



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **Ing. D. M.**, zast. JUDr. Viliamem Kováčikem, advokátem v Hradci Králové, Průmyslová 1200/4a, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. září 2011, č.j. 5148/11-1100-602177, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. září 2011, č.j. 5148/11-1100-602177, žalovaný zamítl odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 25.3.2011, č.j. 112841/11/228915601045, kterým byla žalobci podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši mínus 1.037.280,- Kč .

V jeho odůvodnění uvedl, že žalobce v podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 snížil

-2-

výnosy o 3.218.600,- Kč. Správce daně uznal, že byl oprávněn snížit výsledek hospodaření o částku vyšší, konkrétně o 3.241.500,- Kč.

V podaném dodatečném daňovém přiznání žalobce dále uplatnil část ztráty z předchozích let ve výši 4.319.371,- Kč a vypočetl daň z příjmů v e výši 210,- Kč. Podle údajů naposledy vydaného platebního výměru ze dne 7.6.2010, čj., 166562/10/228915602848, byla jeho poslední známá daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 stanovena ve výši 2.372.564,- Kč. Žalobcem dodatečně vypočtená daň se dle žalovaného nestala jeho nově vyměřenou daňovou povinností, protože podmínka daná v § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) podat dodatečné daňové přiznání na vyšší nebo neodchylující se daňovou povinnost od poslední známé daňové povinnosti nebyla splněna a jejím vyměřením by bylo porušeno ust. § 38p odst. 2 citovaného zákona. Rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o ztrátu ve výši 29.400,- Kč a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 1 téhož zákona, z něhož byla daň pravomocně doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 7.6.2010, čj. 166562/10/228915602848, (7.567.300,- Kč) činí dle výpočtu žalovaného mínus 7.537.900,- Kč namísto zákonem požadovaných alespoň 100,- Kč.

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval i námitku nepřezkoumatelnosti vydaného dodatečného platebního výměru a neshledal ji důvodnou. Uvedl, že platební výměr obsahuje výpočet daňové povinnosti ze zákonem stanovených a postupem k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu prokázaných údajů o příjmech, výdajích a úpravách z nich vyčísleného základu daně, odkazuje na protokoly o ústních jednáních a na zprávu o výsledku postupu k odstranění pochybností čj. 471106/11/228931608242, obsahující vyčíslení hodnot podle podmínek uvedených v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalobcem navrhovaný způsob výpočtu, matematicky založený na použití absolutní hodnoty rozdílu mezi nově stanoveným základem daně zahrnujícím vyšší ztrátu než činí úhrn dílčích základů daně podle § 7, 8, 9 a 10 citovaného zákona a základem daně posledně pravomocně vyměřeným, by dle žalovaného ve skutečnosti znamenal umožnění zpětného toku daně z příjmů od státu směrem k fyzickým osobám, které jsou však ve smyslu § 2 zákona o daních z příjmů poplatníky daně z příjmů. Takovou možnost uplatnění odčitatelných položek § 34 ve znění § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů neumožňuje.

Žalovaný dále označil za nedůvodný požadavek žalobce na přerušení běhu lhůty podle § 141 odst. 6 daňového řádu. Konstatoval, že vyplývá patrně z nepochopení obsahu uvedeného ustanovení, které stanoví, kdy je nepřípustné podání dodatečného daňového přiznání, a to pro existenci tam vyjmenovaných úkonů a řízení, které samy o sobě tím, že nastaly, přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalobcem podané dodatečné daňové přiznání ze dne 29.11.2010 bylo dle žalovaného přípustné ve smyslu § 41 zákona o správě

daní a poplatků v platném znění (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") i § 141 daňového řádu s ohledem na jeho přechodná ustanovení uvedená v § 264. V době jeho podání již byla ukončena daňová kontrola a na základě výsledků vydán dne 7.6.2010, pod čj. 166562/10/228915602848, dodatečný platební výměr. Rozhodnutí o odvolání do tohoto dodatečného platebního výměru ze dne 18.11.2010, čj. 7090/10-1100-602177, bylo žalobci doručeno dne 22.11.2010 a ten podal u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu až dne 21.12.2010. Rozsudkem sp. zn. 31Af 139/2010-27 bylo rozhodnutí čj. 7090/10-1100-602177 zrušeno a vráceno k dalšímu řízení. Tato skutečnost však nebyla pro nyní přezkoumávanou věc, uplatnění ztráty podle § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, relevantní.

Protože zjištěné skutečnosti dle žalovaného svědčí o nesplnění podmínek pro uplatnění vyšší ztráty v dodatečném daňovém přiznání, neshledal důvodným ani požadavek žalobce na vypracování znaleckého posudku.

Žalovaný dále uvedl, že uplatněná ztráta, vzniklá a vyměřená za předcházející zdaňovací období, je ve smyslu § 34 odst. 1 zákon o daních z příjmů považována za položku odčitatelnou od základu daně nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Vyšší částky odčitatelných položek může uplatnit poplatník v souladu s § 38p odst. 2 citovaného zákona pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Žalobce ve včas podané žalobě namítal, že napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně nemají oporu v platných zákonech a porušují jeho právo na jejich spravedlivé uplatňování.

Podle žalobce mu zákon o daních z příjmů dává možnost uplatnit odčitatelné položky podle jeho § 34 odst. 1 v řádném ročním daňovém přiznání. Pokud správce daně při kontrole zjistí, že daňová povinnost a tím i daň je vyšší, než je uvedeno v řádném daňovém přiznání, vydá dodatečný platební výměr. I v tomto případě dává zákon o daních z příjmů v § 38p možnost uplatnit dřívější ztráty podle § 34 odst. 1 v dodatečném daňovém přiznání. Dodatečné daňové přiznání je přípustné podat až po ukončení daňové kontroly a to na daňovou povinnost vyšší nebo stejnou než je poslední známá daňová povinnost.

Dle žalobce žalovaný nesprávně uplatňuje § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, zaměňujíc termín daňová povinnost a daň. Označil za nesprávný závěr žalovaného, že jeho poslední známá daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 činila 2.372.564,- Kč. Tvrdil, že jde o daň k přímému placení nikoliv o daňovou povinnost. Co je daň a co je daňová povinnost určuje § 2 odst. 3 a § 3 daňového řádu. Podle žalobce mají občané různé povinnosti, nejedná se však o zákonnou daňovou povinnost o které hovoří § 3 daňového řádu. Žalovaný poukázal na to, že od výrazu daňová povinnost se odvíjí možnost uplatnění dřívějších daňových ztrát na doměřeném daňovém základu. Výraz vyšší daňová povinnost je

uveden v § 38p odst. 2, který dává možnost uplatnění dřívějších ztrát. Ty se odečítají od základu daně podle § 34. Právě záměny výrazu daňová povinnost za daň z příjmů mění tyto dva paragrafy na nepoužitelné. Podle žalobce by tento nesprávný a nezákonný postup mohl ozřejmit posudek soudního znalce, nejlépe Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze.

Dále žalobce namítal, že správce daně a žalovaný nesprávně vypočítali částku, která má být vyšší než 100,- Kč. Tvrdil, že v jeho případě činí 4.296.400,- Kč (4.325.800 – 29.400). Tato částka je uvedena na řádku 7 platebního výměru. Podle žalobce částka 29.400,- Kč je částka ke zdanění po odečtení dřívější daňové ztráty uvedené v dodatečném daňovém přiznání na řádku 45. Jak žalovaný naopak dospěl k částce mínus 7.537/900,- Kč dle žalobce přesvědčivě nezdůvodnil. Vůbec neví co od čeho odčítá, i když to text § 38p odst. 2 přesně a jasně uvádí. Z tohoto důvodu se dle žalobce jedná o nicotné rozhodnutí ve smyslu ust. § 105 odst. 2 daňového řádu, neboť trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými. Pro objasnění citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů žalobce opět navrhl přibrat znalce.

Žalobce konečně tvrdil, že vydáním dodatečného platebního výměru č. 112841/11/228915601045 ze dne 25.3.2011 správce daně porušil ust. § 141 odst. 6 daňového řádu, když nepřerušil řízení a nevyčkat rozhodnutí krajského soudu ve věci 31Af 102/2011. Žalovaný ponechal v platnosti oba dodatečné platební výměry týkající se stejné věci, a to kontroly daně z příjmů za rok 2007.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zaujal k uplatněným žalobním námitkám následující stanovisko.

K žalobcem tvrzenému účelovému výkladu pojmů daňová povinnost a daň uvedl, že podle dodatečného platebního výměru čj. 166562/10/228915602848 ze dne 7.6.2010 (vydaného na základě výsledků daňové kontroly) byla žalobci vyměřena daň ve výši 2.372.564,- Kč. Vzhledem k tomu, že žalobci z předchozích řízení o dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 nevznikla daňová povinnost (vyměřena 0,- Kč), byla daň vyměřená uvedeným dodatečným platebním výměrem fakticky upravena o poslední známou daňovou povinnost ve výši 0,- Kč. Proto se v tomto případě vyměřená daň (po uplatnění slev podle zákona o daních z příjmů - viz bod 15 dodatečného platebního výměru) rovná sdělené daňové povinnosti (viz bod 17).

Podle žalovaného je slovní popis výpočtu s použitím náležitých číselných údajů uveden v žalobou napadeném rozhodnutí. Ve smyslu ustanovení § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů činila poslední známá daňová povinnost pravomocně vyměřená činila 2.372.564,- Kč (viz dodatečný platební výměr ze dne 7.6.2010, čj. 166562/10/228915602848). Podle údajů v žalobcem podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 činí daň po uplatnění slev na řádku 74 Kč 210,-. Ze srovnání uvedených hodnot jednoznačně vyplývá

nesplnění podmínek daných v § 38p citovaného zákona. V žalobě uváděným výpočtem rozdílu základu daně stanoveného postupem k odstranění pochybností (zahrnutím zvýšení nákladů souvisejících s vykázanými příjmy místo žalobcem uplatňovaného snížení příjmů, avšak bez dodatečného uplatňování ztráty tj. 4.325.800,- Kč) a základu daně z podaného dodatečného daňového přiznání (29.400,- Kč) sice žalobce dospěl ke kladné hodnotě 4.296.400,- Kč, z níž dovozuje splnění podmínky vyšší nebo stejné daňové povinnosti, tuto hodnotu však nelze za účelem přezkoušení splnění podmínky v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů použít, neboť nesrovnává hodnoty daňových povinností, ale hodnoty základů daně.

Námítku poukazující na absenci výpočtu rozdílu hodnoty mínus 7.537.900,- Kč označil žalovaný za lichou. Dle něho jde předně o podmínku, jejíž splnění je vyžadováno pro uplatnění ztráty v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu § 38p odst. 2 citovaného zákona, jestliže byla nejprve splněna podmínka týkající se daňové povinnosti. Zdůraznil, že rozhodnutí obsahuje slovní popis včetně uvedení hodnot použitých ve výpočtu. Matematicky vyjádřeno: 29.400,- Kč (základ daně v dodatečném daňovém přiznání podle žalobce) – 7.567.300,- Kč (základ daně pravomocně vyměřený (bod 7 dodatečného platebního výměru čj. 166562/10/228915602848) = mínus 7.537.900,- Kč.

Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 25.3.2011, čj. 112841/11/228915601045, došlo k porušení ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu. K jeho vydání došlo v době, kdy předešlý dodatečný platební výměr ze dne 7.6.2010, čj. 166562/10/228915602848, vydaný na základě výsledků daňové kontroly, byl pravomocný. Odvolání do tohoto platebního výměru bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 18.11.2010, čj. 7090/10-1100-602177. To bylo následně napadeno žalobou podanou 21.12.2010, doplněnou 21.1.2011, vedenou krajským soudem pod sp. zn. 31Af 139/2010. V okamžiku vydání dodatečného platebního výměru čj. 112841/11/228915601045, tj. 25.3.2011, nebylo jednání před soudem dokončeno. Rozsudek č.j. 31Af 139/2010-27, kterým bylo zrušeno rozhodnutí čj. 7090/10-1100-602177 a věc vrácena k dalšímu řízení, byl vydán 29.4.2011 a doručen žalovanému 27.5.2011. Odvolací orgán v novém odvolacím řízení rozhodl znovu dne 14.9.2011, pod čj. 5151/11-1100-602177. Toto rozhodnutí je rovněž napadeno u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou sp. zn. 31Af 102/2011. Žalovaný vyslovil názor, že žalobce směšuje dvě odlišná odvolací řízení. V závěru navrhl, aby žaloba byla Krajským soudem v Hradci Králové jako nedůvodná v plném rozsahu zamítnuta.

Při prvním jednání před soudem, které proběhlo dne 29.11.2012, zástupce žalobce v úvodu prohlásil, že žalobce trvá na žalobě a v ní uplatněných žalobních námitkách. Po vyjádření pověřené pracovnice žalovaného k žalobě a po seznámení stran s obsahem správního spisu a jednotlivých listin v něm obsažených žalobce prohlásil, že nenapadá platební výměr ani rozhodnutí žalovaného, jak je v žalobě identifikoval. Jeho zástupce požádal o krátké přerušení řízení a po návratu do jednací síně požádal o odročení jednání, aby mohl se žalobcem upřesnit, jaké rozhodnutí je žalobou napadené a jaký je rozsah žalobních námitek.

Následně pak žalobce v podáním ze dne 12.12.2012 uvedl, že žádá pokračovat v jednání o správnosti rozhodnutí žalovaného čj. 5148/11-1100-602177, tedy rozhodnutí, které identifikoval v žalobě a zopakoval i v ní uvedenou argumentaci. Zdůraznil, že daňovou povinnost vysvětluje zákon o správě daní a poplatků v § 57 odst. 2 a daňový řád v § 3. Zákon o daních z příjmů pak v § 38a odst. 3 hovoří o posledně známé daňové povinnosti. Tím je vysvětleno, že daňová povinnost není totožná s výší daně z příjmů. Dále uvedl, že nelze odečíst od doměřené daně daňovou ztrátu tak, aby daň byla vyšší.

Podle žalobce je uplatnění daňových ztrát z pěti předcházejících let jeho právo a v této souvislosti odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26.5.2005, 11 Ca 161/2004. V návaznosti na § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů citoval § 15 téhož zákona a § 3 daňového řádu. Opět tvrdil, že správce daně ani žalovaný zmíněná ustanovení neumí správně vysvětlit a nezvládli ani matematický výpočet rozdílu podle § 32p (správně 38p) odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Konečně žalobce tvrdil, že měl správce daně dodatečný platební výměr ze dne 7.6.2010, č.j.166562/10/228915602848, zrušit a nahradit ho opraveným dodatečným platebním výměrem, v němž by opravil chybu v žalobcově účetnictví a snížil daň z příjmů po uplatnění slev na částku 1.335.284,- Kč. Nesouhlasil ani s tvrzením žalovaného, že dodatečný platební výměr ze dne 7.6.2010 byl ke dni vydání dodatečného platebního výměru ze dne 25.3.2011 v právní moci, když není pravomocný dosud.

Při dalším jednání dne 13.12.2012 zástupce žalobce i pověřená pracovnice žalovaného setrvali na svých procesních návrzích a odkázali na svá předchozí písemná podání.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s.") a neshledal žalobu důvodnou.

Z listin založených ve správním spisu krajský soud zjistil, že žalovaný svým rozhodnutím ze dne 18.11.2010, č.j. 7090/10-1100-602177, zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí správce daně ze dne 7.6.2010, č.j. 166562/10/228915602848, o dodatečném stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 7,567.371,- Kč, vyměření daně ve výši 2,372.564,- Kč, vyměření daňové ztráty ve výši – 7,200.569,- Kč a sdělení penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 474.512,-Kč a penále z dodatečně vyměřené daňové ztráty ve výši 360.028,-Kč. Toto rozhodnutí napadl žalobce žalobou u krajského soudu dne 21.12.2010, vedenou pod sp. zn. 31Af 139/2010. Krajský soud ve věci rozhodl až dne 29.4.2011. Žalobce podal dne 29.11.2010 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za stejné zdaňovací období, tj. za rok 2007, které podáním ze dne 16.12.2010 opravil. V něm snížil výnosy o částku 3.218.600,- Kč a uplatnil ztrátu ve výši 4.319.371,- Kč. Správce daně neshledal zákonnou oporu pro snížení výnosů ale

částku 3.241.500,- Kč zaúčtoval do nákladů. Ohledně hodnocení této položky žalobce nepodal odvolání, ani proti postupu správce daně neuplatnil v žalobě námitky.

Správce daně však neuznal žalobcem uplatněnou ztrátu ve výši 4.319.371,- Kč pro nesplnění podmínek daných v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů a dne 25.3.2011 vydal pod č.j. 112841/11/2289156601045 dodatečný platební výměr, v němž doměřil žalobci daň ve výši – 1.037.280,- Kč. Na řádku 1 uvedl poslední daň částkou 2.372.564,- Kč, a na řádku 7 nově stanovený základ daně ve výši 4.325.871,- Kč. Žalovaný odvolání žalobce napadeným rozhodnutím zamítl.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, kterou vytýkal správci daně, že v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu nepřerušil řízení a nevyčkal rozhodnutí krajského soudu ve věci 31 Af 102/2011.

Podle § 141 odst. 6 daňového řádu nazvaného jako „Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování“, kterého se žalobce dovolává, není přípustné dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

Ze samotného názvu citovaného ustanovení i z jeho obsahu je nepochybné, že upravuje postup při podání dodatečného daňového přiznání, v odstavci 6 pak omezuje možnost, případně povinnost takové přiznání podat v případě, kdy probíhá daňová kontrola. Protože pro podání dodatečného daňového přiznání stanoví daňový řád (stejně jako stanovil i zákon o správě daní a poplatků v § 41) lhůty, a v případě kdy probíhá daňová kontrola není možné dodatečné daňové přiznání podat, zákonodárce pro zachování tohoto práva daňového subjektu, stanovil, že se běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování přerušuje a nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly. Přerušování (přetržení) lhůty znamená, že událost nevyvolá jen zastavení běhu lhůty, ale vrátí ji na počátek, takže poté, co událost skončí, se lhůta znovu rozběhne v celé své délce. Je tedy možné uzavřít, že § 141 odst. 6 daňového řádu (i § 41 zákona o správě daní a poplatků) neupravuje přerušování řízení ale přerušování běhu lhůty, v posuzovaném případě lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Zákon o správě daní a poplatků ani daňový řád neumožňují správci daně přerušit řízení a vyčkat výsledku řízení v jiné věci a to ani před daňovými ani jinými orgány.

I kdyby daňový řád umožňoval správci daně přerušit řízení, dne 25.3.2011, kdy byl vydán dodatečný platební výměr č.j. 112841/11/228915601045, předchozí dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ze dne 7.6.2010, č.j. 166562/10/228915602848, byl již pravomocný. Odvolání, které proti němu podal žalobce bylo žalovaným zamítnuto dne 18.11.2010 pod. č.j. 7090/10-1100-602177.

Podle ust. § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, v právní moci. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není odvolání přípustné (§ 50 odst. 8 citovaného zákona). Stejnou úpravu obsahuje i ust. § 103 daňového řádu (účinného od 1.1.2011), které v odst. 1 stanoví, že rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat je v právní moci. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18.11.2010, č.j. 7090/10-1100-602177, kterým zamítl odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru ze dne 7.6.2010, č.j. 166562/10/228915602848, tak nepochybně nabylo právní moci dříve, než správce daně vydal na základě dodatečného daňového přiznání další dodatečný platební výměr, který je, spolu s rozhodnutím o odvolání do něho, předmětem tohoto přezkumu.

S ohledem na uplatněné žalobní námitky krajský soud dále posuzoval, zda správce daně a žalovaný postupovali v souladu se zákonem, konkrétně § 34 a § 38p zákona o daních z příjmů, když dospěl k závěru, žalobce nesplnil podmínky v nich stanovené pro uplatnění ztráty z předchozích zdaňovacích období.

Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměruje. U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty veřejné obchodní společnosti; přitom tato část základu daně nebo daňové ztráty se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

Podle § 38 p citovaného zákona vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických 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 stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 Kč. Jestliže poplatník může uplatnit odčitatelnou položku podle § 34 odst. 4, 6 až 8 v souladu s ustanovením § 34a odst. 3, ustanovení tohoto odstavce se nepoužije.

Účastníci se shodli v tom, že si žalobce v souladu s ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů mohl od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla mu vyměřena za předcházející zdaňovací období. Nebyl mezi nimi ani spor ohledně výše této ztráty. Žalobce ji uplatnil v dodatečném daňovém přiznání. S ohledem na uplatněné žalobní námitky zbývá proto posoudit, zda byly splněny další podmínky dané v § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů, konkrétně zda bylo toto dodatečné daňové přiznání podáno na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti. V této souvislosti nelze přehlédnout námitky žalobce zaměřené na použité pojmy daň, daňová povinnost a poslední známá daňová povinnost.

Jak vyplývá z dodatečného platebního výměru ze dne 25.3.2011, na řádcích 1-20 termín daňová povinnost a poslední známá daňová povinnost není použit. Na řádku 1 je uvedena „poslední známá daň“. Poslední známá daňová povinnost byla definována v § 41 zákona o správě daní a poplatků (ve znění platném ke dni podání dodatečného daňového přiznání), který v odst. 1 poslední větě říká, že poslední známou daňovou povinností je částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku. Citované ustanovení tak klade rovnítko mezi pojmem daň a daňová povinnost. Ve smyslu § 264 daňového řádu pak správce daně dále postupoval dle § 141 téhož zákona, jak konečně uvádí ve svém rozhodnutí. Zákon o daních z příjmů, který je ve vztahu k procesnímu předpisu, tedy zákonu o správě daní a poplatků a od 1.1.2011 k daňovému řádu, předpisem speciálním, v § 38p odst. 2, kde upravuje podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů v případě uplatnění vyšších částek odčitatelných položek podle § 34 téhož zákona, používá i v současném znění termínu poslední známá daňová povinnost. Krajský soud s ohledem na citovaná ustanovení zákona o daních z příjmů, zákona o správě daní a daňového řádu neshledává důvod pro závěr, že správcem daně použité pojmy daňová povinnost a daň a jejich záměna činí § 34 a § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů nepoužitelnými.

Ze shora učiněného závěru pak vyplývá, že pojem daňová povinnost nemůže být totožný s pojmem základ daně, jak se snažil dovodit žalobce. Význam uvedených pojmů dostatečně přesvědčivě a zcela v souladu s platnými předpisy vysvětlil správce daně na straně 3 svého rozhodnutí – dodatečného platebního výměru ze dne 25.3.2011, č.j. 112841/11/228915601045 a krajský soud se s ním ztotožňuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k této námitce nezaujal názor, neboť ji žalobce v odvolání do rozhodnutí správce daně neuplatnil.

Poté, co krajský soud zaujal stanovisko k námitce žalobce ohledně použitých pojmů daňová povinnost, daň a základ daně, případně poslední známá daňová povinnost, zaměřil se na další a zásadní námitku žalobce, poukazující na nesprávný výklad a následný chybný postup při použití § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů. Citované ustanovení pro jeho aplikaci požaduje splnění dvou podmínek. Za prve aby

dodatečné daňové přiznání bylo na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, a za druhé ji lze uplatnit jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100,- Kč.

Poslední známou daňovou povinností žalobce byla daňová povinnost stanovená správcem daně po provedené daňové kontrole dodatečným platebním výměrem ze dne 7.6.2010, č.j. 166562/10/228915602848, kde byl stanoven základ daně ve výši 7.567.371,- Kč a daň ve výši 2.372.564,- Kč. Dle citovaného § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů mohl žalobce vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání na vyšší daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti, tj. oproti daňové povinnosti stanovené správcem daně dodatečným platebním výměrem ze dne 7.6.2010. Žalobce však podal daňové přiznání naopak na daňovou povinnost nižší, když oproti pravomocně vyměřené dani za zdaňovací období ve výši 2.372.564,- Kč uvedl v daňovém přiznání daň ve výši 210,- Kč.

Protože žalobce nesplnil první podmínku, tj. podat dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, jak požaduje ust. § 38p odst. 2 zákona o daních z příjmů a protože zákon vyžaduje, aby byly splněny obě podmínky v něm uvedené, nebylo již třeba zkoumat, zda žalobce uplatnit ztrátu jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 5 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100,- Kč. Správce daně i žalovaný se však splněním této podmínky zabývali, podle krajského soudu citované ustanovení správně použili, závěry, ke kterým dospěli lze hodnotit jako zcela zákonné a odůvodnění postupu za vyčerpávající. Proto pro úplnost na odůvodnění obou rozhodnutí (viz dodatečný platební výměr str. 5, druhý a třetí odstavec zdola a rozhodnutí žalovaného str. 3 odstavec třetí shora) krajský soud v celém rozsahu odkazuje.

Konečně poslední námitka žalobce vytýká žalovanému i správci daně, že nedostatečně přesvědčivě zdůvodnili, proč dospěli k částce mínus 7.537.900,- Kč. Z tohoto důvodu se dle žalobce jedná o nicotné rozhodnutí ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu, neboť trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými. Je třeba přisvědčit žalobci, že daňový řád v § 105 upravuje, za jakých podmínek je rozhodnutí nicotné. Podle důvodové zprávy k návrhu daňového řádu (dostupná na www.psp.cz) „nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo sto vyvolat určité právní následky. Jedná se tedy o pseudorozhodnutí (paakt), který nikoho nezavazuje a nelze na něj

nahlížet optikou presumpce správnosti“. Daňový řád v citované ust. § 105 za nicotné považuje rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelný, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Žalobce se domnívá, že pro prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně případně žalovaného, je splněna podmínka uvedení pod bodem b), neboť rozhodnutí trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným. S tím se krajský soud neztotožňuje. Vydaná rozhodnutí jsou nepochybně právně i fakticky vykonatelná, neboť výrok rozhodnutí je jednoznačný a není důvod se domnívat, že by jeho formulace mohla způsobit jakékoliv pochybnosti. Z obsahu odůvodnění obou rozhodnutí nejsou ani patrný jakékoliv vnitřně rozpory. Žalovaný i správce daně zdůvodnili svoje závěry v návaznosti na zjištěné skutkové okolnosti a citovaná zákonná ustanovení, jejich argumentace je logická.

Žalobce v žalobě žádal, aby k výkladu pojmů daňová povinnost a daň a k výkladu ust. § 141 daňového řádu přibral soud znalce, nejlépe PF Karlovy univerzity v Praze. Stejného znalce navrhl přibrat i pro objasnění shora citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů. K tomu krajský soud podotýká, že v s.ř.s. je ohledně dokazování v ust. § 77 uvedeno, že v jeho rámci krajský soud může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupravuje-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Daňový řád v § 95 stanoví, že správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu to ukládá zákon, a to na výzvu správce daně. Z citovaného vyplývá, že znalecká činnost slouží především k tomu, aby zabezpečovala pro státní orgány (soudy, správní orgány a jiné subjekty) podklady zejména pro jejich rozhodovací činnost všude tam, kde je třeba odborného posouzení, k nimž je třeba zvláštních (odborných) znalostí. V judikatuře zejména civilních soudů se zdůrazňuje, že je vyloučeno nařídit důkaz znaleckým posudkem tam, kde jde o právní posouzení skutečného stavu věci. Znalost českého právního řádu a s tím spojená možnost se v něm orientovat a jeho ustanovení správně aplikovat a používat je základním předpokladem pro výkon funkce soudce. Protože žalobce požadoval ustanovení znalce jenom za účelem obstarání výkladového stanoviska k zákonu o daních z příjmů a daňového řádu, krajský soud tento návrh neakceptoval.

Z důvodů, které byly výše podrobně podány pak krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s.r.s. Podle něho 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. Žalobce nebyl se svoji žalobou úspěšný, žalovaný při jednání prohlásil, že mu žádné náklady nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozhodnutí.

P o u č e n í :

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 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 Hradci Králové dne 19. prosince 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu