

Usnesení

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové, JUDr. Marie Součkové a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce A., s. r. o., zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem v Liberci, Tovaryšský vrch 1358/3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 1. 2003, čj. 18206-98/120/02, a čj. 18206-99/120/02, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 26. 7. 2005, čj. 59 Ca 25/2003-59,

t a k t o :

- I. Daňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 d. ř.). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. přihlížet, proto není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.
- II. Věc se vrací osmému senátu Nejvyššího správního soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutími ze dne 24. 1. 2003, čj. 18206-98/120/02, a čj. 18206-99/120/02, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Liberci ze dne 20. 8. 2002, čj. 155914/02/192913/5326 a čj. 155927/02/ 192913/5326, jimiž byla žalobci po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1998 a 1999 ve výši 252 000 Kč, resp. 232 050 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec. Krajský soud žalobu zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel odkázal na své žalobní námitky a poukázal na rozpor právního názoru krajského soudu - podle nějž správce daně není povinen dotazovat se při zahájení daňové kontroly daňového subjektu, zda nemá důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, s právním názorem Ústavního soudu (sp. zn. II. ÚS 166/01). Stěžovatel zdůraznil povinnost správce daně dbát na zachování práv daňového subjektu s tím, že mu zahájením daňové kontroly byla znemožněna realizace práva

na podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel současně namítal, že správce daně přihlédně podle § 16 odst. 8 daňového řádu při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a je proto povinen při doměření daně zohlednit také odčitatelnou daňovou ztrátu. Vůle stěžovatele k uplatnění daňové ztráty byla jednoznačně deklarována v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998 a ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 20. 5. 2002. Stěžovatel rovněž namítl, že § 41 daňového řádu neobsahuje žádný důvod pro to, aby bylo dodatečné uplatnění daňové ztráty spojeno pouze s podáním dodatečného přiznání. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel konečně odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 165/2004-103, jeho názor podporující.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutkovou odlišnost této věci a případu řešeného Ústavním soudem. Stěžovateli bylo zvýšení odčitatelné položky jako důvod k podání dodatečného daňového přiznání známo již před zahájením daňové kontroly, ale správci daně to neoznámil. Ten proto neměl žádný zákonný důvod vyzývat stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly. Ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. podle žalovaného neznamena povinnost správce daně vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost subjektu snižoval. Daňovou ztrátu lze uplatnit pouze formou dodatečného daňového přiznání; to ale musí být v okamžiku svého podání přípustné.

Osmý senát Nejvyššího správního soudu, jemuž byla věc v souladu s rozvrhem práce přidělena, ji předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.) s otázkou, zda je správce daně podle § 16 odst. 8 d. ř. povinen v daňovém řízení vzít v úvahu daňovou ztrátu daňového subjektu za minulá zdaňovací období jako odčitatelnou položku od základu daně, a to za situace, kdy daňový subjekt projevil vůli uplatnit ztrátu až v průběhu daňové kontroly. Senát přitom poukázal na dosavadní rozdílnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 165/2004-103, ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 153/2004-51 a ze dne 29. 12. 2005, čj. 2 Afs 75/2004-43, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Rozšířený senát při posouzení sporné právní otázky vyšel z toho, že ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. nelze vyložit bez přihlédnutí k ostatním souvisejícím ustanovením daňového řádu. Tak především je nutno přihlédnout k § 41 odst. 2 d. ř., podle kterého není přípustné podání dodatečného přiznání nebo hlášení, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo. Úkon správce daně, směřující k přezkoušení správnosti příslušné daňové povinnosti je tak oním časovým předělem, který na určitou dobu (zde po dobu probíhající daňové kontroly) omezuje možnost daňového subjektu činit v daňovém řízení některé úkony.

Nejvyšší správní soud stabilně vychází z toho, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění (nebo neuplatnění) daňové ztráty - chápané jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně - je výsledkem jeho vnitřní úvahy ekonomické. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti.

Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.

Rozšířený senát se zabýval úvahou, zda lze zásah do majetkových práv daňového subjektu (povinnost uhradit následně vyšší penále) jako důsledek nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání a uplatnit tak přípustným způsobem daňovou ztrátu, považovat za přípustný. Této otázce však přisvědčil: takový zásah je přiměřený.

Zejména třeba uvést, že je třeba hledat rovnováhu mezi ekonomickou úvahou daňového subjektu (zda, kdy a v jakém rozsahu uplatní daňovou ztrátu), a požadavkem rychlosti a včasnosti úkonů správce daně, resp. veřejným zájmem na řádném a včasném plnění úkolů daňové správy. Z tohoto hlediska by právní výklad, že je možno uplatnit daňovou ztrátu kdykoli v průběhu daňové kontroly, zjevně zpravidla přinesl výrazně negativní ovlivnění délky kontroly, v extrémních případech i její praktické znemožnění. Kromě toho - v neposlední řadě - by taková možnost zpravidla fakticky setřela hrozbu sankce v případech neřádného plnění povinností daňového subjektu, a prakticky by odstranila rozdíl mezi daňovými subjekty, které své povinnosti řádně splnily a svá práva včas využily, a mezi subjekty, které své povinnosti splnit, resp. práva využít, opomenuly.

Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí připomíná platnost staré právní zásady *vigilantibus leges*, podle níž prospěch zákona svědčí tomu, kdo o jeho dodržování dbá. Při respektování této obecné zásady dospěl rozšířený senát k názoru, že zákon dává tomu, kdo o svá práva dbá, dostatek dostupných prostředků k tomu, jak daňovou ztrátu uplatnit včas a řádně. Omezení tohoto práva na dobu probíhající daňové kontroly a důsledky z toho plynoucí, jsou proto uměřenými nástroji k vynucování veřejného zájmu na řádné správě daní.

Uzavřel proto, že daňovou ztrátu nelze účinně uplatnit v době probíhající daňové kontroly.

S tímto závazným právním závěrem rozšířený senát věc vrátil věc osmému senátu k dokončení řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. března 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu