



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **DJ service, s.r.o.**, se sídlem v Brně, Rosická 1, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2 a), Brno proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17.1.2006, č.j. 265/06/FŘ 120 **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

Shora uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 25.1.2005, č.j. 13937/05/288915/8159, kterým byla žalobci vyměřena za zdaňovací období roku 2003 daň z příjmů právnických osob ve výši 559.550,- Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalobce v rámci řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 na řádku 230 uplatnil odečet daňové ztráty podle ust. § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) ve výši 3.635.852,- Kč. Správce daně po provedeném vytýkacím řízení uvedenou částku odečtu neakceptoval. Podle ust. § 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 sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Z toho vyplývá, že uplatnění předmětného odečtu podle ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů je podmíněno prokazatelným vyměřením konkrétní daňové ztráty za předchozí zdaňovací období. Z podkladů jednoznačně vyplývá, že za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002 nebyla žalobci vyměřena daňová ztráta, ale daň ve výši 365.180,- Kč. To vyplývá z platebního výměru ze dne 5.3.2004, č.j. 54718/04/288915/8159, který byl potvrzen v odvolacím řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 31.12.2004, č.j. 4315/04/FŘ 120. Rovněž z minulých let žalobci nezbyval žádný uplatnitelný odpočet podle ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z toho důvodu si žalobce nemohl předmětný odečet daňové ztráty ve výši 3.635.852,- Kč uplatnit a Finanční úřad Brno I postupoval v souladu s ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v tomto řízení nemůže akceptovat ani odvolací námitky týkající se správnosti postupu správce daně při neuznání vzniku daňové ztráty za rok 2002 a ani ověřit neplatnost svého rozhodnutí ze dne 31.12.2004, č.j. 4315/04/FŘ 120. Tyto námitky mohl žalobce uplatnit v soudní žalobě proti příslušnému pravomocnému rozhodnutí za rok 2002, nikoliv v tomto řízení, týkající se roku 2003. V případě úspěchu žalobce v rámci soudního řízení bude ohledně odpočtu podle ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů provedeného v roce 2003 postupováno podle části páté zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba, ve které žalobce uvedl, že se žalovaný vůbec nezabýval důvody uvedenými v odvolání, a to v rozporu s ust. § 50 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný pro případ ověření neplatnosti svého rozhodnutí odkazuje žalobce na soud, což je v rozporu s ust. § 32 odst. 7 daňového řádu, kde se stanovuje, že splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu mezi základní náležitosti rozhodnutí patří výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Závěrem žaloby navrhl žalobce rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě mimo jiné uvedl, že daňová ztráta za zdaňovací období roku 2002 nevznikla a nebyla vyměřena, proto nelze uznat její odečet ve výši 3.635.852,- Kč za zdaňovací období roku 2003, protože uplatnění nevyměřené ztráty je v rozporu s ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný dále uvedl, že s odvolacími námitkami týkajícími se správnosti postupu správce daně při neuznání vzniku daňové ztráty za rok 2002 se vypořádal v rozhodnutí ze dne 31.12.2004, č.j. 4315/04/FŘ 120, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého právního názoru k obsahu ust. § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., ve spojení s ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a k postupu prvostupňového správce daně z hlediska hmotněprávních i procesních daňových zákonů.

Rozsudkem zdejšího soudu, č.j. 30 Ca 52/2006-40, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.6.2008, č.j. 1 Afs 89/2008-76, byl rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu je zejména uvedeno: „Úvodem považuje soud za nutné zdůraznit, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soudy ve správním soudnictví ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Principem soudního přezkoumání rozhodnutí správních orgánů je kasační kontrola správního rozhodnutí soudem, a proto je rozhodující objektivně existující skutkový stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Soud zkoumá, zda zjištěný skutkový stav, který tu byl v době vydání správního rozhodnutí, skýtá oporu výroku z hlediska požadavků zákona. Jeho úkolem je k žalobním námitkám zkoumat zákonnost postupu správních orgánů, a to ke skutkovému i právnímu stavu v době vydání napadeného rozhodnutí. Z této základní zásady pak vychází Nejvyšší správní soud při dalších úvahách.

Podstatnou předestřenou kasační námitkou je zákonnost postupu žalovaného, tedy jeho posouzení podmínek pro uplatnění daňové ztráty, coby odčitatelné položky od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky - ztráty v roce 2003, vzniklé v předchozích zdaňovacích obdobích, upravovalo ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle něho 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 vyměňuje. Zákon o daních z příjmů tak stanovil pravidlo (pro zdaňovací období roku 2003), podle něhož bylo možno odečíst od základu daně daňovou ztrátu vzniklou v předchozích obdobích, avšak pouze tehdy, jestliže byla tato ztráta vyměřena. Bylo-li tedy o její existenci správními orgány rozhodnuto. Nepostačovalo proto, že si daňový subjekt sám ztrátu vypočetl a uvedl ji v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, ale správní orgány o ní musely postupem podle § 38n zákona o daních z příjmů rozhodnout. Při splnění této podmínky (a dalších podmínek uvedených v § 38n, avšak pro danou věc bez významu) pak bylo možno v následujících sedmi letech dříve vyměřenou ztrátu od základu daně odečítat.

V souzeném případě šlo o to, že si žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odčitatelnou položku – ztrátu, která mu měla vzniknout u této daně ve zdaňovacím období roku 2002.

Bylo proto na místě, že správce daně zkoumal, zda-li ztráta, kterou žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003 a která mu měla vzniknout za předcházející zdaňovací období (rok 2002), byla již vyměřena, neboť jen takovou mohl, coby odčitatelnou položku od základu daně, zohlednit.

Žalobou napadené rozhodnutí vydal žalovaný dne 17. ledna 2006, tímto rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně - Finančního úřadu Brno I, který své rozhodnutí – platební výměr, jímž vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 559.550 Kč, vydal již 25. ledna roku 2005.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že v této době nebylo dosud pravomocně rozhodnuto o daňové povinnosti či ztrátě za období roku 2002, neboť o ní rozhodl žalovaný až dne 22. 11. 2006, rozhodnutím č. j. 17022/06-1200-702170. V době, ve které žalovaný vydal napadené rozhodnutí, neexistovalo rozhodnutí, kterým by žalobci byla vyměřena ztráta za předchozí zdaňovací období, a žalovaný neměl proto jinou možnost, nežli zamítnout žalobcovo odvolání; potvrdil tak závěr správce daně uplatněnou (ztrátu za rok 2002) odčitatelnou položku neakceptovat pro nesplnění podmínky jejího vyměření. Postup žalovaného byl proto v tomto ohledu postupem zákonným.

V této souvislosti se Nejvyšší správní soud ztotožnil i s pasáží odůvodnění napadeného rozhodnutí (která byla krajským soudem naopak kritizována), v níž žalovaný připomněl, že pro případ, kdy by došlo ke změně rozhodnutí, týkajícího se předchozího zdaňovacího období (r. 2002, kdy měla tvrzená a posléze uplatňovaná ztráta vzniknout), pak by vedla cesta k nápravě rozhodnutí a zohlednění ztráty ve zdaňovacím období roku 2003 postupem podle části páté zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V době vydání rozhodnutí však shora uvedené zákonné podmínky splněny nebyly, o předmětné ztrátě z roku 2002 nebylo pravomocně rozhodnuto a proto žalovaný nemohl tuto odčitatelnou položku od základu daně zohlednit.

Jak bylo již uvedeno shora, bylo-li úkolem krajského soudu přezkoumat zákonnost postupu správních orgánů, a to ke skutkovému i právnímu stavu v době vydání napadeného rozhodnutí, pak krajský soud učinil nesprávný závěr, jestliže napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a zavázal jej při vydání nového rozhodnutí ve věci ke zohlednění stavu, který nastolil až svým rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 4/2007 - 61. Takový závěr je jednak v rozporu s právní úpravou, vztahující se k možnosti uplatnění odčitatelných položek – viz výše (§ 34 zákona o daních z příjmů), a současně tento postup krajského soudu odporuje smyslu a principům soudní ochrany (§ 75 s. ř. s.) a navozuje právní nejistotu pro obě strany sporu.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se zákonných podmínek pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně, vyjádřených v § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a současně zatížil řízení vadou, jejímž důsledkem bylo nezákonné rozhodnutí ve věci.“

Žalobce při jednání zejména namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody.

Žalovaný při jednání především odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a své vyjádření k žalobě.

Soud k věci předně uvádí, že v posuzovaném případě je podle ust. § 110 odst. 3 soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, Nejvyšší správní soud vyslovil, že v době rozhodnutí žalovaného nebylo dosud pravomocně rozhodnuto o daňové povinnosti či ztrátě za období roku 2002, neboť o ní rozhodl žalovaný až dne 22. 11. 2006, rozhodnutím č. j. 17022/06-1200-702170. V době, ve které žalovaný vydal napadené rozhodnutí, neexistovalo rozhodnutí, kterým by žalobci byla vyměřena ztráta za předchozí zdaňovací období, a žalovaný neměl proto jinou možnost, nežli zamítnout žalobcovu odvolání; potvrdil tak závěr správce daně uplatněnou (ztrátu za rok 2002) odčitatelnou položku neakceptovat pro nesplnění podmínky jejího vyměření. Postup žalovaného byl proto v tomto ohledu postupem zákonným.

Nejvyšší správní soud tedy shledal postup, kdy bylo odvolání žalobce zamítnuto, zákonným. Zdejší soud vázán jeho právním názorem pak nemohl, než žalobu zamítnout.

Soud se dále zabýval námitkou žalobce, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody dle § 50 odst. 7 d.ř. Žalovaný k žalobcem uplatněným odvolacím námitkám v rozhodnutí uvedl, že je nemůže akceptovat, neboť se týkají správnosti postupu správce daně při neuznání vzniku daňové ztráty za rok 2002. Nemohl ani ověřit neplatnost

svého rozhodnutí ze dne 31.12. 2004, č.j. 4315/04/FŘ 120. Námitky mohl žalobce uplatnit v soudní žalobě proti pravomocnému rozhodnutí za rok 2002 a nikoliv v řízení týkající se zdaňovacího období roku 2003. V případě úspěchu žalobce v rámci soudního řízení bude ohledně odpočtu dle § 34 odst. 1 ZDP provedeného ve zdaňovacím období roku 2003 postupováno v části páté d.ř. Z obsahu odvolání podaného žalobcem soud zjistil, že žalobce v odvolání uplatnil námitky vztahující se k oprávněnosti tvorby opravných položek na směnečné pohledávky. Soud k tomu uvádí, že předmětem posouzení zdaňovacího období 2003 byla toliko existence rozhodnutí vyměřující daňovou ztrátu za předcházející zdaňovací období. Předmětem však nebyla samotná tvorba opravných položek ke směnečným pohledávkám (to je předmětem sporu za zdaňovací období roku 2002). V takovém případě nelze za vadu řízení považovat to, že se žalovaný s odvolacími námitkami ve smyslu ust. § 50 odst. 7 d.ř. věcně nevyrovnal. Žalovaný v rozhodnutí uvedl, z jakého důvodu je pro posouzení věci nepovažoval za relevantní. Soud se s jeho posouzením ztotožnil. Soud ani neshledal, že by v rozhodnutí žalovaného nebyl uveden výrok uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. V rozhodnutí je uvedeno, které rozhodnutí bylo přezkoumáno, kdo přezkum provedl a podle jakých ustanovení bylo odvolání zamítnuto. Soud neshledal, že by žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal žalobce s ověřením neplatnosti na soud namísto, aby neplatnost ověřil správce daně, jak namítal žalobce. Ani mu není zřejmý dopad této námítky na zákonnost rozhodnutí.

S ohledem na výše uvedené nebylo nutné v posuzovaném případě provádět dokazování a zjišťovat či upřesňovat skutkový stav věci, a proto soud návrhy žalobce na provedení důkazy výsledkem jednatele žalobce a listinou (výzva k odstranění pochybností) zamítl.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem, ani před Nejvyšším správním soudem, nebyla přiznána žádnému z účastníků. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (§ 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 13.10.2010

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu