



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **Mgr. Petra Mikety**, se sídlem Ostrava-Slezská Ostrava, Jaklovecká 18, správce konkursní podstaty BOHEMIA T.T.W, a.s., se sídlem Letiště Ostrava-Mošnov, 742 51 Mošnov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20.6.2011 č.j. 3777/11-1202-802360, ve věci zrušení rozhodnutí a zastavení řízení,

takto:

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 20.6.2011 č.j. 3777/11-1202-802360, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 9.7.2009, kterým byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002 a řízení ve věci dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9.12.2008 a dne 11.2.2009 bylo zastaveno.

V podané žalobě žalobce uvedl, že kromě napadeného rozhodnutí bylo také vydáno rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici, jakožto správního orgánu I. stupně, a to dne 1.7.2011 č.j. 101703/11/376922804734, kterým bylo řízení ve věci dodatečných přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9.12.2008 a dne 11.2.2009 zastaveno, a to v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.4.2011 č.j. 22Af 15/2010-28 a v návaznosti na napadené rozhodnutí žalovaného. Řízení týkající se dodatečných daňových přiznání byla tedy zastavena rozhodnutími správních orgánů obou stupňů, a proto nelze postup žalovaného považovat za správný a je na místě napadené rozhodnutí zrušit. Žalobce dále uvedl, že společnost BOHEMIA T.T.W. a.s. před prohlášením konkursu vystavila za prodej zboží, které podle uzavřené kupní smlouvy až do jeho úplného zaplacení kupní ceny bylo jeho vlastnictvím, fakturu na částku 740 mil. Kč. Toto zboží bylo zakoupeno v roce 1995 ze zahraničí, společnost je evidovala ve svém majetku a bylo uskladněno v celním skladu. Společnost prováděla účetní operace, které měly vliv na samotné stanovení daňové povinnosti v jednotlivých letech předcházejících prohlášení konkursu (k tomu došlo usnesením Krajského soudu v Ostravě dne 27.2.2001 č.j. 13K 30/99). Teprve po prohlášení konkursu bylo rozhodnutím Celního úřadu Praha 6 vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty v celkové výši 35 mil. Kč. Aby se předešlo dalším škodám a vzhledem k tomu, že zboží bylo neprodejné, bylo od kupní smlouvy uzavřené se společností Letecké opravy Kbely, s.p. odstoupeno. Úpadce tak z tohoto obchodního případu neobdržel žádný příjem a likvidací zboží pod celním dohledem se alespoň vyhnul povinnosti uhradit částku 35 mil. Kč na clo a DPH. Uvedené postupy však měly dopad na účetnictví daňového subjektu. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení podával daňová přiznání, jimiž reagoval na skutečnosti, ke kterým došlo v průběhu konkursního řízení, které však do značné míry měly původ v účetnictví, jak je vedl úpadce před prohlášením konkursu. V roce 2002 byl správcem

konkursní podstaty zpeněžen majetek v řádech statisíců korun, ale v daňovém přiznání byly účtovány položky v řádech stovek milionů korun. Při zaúčtování jednotlivých položek do daňového přiznání za rok 2002 zřejmě došlo k jejich nesprávnému zaúčtování a posouzení, zda se jedná o položky daňově uznatelné či nikoliv. Správce daně koncem roku 2006 zahájil daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že došlo k nesprávnému zaúčtování položek v daňovém přiznání a vyměřil daňovou povinnost na částku přesahující 60 mil. Kč. Tedy částku, která několikanásobně převyšuje příjem z prodeje majetku z konkursní podstaty. Daňová povinnost v tomto konkrétním případě neodpovídá příjmům a výdajům daňového subjektu a k vyměření daňové povinnosti přesahující 60 mil. Kč došlo zřejmě pouze chybou daňového subjektu při zaúčtování jednotlivých položek v daňovém přiznání za rok 2002. Podle žalobce tak vyvstává otázka, jak mohl daňový subjekt postupovat, měl-li respektovat zákonné ustanovení § 38p zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) a současně svoji daňovou povinnost odvést podle skutečných příjmů a výdajů za situace, kdy správce provedl daňovou kontrolu za rok 2002 v roce 2006. Žalobce zdůraznil, že není smyslem daňového řízení daňový subjekt uvedeným způsobem sankcionovat za pochybení, kterého se dopustil při právním výkladu zaúčtování opravných položek v daňovém přiznání a vyměřit daňovou povinnost ve výši neodpovídající příjmům a výdajům daňového subjektu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že vyšší částka odčitatelné položky v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů byla žalobcem uplatněna v rozporu s ust. § 38p ZDP. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 16.10.2008 č.j. 5Afs 27/2008-67. Žalobce tento právní názor považuje za nesprávný a domnívá se, že byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání způsobem, jakým tak učinil. Žalobce dále uvedl, že krajský soud již v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 22.4.2011 č.j. 22Af 15/2010-28 měl řízení přerušit a předložit věc Ústavnímu soudu k posouzení souladu ust. § 38p ZDP s Ústavou České republiky. Uvedené ustanovení totiž nerespektuje zásadu, podle které mají být daně vyměřovány spravedlivě a podle skutečných příjmů a výdajů daňového subjektu. Jiným postupem než podáním dodatečného daňového přiznání nelze dosáhnout smyslu daňového řízení, kterým je stanovení a následné zaplacení daně podle skutečných příjmů.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že námitku žalobce o nezákonnosti napadeného rozhodnutí v souvislosti se skutečností, že rovněž prvoinstanční správce daně zastavil řízení o dodatečně podaných daňových přiznáních svým rozhodnutím ze dne 1.7.2011 č.j. 101703/11/376922804734, považuje za nedůvodnou, neboť napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno již dne 20.6.2011, takže uvedené rozhodnutí správního orgánu I. stupně nemůže mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Navíc vydáním rozhodnutí správce daně I. stupně nebyl žalobce nijak zkrácen na svých procesních právech. K dalším žalobním námitkám, týkajícím se právního posouzení dodatečně podaných daňových přiznání, žalovaný uvedl, že byl vázán rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.4.2011 č.j. 22 Af 15/2010-28, v němž soud vyslovil závazný právní názor, který není žalovaný oprávněn posuzovat ani hodnotit. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2002 zjistil, že tvorba těchto daňových opravných položek byla neoprávněná a v této souvislosti mohl využít žalobce zákonného opravného prostředku a odvolat se proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě daňové kontroly. Žalobce však podané odvolání vzal zpět a následně uplatnil daňovou ztrátu v

dodatečných daňových přiznáních, která však nebyla uplatněna v souladu s ust. § 38 p ZDP. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 13.12.2012 č.j. 22Af 131/2011-33, kterým žalobu zamítl. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15.5.2013 č.j. 1 Afs 8/2013-20 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu byla skutečnost, že se opomenul vypořádat s žalobním bodem, v němž žalobce namítal, že po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 22.4.2011 č.j. Af 15/2010-28 byla vydána dvě rozhodnutí o zastavení řízení o dodečných přiznáních žalobce k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, tj. napadené rozhodnutí finančního ředitelství a rozhodnutí správce daně ze dne 1.7.2011.

V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 11.12.2006, která byla provedena u žalobce za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002, vydal dne 21.12.2006 dodečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, který nabyt právní moci dne 13.3.2007, a jímž byla žalobci dodečně vyměřena daňová povinnost za rok 2002 ve výši 60.163.870,- Kč. Dne 25.4.2007 podal žalobce dodečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Správce daně zaslal společnosti výzvu k odstranění pochybností z 8.6.2007 a po obdržení odpovědi vydal dodečný platební výměr ze dne 27.6.2007 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, který nabyt právní moci dne 7.8.2007. V něm byla nově stanovena daňová povinnost ve výši 60.163.870,- Kč. Dne 9.12.2008 podal žalobce dodečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002, v němž na řádku 230 uplatnil vyšší částku odčitatelné položky (daňové ztráty) dle ust. § 34 odst. 1 ZDP, a to částku 204.929.000,- Kč. Správce daně zaslal žalobci výzvu k odstranění pochybností ze dne 7.1.2009, v níž byl žalobce vyzván k opravě hodnoty řádku č. 230 dodečného daňového přiznání tak, aby byl v souladu s ust. § 38p ZDP, tj. aby hodnota řádku č. 270 dodečného daňového přiznání byla alespoň o 1.000,- Kč vyšší, než byla stanovena posledním pravomocným rozhodnutím. Dne 11.2.2009 bylo správcí daně doručeno podání žalobce, jehož součástí bylo také nově zpracované dodečné daňové přiznání k předmětné dani za zdaňovací období roku 2002, ve kterém žalobce opravil údaje řádku č. 230 (odečet daňové ztráty), č. 250 (základ daně) a č. 270 (zaokrouhlený základ daně), přičemž na řádcích č. 290 (daň), č. 310 (upravená daň) a č. 340 (celková daňová povinnost) uvedl žalobce částku 310,- Kč. Poté správce daně vydal dodečný platební výměr ze dne 9.7.2009, proti němuž podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 18.12.2009 č.j. 9347/09-1201-800384.

Toto rozhodnutí žalovaného bylo na základě žaloby podané žalobcem zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.4.2011 č.j. 22Af 15/2010-28, v němž krajský soud dospěl k závěru opírajícímu se o rozsudek NSS ze dne 16.10.2008 č.j. 5Afs 27/2008-67 a uzavřel, že na základě zjištěného skutkového stavu žalobce nepodal dodatečná daňová přiznání na daňovou povinnost vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, ale naopak na daňovou povinnost nižší. Taková dodatečná daňová přiznání byla proto podána v rozporu s ust. § 38p odst. 1 ZDP, který je v tomto ohledu ve vztahu speciality k ust. § 41 odst. 1 a odst. 4 ZSDP vymezujícím v obecné rovině právo (nikoliv povinnost) podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Ust. § 41 odst. 1 ZSDP právo podat daňové přiznání na daň nižší výslovně podmiňuje skutečností, že tento nebo jiný daňový zákon v tomto ohledu nestanoví jinak. Krajský soud dále vyslovil, že správce daně měl řízení o takovýchto dodatečných daňových přiznáních žalobce pro jejich nepřípustnost zastavit v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP a nikoliv rozhodovat ve věci samé.

Žalovaný na základě právního názoru krajského soudu, vysloveného ve shora citovaném rozsudku, vydal v dalším řízení ve věci napadené rozhodnutí.

Krajský soud, tak jako ve svém předchozím rozsudku ze dne 22.4.2011, považuje za rozhodující pro posouzení věci rozsudek NSS ze dne 16.10.2008 č.j. 5Afs 27/2008-67, podle kterého dle § 34 odst. 1 ZDP od základu daně lze 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. Dle tohoto ustanovení si tedy daňový poplatník může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž je na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících 7 (v současném znění zákona 5) let tak učiní. Pokud daňová ztráta nebyla v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zcela nebo zčásti uplatněna, zákon umožňuje uplatnit tuto odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Jak však vyplývá z ust. § 38p ZDP, zákon omezoval tuto možnost pouze na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost (současné znění připouští i dodatečné daňové přiznání na daň shodnou s poslední známou daňovou povinností). Zda jde o dodatečné daňové přiznání na vyšší nebo nižší daňovou povinnost, se dle § 41 odst. 1 ZSDP posuzuje podle poslední známé daňové povinnosti, kterou je částka daně ve výši naposled pravomocně stanovené správcem daně, ať už konkludentně (§ 46 odst. 5 ZSDP), platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30.11. 2006, čj. 7 Afs 171/2005-43, byť se vztahuje k jinému (staršímu) znění § 38p zákona o daních z příjmů. Nutno podotknout, že v mezidobí od vydání rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22.4.2011 nedošlo v judikatuře správních soudů k této právní otázce k žádným změnám. Proto také krajský soud konzistentně s právním názorem vysloveným ve svém předchozím rozsudku na něm nadále setrval, když neshledal žádné právní ani skutkové důvody, pro které by se měl od něj odchýlit. Shodně jako v předchozím rozsudku tedy krajský soud uzavírá, že je skutečností nespornou, že žalobce nepodal dodatečná daňová přiznání na daňovou povinnost vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti, ale naopak na daňovou povinnost nižší (9.12.2008 na nulovou daň a 11.2.2009 na daň 310,- Kč). Taková dodatečná daňová přiznání tedy byla

podána v rozporu s § 38p odst. 1 ZDP, který je v tomto ohledu ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a odst. 4 ZSDP.

Žalovaný byl v napadeném rozhodnutí veden právním názorem vyjádřeným Krajským soudem v Ostravě v předchozím rozsudku a s ohledem na shora uvedené nelze napadené rozhodnutí označit za nezákonné.

Pokud jde o další žalobní bod, v němž žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že bylo vydáno také, a to dne 1.7.2011 rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým bylo řízení ve věci dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9.12.2008 a 11.2.2009 zastaveno, neshledal jej krajský soud důvodným. Nutno poukázat na skutečnost, že napadené rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zrušil rozhodnutí prvostupňového správce daně, kterým byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob žalobce za uvedená zdaňovací období, a současně zastavil řízení ve věci dodatečných daňových přiznání, bylo vydáno v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Postup podle nového daňového řádu je plně odůvodněn ust. § 264 odst. 1 tohoto právního předpisu, podle kterého řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Krajský soud dále považuje za nutné zdůraznit, že rozhodnutí prvostupňového správce daně o zastavení řízení, bylo vydáno až dne 1.7.2011, zatímco napadené rozhodnutí žalovaného již dne 20.6.2011. Podle ust. § 75 odst. 1 s.r.s. je krajský soud povinen při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ke skutečnostem, které nastaly později, soud nepřihlíží. Krajský soud se rovněž ztotožňuje s názorem žalovaného, že vydáním rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních správci daně obou stupňů nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech, což ostatně v podané žalobě ani netvrdil.

Návrh žalobce na předložení věci ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR, krajský soud rovněž řešil již v předchozím rozsudku ve věci ze dne 22.4.2011. I v tomto ohledu setrvává na svém již vysloveném právním názoru, že *z dané právní úpravy (§ 38p odst. 1 ZDP) nelze dovodit její protiústavnost, nelze v ní shledat ani nepřipustnou diskriminaci, neboť zákonodárce zde zcela racionálně zvýhodňuje daňový subjekt, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 ZSDP a podá ze své vlastní iniciativy dodatečné daňové přiznání na vyšší daň, neboť zjistí, že daň přiznal (ve svůj prospěch) v nesprávné výši. V takovém případě si tedy daňový subjekt může zároveň dodatečně uplatnit daňovou ztrátu z minulých let, a tím svůj nově stanovený daňový základ korigovat. Obdobné beneficium ovšem zákon neposkytuje daňovému subjektu, který rovněž přiznal daň nižší, než by odpovídalo jeho zákonné povinnosti, ta mu ovšem musela být doměřena na základě daňové kontroly, tedy z iniciativy správce daně. Zákonodárce zde tedy motivuje daňový subjekt k dobrovolné korekci daňové povinnosti tak, aby odpovídala zákonu, což je zcela*

v souladu se zásadou, že smyslem daňového řízení je řádné vyměření daně a nelze vycházet jen z fiskálního zájmu státu, neboť cílem musí být vybrání daně ve správné výši. Z těchto důvodů neshledal krajský soud důvod pro vyhovění návrhu žalobce na přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu, neboť z výše uvedeného je zřejmé, že ust. § 38p nelze považovat za rozporné s ústavním pořádkem České republiky. Ani v tomto směru neshledal krajský soud žádné skutkové a právní důvody, pro které by již vyslovený právní názor změnil.

Na základě shora uvedeného krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 14. listopadu 2013

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu