



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **METALURGIE Rumburk, s. r. o.**, se sídlem Žitná 15, Rumburk, zastoupený Mgr. Milanem Schubertem, advokátem se sídlem Mírové nám. 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2007, č. j. 15 Ca 38/2006 – 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2007, č. j. 15 Ca 38/2006 – 24, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, ve kterém vykázal základ daně na ř. 220 ve výši 250 545 Kč. Na ř. 240 daňového přiznání uplatnil odpočet podle § 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdejších

znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 249 546 Kč z celkového možného odpočtu při splnění zákonných podmínek ve výši 3 596 093 Kč (a částku 3 346 547 Kč žalobce uvedl jako nevyužitou část nároku na odpočet, kterou lze uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích). Na ř. 250 daňového přiznání vykázal snížený základ daně (právě o odčitatelné položky) ve výši 999 Kč a na ř. 270 snížený a zaokrouhlený (na celé tisícikoruny dolů) základ daně ve výši 0 Kč. Celkovou daňovou povinnost na ř. 340 daňového přiznání vykázal ve výši 0 Kč.

V daňovém přiznání za zdaňovací období r. 2003 vykázal žalobce na ř. 240 odpočet dle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve výši 3 360 044 Kč. O tomto daňovém přiznání vznikly správci daně pochybnosti, a proto vydal výzvu ze dne 5. 8. 2004, č. j. 59676/04/179922/6918, k jejich odstranění. Žalobce předložil opravu řádného daňového přiznání za zdaňovací období r. 2002, kde na ř. 160 uvedl částku 999 Kč, čímž chtěl upravit základ daně z původní částky 250 545 Kč na částku 249 546 Kč. Protože žalobce dle finančních orgánů neodstranil pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového přiznání za rok 2003, vyměřil správce daně platebním výměrem ze dne 8. 9. 2004, č. j. 65156/04/179922/6918, žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2003 ve výši 2 029 250 Kč (čímž zvýšil daňovou povinnost uvedenou žalobcem v daňovém přiznání ve výši 991 680 Kč o částku 1 037 570 Kč). Žalobce požádal o sdělení důvodů rozdílu mezi vyměřenou daní a daní vypočtenou v daňovém přiznání. Správce daně žalobci sdělil, že rozdíl ve výši 1 037 570 Kč je neuznaný odpočet dle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů ve výši 3 346 547 Kč. Žalobce se pokusil nesoulad napravit dodatečnými daňovými přiznáními k dani z příjmů za rok 2002, v nichž dodatečně uplatňoval odpočet v nejvyšší možné výši, ovšem s ohledem na dikci § 38p zákona o daních z příjmů neúspěšně.

Žalobce podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 6. 2005, č. j. 17034/120/04, zamítl. Žalovaný konstatoval, že z § 34 odst. 3 a 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že pokud žalobce nevyužil možnosti ve zdaňovacím období roku 2002 uplatnit maximální možný odpočet podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ztratil tím nárok na uplatnění zbývajících částí odpočtu v r. 2003.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, ve které uvedl zejména následující námitky. Za prvé, že znění tehdejšího § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů není jasné, ke kterému řádku daňového přiznání je nutné pravidlo zakotvené v § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikovat (neboť základ daně se uvádí v různých podobách na ř. 200, 220, 250 i 270 daňového přiznání), a že tato právní úprava tudíž umožňuje výklad ve prospěch žalobce, podle něhož z § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze vyčíst, jakou část odpočtu je daňový subjekt povinen uplatnit v roce vzniku nároku (v projednávaném případě tedy v roce 2002) a jakou část odpočtu lze uplatnit v nejbližším zdaňovacím období (tj. v roce 2003). Za druhé, žalobce alternativně namítá, že i kdyby měl v roce 2002 uplatnit odpočet o 999 Kč vyšší, neznamená to, že bez dalšího navždy ztrácí nárok na uplatnění zbývajících částí odpočtu v celé výši. Jinými slovy, nesprávné nižší uplatnění odpočtu o 999 Kč v nárokovém roce 2002 nepostihuje celou zbývajících část odpočtu ve výši 3 346 547 Kč (případně sníženou o sporných 999 Kč).

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 11. 12. 2007 zamítl. Kromě rekapitulační části rozsudku krajský soud konstatoval pouze, (1) že pro uplatnění odpočtu nebo jeho zbývající části podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů se v dalších zdaňovacích obdobích v případech vymezených v § 34 odst. 7 téhož zákona posuzují podmínky stanovené zákonem ve znění účinném v roce vzniku nároku na odpočet; (2) že vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona může poplatník uplatnit pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1000 Kč; a (3) že tím, že žalobce v roce 2002 nevyužil možnost uplatnit odpočet podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů a v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovacím obdobím r. 2002 nebylo možno v souladu s § 38p zákona uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34, ztratil žalobce nárok na uplatnění odpočtu.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce („stěžovatel“) napadl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem kasační stížností, v níž uvádí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel opakuje své námitky uvedené v žalobě, tj. (1) že znění tehdejšího § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů umožňuje dvojí výklad ohledně části odpočtu, kterou je nutno uplatnit pro zdaňovací období vzniku nároku, a části, kterou je možné uplatnit pro zdaňovací období následující, přičemž žalovaný byl povinen v pochybnostech přijmout výklad ve prospěch stěžovatele; (2) že neuplatněním části odpočtu v roce 2002 nezanikl nárok na uplatnění celé zbývající části odpočtu ve výši 3 345 547 Kč (tedy zbývající částky nároku snížené o neuplatněnou částku 999 Kč). Stěžovatel dodává, že uplatnění nároku na odpočet je nutné vykládat jako právo daňového subjektu odpočet uplatnit, a to pouze a jen do výše základu daně. Zůstatek tohoto práva k dalšímu odpočtu je podle stěžovatele přenositelný do následujícího období a je pouze na poplatníkovi, zda tohoto práva uplatnit odpočet v následujícím období využije. Neuplatnil-li tedy poplatník (jak tvrdí správce daně) v roce 2002 v maximální možné výši odpočet podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů, může nepochybně správně vyčíslený zůstatek odpočtu (tzn. celkový odpočet snížený o maximální možný odpočet za rok 2002) přesouvat k odpočtu do následujícího období (v projednávaném případě do roku 2003).

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout, přičemž setrval na svých závěrech vyjádřených v žalobou napadeném rozhodnutí.

III.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost lze tedy meritorně posoudit.

Klíčovou otázkou v projednávané věci je výklad § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002: „*Nelze-li odpočet podle odstavce 3 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet podle odstavce 3, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu).*“

Krajský soud měl, vázán žalobními námitkami, posoudit následující mezi stranami sporné otázky týkající se výkladu tohoto ustanovení: (1) zda je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen uplatnit odpočet podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů v roce vzniku nároku na odpočet v maximální možné výši, tedy tak, aby daňový základ snížený o částku případného odečtu daňové ztráty a o částku uplatněného odečtu dle § 34 odst. 3 cit. zákona činil 0 Kč; a pokud ano, zda-li (2) platí pravidlo, že pokud neuplatnil poplatník odpočet v maximální výši v roce vzniku nároku na odpočet, zaniká tím zcela jeho nárok na uplatnění (celé) zbývající části odpočtu, či zda zbývající částku (tj. rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet a maximální možnou částkou, kterou bylo možné uplatnit v roce vzniku nároku) je možné uplatnit v následujícím zdaňovacím období.

Krajský soud se kromě obsáhlé rekapitulace věnuje v jednom odstavci tomu, že pro uplatnění odpočtu nebo zbývající části podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů v dalších zdaňovacích obdobích platí podmínky stanovené zákonem účinným v roce vzniku nároku na odpočet (což je nasnadě, viz přechodná ustanovení k zákonu č. 669/2004 Sb., konkrétně čl. II bod 9 tohoto zákona), a v jednom odstavci se věnuje podmínkám uplatnění vyšších částek odčitatelných položek v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob. Stěžovatel ovšem v žalobě nenamítal, že by finanční orgány měly připustit možnost zvýšení původně uplatněné částky odpočtu dle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů cestou dodatečného daňového přiznání za rok 2002, byť se o to stěžovatel pokusil.

Výše zmíněným klíčovým otázkám sporu věnuje krajský soud naproti tomu pouze jeden odstavec, který zní následovně: „*V projednávané věci je třeba vyjít ze skutečnosti, že možnost uplatnění odpočtu v případech, kdy nelze odpočet dle § 34 odst. 3 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet podle odstavce 3, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže část základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu). Vzhledem k tomu, že tato možnost nebyla žalobkyní v roce 2002 využita a v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období r. 2002 nebylo možno v souladu s ust. § 38p zákona uplatnit vyšší částky odčitatelných položek podle § 34, ztratila žalobkyně nárok na uplatnění odpočtu.*“ První věta představuje parafrázi znění §

34 odst. 7 zákona o daních z příjmů a druhá věta pouze konstatuje závěr, ke kterému krajský soud dospěl, bez jakéhokoliv odůvodnění, co se přesně rozumí onou „možností“, která „nebyla žalobkyní v roce 2002 využita“, a proč se krajský soud domnívá, že případné uplatnění nižší než maximálně možné částky odpočtu v roce vzniku nároku na odpočet mělo dle citovaného ustanovení za následek ztrátu nároku na uplatnění (celé) zbývajících částí odpočtu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud se vůbec nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS; srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 - 93, vše dostupné na www.nssoud.cz). Za těchto okolností Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než rozsudek krajského soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], byť tuto vadu řízení stěžovatel v kasační stížnosti explicitně nenamítal. Nejvyšší správní soud je totiž povinen k ní přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), neboť mu brání v přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v mezích uplatněných stížných bodů.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. února 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu