



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce **DJ service, s. r. o.**, se sídlem Rosická 1, Brno, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2a, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FŘ 120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 52/2006 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 52/2006 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým soud k podané žalobě zrušil jeho rozhodnutí, ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FŘ 120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Brno I; jím správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a to ve výši 559 550 Kč. V odůvodnění zmíněného rozhodnutí uvedl, že žalobce v daňovém přiznání (řádném) k uvedené dani uplatnil odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a to ve výši 3 635 852 Kč. Po ukončení vytýkacího řízení správce daně neakceptoval uplatnění této odčitatelné položky s poukazem na skutečnost, že uplatnit lze pouze výši ztráty za předchozí zdaňovací období (při zachování dalších zákonných podmínek), která byla daňovému subjektu vyměřena. Správce daně však žádnou ztrátu v předchozích zdaňovacích obdobích žalobci nevyměřil,

není tedy žádná ztráta, kterou by žalobce mohl ve zdaňovacím období roku 2003 jako odčitatelnou položku uplatnit.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí tak, že za předchozí zdaňovací období (rok 2002) nebyla žalobci vyměřena ztráta, ale naopak daňová povinnost (platebním výměrem ze dne 5. 3. 2004, č. j. 54718/04/288915/8159, potvrzeným rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120). Zdůraznil, že přesto, že soudy při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, je nucen přihlédnout k tomu, že zmíněné rozhodnutí žalovaného, týkající se zdaňovacího období roku 2002, zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, č. j. 30 Ca 4/2007 - 60). Protože nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného závisí na již zrušeném rozhodnutí, žalovaný pochybil, jestliže vycházel ze stavu, který potřebuje náležité doplnění. Zavázal rovněž žalovaného k doplnění skutkového stavu o vydání nového rozhodnutí za rok 2002. Teprve poté by měl žalovaný rozhodnout o zdaňovacím období roku 2003.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se podmínek uplatnění daňové ztráty. Stěžovatel zdůraznil, že zákonnou podmínkou (stěžejní) pro uplatnění daňové ztráty je její vyměření správcem daně a to v některém z předchozích zdaňovacích období (zde se mělo jednat o zdaňovací období roku 2002). V době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného nebyla žalobci vyměřena žádná ztráta v předchozích zdaňovacích období, žalovaný proto nemohl jinak, než že žalobci tuto položku (domnělou ztrátu) neuznal. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Požádal rovněž o spojení kasačních stížností proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2008 sp. zn. 30 Ca 52/2006 a ze dne 9. 1. 2008 sp. zn. 30 Ca 4/2007 (týkající se téhož žalobce, téže daně, zdaňovacího období roku 2002) ke společnému projednání.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tato neobsahuje podrobné zdůvodnění, navíc v ní žalovaný odkazuje na kasační stížnost, kterou podával ve věci, týkající se zdaňovacího období roku 2002. Připustil, že obě zdaňovací období – jak 2002, tak i 2003 spolu „daňově“ souvisí; v nyní projednávané věci se soud nezabýval podrobnostmi roku 2002 a proto nebyl na místě odkaz žalovaného na kasační stížnost, kterou v této věci krajskému soudu podával. Připojil se k návrhu žalovaného na spojení obou věcí ke společnému projednání a závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a žalobci přiznal náklady řízení o ní.

Než přistoupil Nejvyšší správní soud k přezkoumání důvodnosti kasační stížnosti, zvažoval nejprve návrh žalovaného na spojení věci s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 85/2008; ta se týká sice stejného žalobce, stejné daně, avšak jiného zdaňovacího období. Obě věci sice spolu zdánlivě souvisí, avšak při přezkoumání v nyní souzené věci se soud ke kasačním námitkám bude zabývat toliko splněním zákonných podmínek pro uplatnění ztráty v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003 a pro její uznání jako odčitatelné položky od základu daně. V druhé z věcí, týkající se

zdaňovacího období roku 2002 však ke stížnostním námitkám bude přezkoumávat zodpovězení právní otázky krajským soudem, vztahující se k možnosti tvorby opravných položek a jejich vlivu na základ daně zdaňovacího období roku 2002. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud ke spojení zmíněných věcí ke společnému projednání nepřistoupil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

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 vyměřuje.

Zákon o daních z příjmů tak stanovil pravidlo (pro zdaňovací období roku 2003), podle něhož bylo možno odečítat 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.

Kasační soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. července 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu