



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a.s.**, IČ 27167909
sídlem Holušická 2221/3, 148 00 Praha 4
zastoupená daňovou poradkyní Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou,
LL.M.
sídlem Na Rybníčku 387/6, 460 02 Liberec 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, č. j. 42267/16/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 92654/16/4200-11771-705855.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Specializovaný finanční úřad jako správce daně (dále jen „správce daně“ či „SFÚ“) doměřil žalobkyni jako daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a §143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů právnických osob nižší o částku 420 470 Kč.
3. Žalobkyně v podané žalobě nesouhlasí s napadeným rozhodnutím a vytýká žalovanému, že se neřídil ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.
4. V dodatečném daňovém přiznání uplatnila žalobkyně vyšší část uplatnitelné daňové ztráty vzniklé v minulých obdobích než v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob tak, že její daňová povinnost dle dodatečného daňového přiznání činila 0 Kč.
5. Žalobkyně je toho názoru, že uplatnění ztráty, jak v řádném tak dodatečném přiznání k dani z příjmů, je rozhodnutím žalobkyně o skutečnosti, která se týká jejího dispozičního práva k uplatnění odčitatelné položky. Ztráta je zápornou hodnotou vlastního jmění žalobkyně a ta má právo ji kdykoli v rámci pěti let následujících po jejím vzniku dle svého uvážení uplatnit.
6. Žalobkyně následně odkazuje na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, z níž vyplývá, že základním předpokladem pro uplatnění ztráty je vůle daňového subjektu k jejímu uplatnění, nikoliv postup správce daně. Žalobkyně zároveň nesouhlasí s tvrzením správce daně, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013 na posuzovaný případ nedopadá.
7. Dle žalobkyně je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.
8. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01 vyplývá, že odčitatelná položka je fakultativní nárok a výše uplatněné ztráty nemůže být předmětem kontroly správce daně. Předmětem kontroly mohou být pouze ostatní skutečnosti týkající se ztráty, tj. zda vůbec vznikla, zda byla vyměřena a zda ji lze od základu daně odečíst.
9. Závěrem žalobkyně navrhuje, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
10. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k žalobním námitkám uvedl, že nepopírá právo daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu, avšak v případě dodatečného daňového přiznání, kdy žalobkyně míní uplatnit vyšší částky položek odčitatelných a snižujících základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 je vázána ustanovením § 38p odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, které pro možnost uplatnění vyšší daňové ztráty vyžaduje splnění dvou podmínek: v dodatečném daňovém přiznání musí být vyčíslena vyšší daňová povinnost či taková, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti. Současně musí rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o položky dle § 34 ZDP a položky snižující základ daně dle § 20 odst. 7 a 8 ZDP zaokrouhleným na tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o položky dle těchto ustanovení zaokrouhleným na tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činit alespoň 1 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

11. Žalovaný podotýká, že žalobkyně v daňovém přiznání na DPPO vykazala daňovou povinnost ve výši 1 442 100 Kč a v dodatečném daňovém přiznání na DPPO ve výši 0 Kč. Dodatečné daňové přiznání tak bylo podáno na nižší povinnost a první podmínka nebyla splněna. Žalobkyně nesplnila ani druhou podmínku, kdy kladný rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o výše uvedené položky (0 Kč) a základem daně sníženým o tytéž položky, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (7 590 000 Kč) nečiní alespoň 1 000 Kč. Žalobkyně tak nebyla oprávněna v dodatečném daňovém přiznání uplatnit vyšší odečet daňové ztráty, než kterou se rozhodl uplatnit v daňovém přiznání k DPPO.
12. Dále žalovaný uvádí, že souhlasí s tvrzením, že daňová ztráta jako odčitatelná položka je fakultativním nárokem daňového subjektu, stejně jako správce daně není oprávněn uplatnění daňové ztráty nijak upravovat. Nicméně žalovaný zdůrazňuje, že v předmětném sporu je žalobkyně limitována ustanovením § 38p odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, jehož podmínky nebyly naplněny a daňový subjekt tak nebyl k uplatnění vykázané částky oprávněn. I žalobkyní zmíněný nálezný ÚS konstatuje, že předmětem kontroly mohou být pouze skutečnosti týkající se ztráty, mimo jiné „*zda si daňový subjekt nenárokuje odečet vyšší ztráty, než dle zákona může.*“
13. K žalobkyní označenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 41/2013-33 žalovaný konstatuje, že není na posuzovaný případ přílehlavý, neboť se v něm jednalo o nezohlednění požadavku odpočtu daňové ztráty při daňové kontrole. Nicméně z tohoto rozsudku lze dovodit, že správce daně má především dbát na to, aby daň byla stanovena po právu. Je-li však právo daňového subjektu podmíněno splněním určité hmotněprávní podmínky, což zdůrazňuje i zmíněný rozsudek, je správce daně povinen se danou podmínkou řídit. Takovou podmínkou je právě ust. § 38p odst. 1 ZDP. Rovněž i žalobkyní zmíněný rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46 není použitelný ve vztahu k posuzovanému případu, neboť se v něm jedná o daň z přidané hodnoty, nikoliv o daň z příjmů. Nelze ani přisvědčit žalobkyni, že správce daně jednal v rozporu se zásadou materiální pravdy. Správce daně nemohl porušit ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, které upřednostňuje hledisko správnosti daňové povinnosti před hlediskem fiskálním, když postupoval v souladu s ust. § 38p ZDP, jímž ukládaná povinnost nemůže být negována obecným ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu.
14. Nejvyšší správní soud v žalobkyní zmíněném rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52, který se zabýval zejména procesní otázkou přípustnosti zastavení řízení, shledal, že za daného skutkového stavu nelze ust. § 38p odst. 1 ZDP, ve znění účinném do 29. 12. 2011 považovat za lex specialis k ust. § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Nebyly tak splněny podmínky pro zastavení řízení o dodatečném daňovém řízení a naopak bylo na správci daně daňové přiznání meritorně posoudit. V obecné rovině může daňový subjekt za splnění podmínek uvedených v § 141 odst. 2 daňového řádu a ve lhůtě dle § 141 odst. 1 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň. Pokud však navíc uplatňuje i vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně, je takový postup podmíněn ust. § 38p odst. 1 ZDP, které není speciálním ustanovením k § 141 odst. 2 daňového řádu.
15. U jednání, které se konalo dne 16. 10. 2018, setrvala žalobkyně na podané žalobě a žalovaný s odkazem na napadené rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě navrhl

zamítnutí žaloby. Soud zamítl návrh žalobkyně na provedení důkazu důvodovou zprávou k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 S., o daních z příjmů a zákony související, pro nadbytečnost, neboť se nejedná o důkazní prostředek, nýbrž o právní názor předkladatele zákona, který nabyl účinnosti až po posuzovaném období.

16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
18. Podle ust. § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014 *daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*
19. Podle ust. § 38p odst. 1 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2014 *vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, 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 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.*
20. Soud předně zdůrazňuje, že v dané věci není předmětem sporu, zda žalobkyně mohla v dodatečném daňovém přiznání uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku.
21. Spornou mezi účastníky je otázka, zda mohla žalobkyně úspěšně v podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2014 uplatnit výši ztráty za předchozí zdaňovací období v částce 28 528 528 Kč nebo pouze v částce, jak ji původně žalobkyně sama přiznala a správní orgány následně stanovily, tj. ve výši 23 150 796 Kč.
22. Daňová povinnost vyplývající z daňového přiznání na DPPO činila 1 442 100 Kč. Aby žalobkyně mohla uplatnit vyšší částky odčitatelných položek, než uplatnila v tomto daňovém přiznání, je nezbytné, aby z dodatečného daňového přiznání na DPPO vyplývala stejná či vyšší daňová povinnost. V tomto případě by byla splněna první podmínka, kterou vyžaduje ust. § 38p odst. 1 ZDP. Vzhledem k tomu, že z dodatečného daňového přiznání žalobkyni vyplývala daňová povinnost ve výši 0 Kč, nebyla první podmínka splněna.
23. Druhá podmínka vyžaduje, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o odčitatelné položky a základem daně sníženým o odčitatelné položky, z něhož byla daň pravomocně, vyměřena činil alespoň 1 000 Kč. Jinými slovy, dodatečně přiznaný základ daně snížený o odčitatelné položky musí být alespoň o 1 000 Kč vyšší, než v řádném daňovém přiznání. Základ daně stanovený v řádném daňovém přiznání snížený o odčitatelné položky činil 7 590 000 Kč. V dodatečném daňovém přiznání činil základ daně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

snížený o odčitatelné položky 0 Kč. Kladný rozdíl po zaokrouhlení základů daní na celé tisícikoruny dolů tak nečiní alespoň 1 000 Kč, nýbrž – 7 590 000 Kč. Ani druhá podmínka pro uplatnění vyšší částky odčitatelných položek tak nebyla splněna.

24. Žalobkyně také uvedla, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. S tímto tvrzením se soud zcela ztotožňuje. Ostatně tento názor vyplývá z ust. § 141 odst. 2 daňového řádu. Avšak tento postup je v případě uplatnění vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 ZDP omezen korektivem v podobě ustanovení § 38p odst. 1 ZDP. Nejedná se zde o lex specialis k § 141 odst. 2 daňového řádu, nýbrž o hmotněprávní podmínku.
25. Výše uvedené se shoduje i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, č. j. 7 Afs 171/2005-43 uvedl: *„Pokud však stěžovatel současně se splněním povinnosti vyplývajících z ustanovení § 41 odst. 1, věty první, 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. ... 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.“* Městský soud v Praze si je vědom, že se jedná o rozsudek starší, mířící na dřívější právní úpravu, avšak užití § 38p ZDP jako korektivu § 141 odst. 2 daňového řádu (tehdy § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) bylo patrné již v citovaném rozsudku NSS.
26. K žalobkyní citovanému usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, Městský soud v Praze připomíná, že Ústavní soud zde mimo jiné uvádí, že *„Odčitatelná položka podle § 34 zákona o dani z příjmů je fakultativní nárok, zákon uvádí její možnost odečíst od daňového základu, a nemůže tedy být předmětem kontroly správce daně úvaha daňového subjektu vyjádřená ve výši uplatněné ztráty, ale předmětem kontroly mohou být pouze ostatní skutečnosti týkající se ztráty (zde vůbec v předchozích zdaňovacích obdobích ztráta vznikla, zda byla vyměřena a lze ji vůbec od základu daně odečíst, zda si daňový subjekt nenárokuje odečet vyšší ztráty než dle zákona může atd.)“* V daném případě správce daně nekontroloval výši odčitatelné položky, nýbrž posuzoval, zda má žalobkyně nárok uplatnit odečet vyšší daňové ztráty.
27. K judikatuře Nejvyššího správního soudu, na niž žalobkyně upozorňuje, soud uvádí, že se nezabývá přímo posuzovanou otázkou, ale dotýká se jí pouze okrajově.
28. V rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33 se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, jakým procesním postupem může daňový subjekt uplatnit ztrátu vyměřenou za předcházející zdaňovací období a v návaznosti na tuto otázku, i postupem či řízením,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v rámci kterého tak lze učinit. Přitom dospěl k závěru, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, v řízení doměřovacím, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoli z uvedených řízení (viz bod 41 rozsudku). Z tohoto rozsudku mimo jiné vyplývá, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odpočitatelnou položkou, opravňující daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotněprávních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení bez ohledu na správcem daně zvolený postup. (viz bod 40 rozsudku).

29. Na výše citovaný rozsudek navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52, v němž se zabýval zejména procesními otázkami, které souvisí s přípustností zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů, nikoliv meritorním posouzením věci. V bodu 22 tohoto rozsudku soud připomněl mimo jiné znění § 5 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
30. Rozsudek č. j. 5 Afs 83/2012-46 není použitelný ve vztahu k posuzovanému případu, neboť v něm byly řešeny otázky vztahující se k dani z přidané hodnoty jako např. právní posouzení povahy telefonních karet, zkoumání podmínek pro určení místa poskytnutí plnění v návaznosti na dodání zboží do jiného členského státu, rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V obecné rovině Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mimo jiné uvedl, že správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.
31. Žádný z těchto rozsudků se však přímo nezabýval dodatečným uplatněním vyšší částky odečtu odčitatelné položky dle § 34 odst. 1 ZDP prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.
32. S ohledem na shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí není v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu ani Ústavního soudu, a to ani s konkrétními rozhodnutími, na něž žalobkyně v žalobě poukazuje.
33. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. října 2018

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.