu byla zmařena možnost podat předmětné daňové přiznání, neboť v důsledku nečinnosti správce daně žil v domněnku, že má splněny zákonné povinnosti, a následně i uplatnit část daňové ztráty v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001. Stěžovatel, byť sám splnil svoji povinnost až po lhůtě, by neměl ke své tíži nést důsledky chybného postupu správce daně.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době, lze 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. Z citovaného ustanovení vyplývá, že k řádnému uplatnění daňové ztráty nebo její části jako odčitatelné položky od základu daně je nezbytné kumulativní splnění dvou podmínek: vznik daňové ztráty a její vyměření.

Podle § 44 odst. 1 věty druhé daňového řádu, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. Z citovaného ustanovení vyplývá, že právně relevantní a rozhodující je skutečnost, daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani dodatečně ve lhůtě stanovené správcem daně. Nepodal-li daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně, znění § 44 odst. 1 daňového řádu opravňuje správce daně předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. Fikce nastává uplynutím lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání. Proto jsou tímto okamžikem splněny zákonné podmínky pro další postup správce daně.

Podle § 46 odst. 2 věty druhé daňového řádu musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání daňového subjektu.

Podle § 13 daňového řádu úřední záznam zachycuje jinde neuvedené skutečnosti mající vztah k daňovým spisům, např. různá ústní sdělení, oznámení, poznámky, a další skutečnosti vztahující se k věci a zjištěné správcem daně. Povinnými náležitostmi úředního záznamu jsou podpis pracovníka správce daně, který jej vyhotovil, a uvedení data.

Podle § 46 odst. 5 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.

V posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatel nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 v zákonem stanovené lhůtě (§ 40 odst. 3 daňového řádu) ani ve lhůtě stanovené k jeho žádosti správcem daně do 31. 8. 1998 (§ 40 odst. 6 daňového řádu), a dokonce ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání ze dne 21. 9. 1998 (§ 44 odst. 1 daňového řádu), tj. do 13. 11. 1998. Za tohoto stavu věci mohl správce daně v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 věty druhé daňového řádu oprávněně předpokládat, že stěžovatel vykázal v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 daň ve výši 0 Kč, a tuto skutečnost měl procesně relevantním způsobem zaznamenat ve správním spisu.

Stěžovatel namítal, že přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 podal správci daně jeho daňový poradce spolu s průvodním dopisem ze dne 17. 12. 1998 (k poštovní přepravě bylo podáno následujícího dne). V kasační stížnosti ovšem připustil, že z provedených důkazů s určitou mírou pravděpodobnosti vyplývá, že předmětné daňové přiznání nebylo, zřejmě v důsledku omylu, k průvodnímu dopisu přiloženo, a nebylo tedy správci daně doručeno. Z daňového spisu pak vyplývá, že k průvodnímu dopisu ze dne 17. 12. 1998 bylo přiloženo daňové přiznání jiného daňového subjektu (viz úřední záznam na předmětném podání).

Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že tvrzení stěžovatele, podle něž vykázal daňovou ztrátu ve výši 5 950 709 Kč v daňovém přiznání, které přiložil, resp. zamýšlel přiložit, k průvodnímu dopisu ze dne 17. 12. 1998, zpochybňují další skutečnosti vyplývající z daňového spisu. Stěžovatel v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998 uvedl vyměřenou (vykázanou) daňovou ztrátu za roky 1994, 1995 a 1996 a za rok 1997 výslovně uvedl daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a v přiznání k téže dani za rok 1999 uvedl pouze daňovou ztrátu za roky 1994, 1995 a 1996; daňovou ztrátu za rok 1997 ve výši 5 950 709 Kč uvedl stěžovatel poprvé v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2000, které podal k poštovní přepravě teprve dne 27. 8. 2001.

Nejvyšší správní soud ze spisů zjistil, že správce daně bezprostředně po zjištění, že k průvodnímu dopisu ze dne 17. 12. 1998 bylo v rozporu s obsahem textu přiloženo daňové přiznání jiného daňového subjektu, předal toto podání příslušnému správci daně (viz úřední záznam na předmětném podání). V souladu s § 22 odst. 1 daňového řádu měl správce daně současně s postoupením předmětného podání příslušnému správci daně o tomto postupu uvědomit odesílatele, tj. daňového poradce stěžovatele. Má-li podle § 21 odst. 8 věty první daňového řádu podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve stanovené lhůtě odstranil. V posuzované věci tak správce daně neučinil a nezabýval se ani tím, zda průvodní dopis po odeslání přiloženého daňového přiznání jinému správci daně není takovým vadným podáním.

Jak uvedeno, pokud byl daňový základ zjištěn a daň stanovena bez přiznání daňového subjektu, musí být tyto skutečnosti patrné z vyměřovacího spisu (§ 46 odst. 2 věta druhá daňového řádu). V daňovém spisu je založena nedatovaná listina označená jako úřední záznam, z níž vyplývá, že správce daně v souladu s § 44 a 46 odst. 5 daňového řádu vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 0 Kč. Tato listina byla dodatečně pozměněna tak, že bylo zakryto datum vložení do ADISU dne 17. 6. 2002, listina není datována a za předtištěným jménem příslušného pracovníka J. N. je uveden podpis K. Ve spisu je dále založen úřední záznam ze dne 31. 10. 2002, v němž jsou vady dříve zmíněné listiny odstraněny a v němž je uvedeno, že se jedná o dodatek k úřednímu záznamu týkajícímu se stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 1997. Nejvyšší správní soud shledal, že první zmíněná listina označená jako úřední záznam neobsahuje zákonné náležitosti úředního záznamu (§ 13 daňového řádu) a úřední záznam ze dne 31. 10. 2002 (tzv. dodatek k úřednímu záznamu) byl vydán po uplynutí preklusivní lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 (§ 47 odst. 1 daňového řádu). Úřední záznam ze dne 31. 10. 2002 byl nadto vyhotoven až poté, co stěžovatel nahlédl do daňového spisu a v odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 namítl vady listiny označené jako úřední záznam, a byl ve spise přežurnalizován; časová souvislost tohoto úředního záznamu s úkony stěžovatele v daňovém řízení proto svědčí o účelovém postupu správce daně v posuzované věci.

Nelze ovšem přehlédnout, že postup správce daně při vyměření daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období r. 1997 a vady řízení, které stěžovatel správci daně vytýká, nemohou mít nezávisle na dosavadní argumentaci vliv na nyní posuzovanou věc. Nezbytnou podmínkou řádného uplatnění daňové ztráty nebo její části jako odčitatelné položky od základu daně (§ 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů) je totiž její vyměření správcem daně. V posuzované věci přitom v žádné z variant připadajících v úvahu k vyměření daňové ztráty nedošlo.

Byla-li stěžovateli vyměřena daň v nulové výši (§ 44 odst. 1 věta druhá daňového řádu), nebyla mu nepochybně vyměřena daňová ztráta. Byly-li by naopak vady v úředních záznamech posouzeny jako natolik závažné (srov. § 46 odst. 2 daňového řádu), že by bránily presumpci vyměření daně v nulové výši, nebylo o daňové povinnosti stěžovatele za rozhodné období rozhodnuto vůbec a nebyla tedy vyměřena ani jeho daňová ztráta. Co do postupu správce daně, když mu bylo doručeno daňové přiznání jiného subjektu, jeho případné pochybení opět není s to vyvolat presumpci vyměření daňové ztráty stěžovateli.

Z dosud uvedeného vyplývá, že stěžovateli nebyla za zdaňovací období roku 1997 daňová ztráta v žádném případě (tj. nezávisle na pochybeních správce daně) vyměřena. Vyměření daňové ztráty správcem daně je přitom jednou z nezbytných podmínek k řádnému uplatnění daňové ztráty nebo její části jako odčitatelné položky od základu daně (§ 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů). Stěžovatel z uvedených důvodů nemohl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001 v souladu se zákonem odečíst část daňové ztráty (vzniklé a vyměřené) ve zdaňovacím období roku 1997, a to v poměrné výši 5 249 043 Kč. Pokud za této situace správce daně stěžovateli platebním výměrem nově vyčíslil základ daně z příjmů právnických osob za rok 2001 s ohledem na výši vyměřené daňové ztráty za rok 1996, kterou si stěžovatel v souladu s § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů mohl odečíst od základu daně, a vyměřil stěžovateli daň, nepochybil. Rovněž postup žalovaného, který odvolání stěžovatele proti předmětnému platebnímu výměru zamítl, shledal Nejvyšší správní soud zákonným.

Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že případné nezákonnosti týkající se vyměření daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období r. 1997 nemají bez dalšího vliv na zákonnost nyní posuzovaného vyměření daně. Jedná se o samostatná zdaňovací období, a jednotlivá rozhodnutí správce daně v nich, stejně jako jeho případná nečinnost, mohou být předmětem samostatných žalobních návrhů. Tvrzený nesprávný úřední postup správce daně pak může být za splnění podmínek k jejímu podání i předmětem samostatné žaloby o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem (zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona ČNR č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, ve znění pozdějších předpisů).

Nejvyšší správní soud neshledal přes některé rozdíly v argumentaci napadené rozhodnutí městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Přitom je nutné zdůraznit, že pokud by měly zmíněné rozdíly vést ke zrušení rozsudku městského soudu, jednalo by se o formalistický přístup, jehož jediným výsledkem by bylo převzetí příslušné části argumentace Nejvyššího správního soudu městským soudem v dalším řízení, aniž by tato skutečnost měla jakýkoliv vliv na samotný výrok jeho rozhodnutí.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. července 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu