



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: SEPES MEDIA, spol. s r.o.**, se sídlem Hradilova 3, Brno, zast. Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 11. 2011, č. j. 13769/11-1200-702459 a č. j. 13770/11-1200-702459, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 62 Af 6/2012 – 41,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 4. 2013, č. j. 62 Af 6/2012 – 41, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 11. 2011, č. j. 13769/11-1200-702459 a č. j. 13770/11-1200-702459, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 23 608 Kč, k rukám jejího zástupce Mgr. Luděka Růžičky, advokáta se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta žaloba proti výše označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání proti

rozhodnutím Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce daně“), ze dne 27. 2. 2010, č. j. 217877/10/289912703674 a č. j. 218085/10/289912703674, kterými byla stěžovatelce podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je uplatnění daňové ztráty. Stěžovatelka má na rozdíl od žalovaného a krajského soudu za to, že ztrátu z minulých let lze uplatnit, jak v rámci daňové kontroly, tak v rámci odvolacího řízení či jiného řízení, a to na základě konkrétně projevené vůle daňového subjektu. Žalovaný má za to, že daňová ztráta není okolností, kterou je správce daně povinen ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zohlednit, neboť jde o fakultativní položku, kterou si musí daňový subjekt uplatnit právně relevantním způsobem, tj. v řádném, popřípadě dodatečném přiznání k dani.

[3] Krajský soud (obdobně jako žalovaný) vycházel při posouzení věci z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, kde je výslovně uvedeno: *„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“*.

[4] Krajský soud má za to, že pokud by stěžovatelce přisvědčil, došlo by nejen k průtahům v rámci daňové kontroly, ale dokonce by mohlo dojít i k jejímu znemožnění. V této souvislosti opět odkázal na usnesení rozšířeného senátu, dle kterého by možnost uplatnit ztrátu v průběhu daňové kontroly 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.

[5] Namítané diskriminaci daňových subjektů, kdy jsou uplatněným výkladem zvýhodněny ty, které jsou si při zahájení kontroly dobře vědomy svého opomenutí a podají dodatečné daňové přiznání s uplatněným odečtem daňové ztráty, oproti subjektům, které nevědomky pochybily a při zahájení kontroly nemají důvod k podání dodatečného daňového přiznání, krajský soud nepřisvědčil. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 - 67, z něhož obsáhle citoval. Má za to, že oprávnění daňového subjektu uplatnit si v dodatečném daňovém přiznání daňovou ztrátu z minulých let je beneficiem zákonodárce, který motivuje daňový subjekt k dobrovolné korekci jeho daňové povinnosti tak, aby odpovídala zákonu, obdobně, jako to činí u penále dle § 37b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakož i nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

[7] Krajský soud dle jejího názoru nepřihlédl k nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, ve kterých absentují jakékoliv hodnotící soudy žalovaného. Žalovaný totiž pouze opsal právní věru z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, aniž by se však zabýval žalobními námitkami, dle kterých se závěry rozšířeného senátu na posuzovanou věc neuplatní. Tímto postupem znemožnil stěžovatelce účinnou obranu, neboť řádné odůvodnění, se kterým by bylo možno v žalobě polemizovat, v rozhodnutích chybí. Jestliže krajský soud věcně přezkoumal nepřezkoumatelná rozhodnutí, zatížil sám své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[8] Krajský soud se dále žádným způsobem nevyjádřil k žalobním námitkám odůvodňujícím rozpor závěrů žalovaného s § 2 a § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jakož i s § 34 a § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvedené námitky byly v žalobě podrobně rozepsány a to v části II. a III. žaloby. Rozsudek krajského soudu je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[9] Nepřisvědčí-li Nejvyšší správní soud námitkám nepřezkoumatelnosti, napadá stěžovatelka z procesní opatrnosti také věcnou nesprávnost rozhodnutí krajského soudu. Nesouhlasí se závěrem, že uplatnění daňové ztráty je fakultativní položkou, kterou lze uplatnit jen prostřednictvím řádného či dodatečného přiznání k dani. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů upravuje podmínky pro uplatnění ztráty a postup daňového subjektu po podání řádného přiznání k dani. Uplatnění ztráty mimo institut dodatečného přiznání však žádným způsobem nevylučuje.

[10] Správce daně je při stanovení daně povinen přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Uvedené pak nepochybně zahrnuje i povinnost správce daně přihlédnout k údajům obsaženým v neplatně podaném dodatečném daňovém přiznání, či uplatněným na základě jiného projevu vůle. Nepřihlédl-li správce daně k projevu vůle stěžovatelky v rámci daňové kontroly, měl tak učinit k námitkám uplatněným v odvolacím řízení. V této souvislosti stěžovatelka uvedla, že v řádných přiznáních za posuzovaná zdaňovací období jednoznačně deklarovala svoji vůli využít práva na odečet dříve vyměřených ztrát, tak aby vykazala nulovou daňovou povinnost. Tento projev vůle následně jednoznačně deklarovala jak v průběhu daňové kontroly, tak v průběhu odvolacího řízení.

[11] Závěry rozšířeného senátu, dle kterých nelze v rámci daňové kontroly dodatečně uplatnit daňovou ztrátu, na projednávanou věc nedopadají. Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), lze totiž vyměřit i samotné penále, a tak správci daně nebrání započíst daňovou ztrátu a současně rozhodnout o výši penále.

[12] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. Své rozhodnutí resp. odůvodnění považuje za zcela přezkoumatelné, splňující podmínky daňového řádu. Poukazuje na přílehlavé odůvodnění krajského soudu, který k odůvodnění žalovaného uvedl, že žalovaný vycházel ze závěru, který *„byl formulován autoritou k tomu nejpovolnější, neboť rozšířený*

senát je určen ke sjednocování judikatury správních soudů.“ Obdobně za plně přezkoumatelné považuje rozhodnutí krajského soudu, což je mimo jiné patrné i ze samotné kasační stížnosti, ve které s věcným posouzením soudu stěžovatelka polemizuje. Žalovaný má za to, že soud posoudil možné uplatnění daňové ztráty v souladu s hmotně právní (zákon o daních z příjmů) a procesně právní (zákon o správě daní a poplatků resp. daňový řád) daňovou úpravou a konstantní judikaturou. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Shrnutí skutkového stavu

[14] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že k dodatečnému vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007 a 2008 došlo na základě daňové kontroly zahájené dne 17. 9. 2010. V průběhu daňové kontroly projevila stěžovatelka vůli uplatnit oproti doměřeným daním ztráty, vyměřené v předcházejících obdobích (protokol ze dne 17. 12. 2010, protokol o projednání zprávy z daňové kontroly ze dne 22. 12. 2010). Správce daně uplatnění daňových ztrát odmítl a dne 27. 12. 2010 vydal dodatečné platební výměry na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2007 ve výši 224 160 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 1 022 490 Kč.

[15] Odvoláním ze dne 24. 1. 2011 se stěžovatelka dovolávala svého práva na odvedení daně ve správné výši. Uvedla, že uplatněním vyměřených ztrát by daňová povinnost za zdaňovací období roku 2007 byla nulová a daňová povinnost za zdaňovací období roku 2008 by činila 20 370 Kč. Dodatečné vyměření daně ve výši 1 246 650 Kč bez přihlédnutí k daňovým ztrátám z minulých období je v rozporu se zásadou správného stanovení daně.

[16] Žalovaný odvolání zamítl a v žalobou napadených rozhodnutích odkázal na shora uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejprve se zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž vadou tak závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti. Je-li rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu kasačním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

[19] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že zejména rozhodnutí žalovaného jsou velmi stručná, i přes svoji stručnost jsou však rozhodovací důvody z odůvodnění napadených rozhodnutí zcela seznatelné a srozumitelné. O tom ostatně svědčí samotná žaloba, ve které stěžovatelka se závěry jak žalovaného, tak rozšířeného senátu, obsáhle polemizuje. Námitce,

pokračování

dle které byla stěžovatelce z nedostatku rozhodovacích důvodů žalovaného znemožněna účinná obrana před soudem, proto přisvědčit nelze. Jsou-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelná, nedopustil se krajský soud žádného pochybení, podrobil-li tato rozhodnutí věcnému přezkumu.

[20] Nedostatkem důvodů netrpí ani rozhodnutí krajského soudu. Krajský soud se vypořádal v odůvodnění rozsudku se všemi žalobními námitkami. Skutečnost, že výslovně nerozebral úpravu § 2 a 41 zákona o správě daní a poplatků, § 34 a 38p zákona o daních z příjmů není podstatná. Z obsahu rozhodnutí je totiž zřejmé (str. 4, 5 a 6 napadeného rozsudku), že krajský soud žalobní námitky nepominul a věcně se jimi zabýval. Správnost či nesprávnost věcného vypořádání nelze zaměňovat s otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.

[21] Předmětem sporu je procesní postup, jakým může daňový subjekt uplatnit ztrátu vyměřenou za předcházející zdaňovací období a tím i postup či řízení, v rámci kterého tak lze učinit.

[22] Pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 zákona o daních z příjmů převyšují příjmy upravené podle § 23 uvedeného zákona, je rozdíl daňovou ztrátou. Od základu daně lze za splnění dalších zákonem stanovených podmínek 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 vyměřuje.

[23] Za rozhodující pro posouzení sporné otázky považoval žalovaný i krajský soud závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106.

[24] Rozšířený senát konstatoval, že § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nelze vyložit bez přihlédnutí k ostatním souvisícím ustanovením tohoto zákona. Správce daně nikdy za daňový subjekt nemůže uplatnit daňovou ztrátu, neboť její uplatnění je výlučně na daňovém subjektu a jeho vůli. Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním, „zpravidla“ daňovým přiznáním. Uplatnit daňovou ztrátu v době od počátku do skončení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nelze, neboť by to bylo proti smyslu provádění kontroly a fakticky by to znemožnilo uložit odpovídající sankci.

[25] Závěr, dle kterého lze daňovou ztrátu, jako fakultativní položku, uplatnit pouze prostřednictvím řádného či dodatečného daňového přiznání, jak tvrdil žalovaný i krajský soud, z rozhodnutí rozšířeného senátu dovodit nelze. To ostatně potvrdila také na uvedené usnesení navazující judikatura Nejvyššího správního soudu.

[26] V rozsudku ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21, Nejvyšší správní soud dovodil, že daňovou ztrátu lze uplatnit také v odvolání proti vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Současně uvedl, že výraz „zpravidla“ užitý v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu zjevně naznačuje, že nejčastěji bude ztráta uplatněna prostřednictvím daňového přiznání, ale nelze vyloučit ani jiné způsoby. Výslovně konstatoval že „*Pokud by ztráta mohla být uplatněna výlučně daňovým přiznáním, výraz*

„zpravidla“ by jistě nebyl v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu užit.“ Uplatnění ztráty v odvolání proti vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků není vyloučeno ani ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů. V daném případě nepřicházelo dodatečné daňové přiznání v úvahu, neboť se dosud vedlo řízení o původním přiznání, a návrh na uplatnění ztráty byl odvozen od zpochybněného příjmu.

[27] V rozsudku ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 45/2012 - 47, Nejvyšší správní soud z obdobných důvodů připustil oprávnění uplatnit ztrátu v průběhu vytýkácího řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Zdůraznil, „[ž]e smyslem ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů je dodržení pravidla, dle kterého musí následně uplatněné vyšší částce daňové ztráty odpovídat současně dostatečné příjmy tak, aby rozdíl mezi příjmy a nově uplatněnými výdaji, včetně nově uplatněné ztráty, dosahoval v případě daně z příjmů právnických osob alespoň částky 1000 Kč. Ani § 38p však nic nevypovídá o tom, jak postupovat, pokud daň dosud není vyměřena. V souzené věci dosud nebyla daň stanovena, není tak zřejmé, jaká byla dosavadní poslední známá daňová povinnost daňového subjektu (srov. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Proto ani předpoklad, že vyšší částku daňové ztráty lze uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání, neznamená, že by daňový subjekt nemohl uplatnit tuto ztrátu v probíhajícím daňovém řízení, a to ve vytýkáčím řízení nebo v odvolání proti platebnímu výměru.“

[28] Závěr, dle kterého § 38p zákona o daních z příjmů umožňuje uplatnit daňovou ztrátu pouze prostřednictvím řádného či dodatečného přiznání k dani, tak nemůže obstát. Se stěžovatelkou lze souhlasit také v tom, že uplatní-li daňový subjekt odečet ztráty v okamžiku zahájení daňové kontroly, tj. ještě před jejím samotným výkonem, je při splnění hmotně právních podmínek správce daně povinen odečet ztráty zohlednit. Takový výklad již v dávné minulosti potvrdil Ústavní soud v usnesení ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, když uvedl: „Má-li správce daně podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při daňovém řízení dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, tak zcela jistě ještě před zahájením daňové kontroly musí mimo jiné např. ověřit, zda daňovému subjektu jsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání, v čem tyto okolnosti spočívají atd. Uplatní-li daňový subjekt ztrátu alespoň v této fázi řízení, zohlednění správce daně, vzhledem k ustanovení § 2 odst. 1 a 2, § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatku, výši takto uplatněné ztráty.“

[29] Podle zákona o správě daní a poplatků bylo tedy možné za splnění hmotně právních podmínek uplatnit daňovou ztrátu v rámci vytýkácího či odvolacího řízení, jakož i v okamžiku zahájení daňové kontroly, a to na základě daňovým subjektem konkrétně projevené vůle. Uplatnění ztráty v průběhu daňové kontroly však bylo až do jejího ukončení limitováno shora uvedeným rozhodnutím rozšířeného senátu.

[30] Takový výklad vedl k tomu, že jednak nebylo možno aplikovat § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který prikazoval správcům daně využít pro stanovení daně i údaje z neplatně podaného dodatečného přiznání, a dále k tomu, že právo uplatnit ztrátu nejpozději při zahájení daňové kontroly záviselo na tom, zda si daňový subjekt byl či nebyl k tomuto okamžiku vědom skutečností vedoucích ke zvýšení daňové povinnosti. Nebyli-li si takových skutečností vědom, nemohl ztrátu uplatnit a v důsledku dosavadního výkladu své právo až do ukončení kontroly pozbyl (srov. § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

pokračování

[31] Právní stav, ze kterého vycházela shora uváděná judikatura, je však v posuzované věci odlišný. Zatímco hmotně právní úprava nadále platí, z pohledu procesního práva se na prvostupňové řízení vztahoval postup podle zákona o správě daní a poplatků, odvolací řízení (zahájené dne 25. 1. 2011) probíhalo již za účinnosti daňového řádu.

[32] Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v prvním stupni bylo na principu úplné apelace přezkoumáno. Ačkoliv jde o různé dílčí procesní stupně řízení, stále se jedná o souvislý jednotný proces, jehož cílem je pravomocné rozhodnutí. Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila. Teprve pravomocným rozhodnutím příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu. Byl-li žalovaný povinen postupovat v odvolacím řízení podle daňového řádu (srov. přechodná ustanovení § 264 uvedeného zákona), je nutno zodpovědět otázku, zda mohl bez dalšího vycházet z dosavadní judikatury, vztahující se výlučně k zákonu o správě daní a poplatků. Jinými slovy zda shora uvedené závěry Nejvyššího správního soudu ve světle nové procesní úpravy obstojí.

[33] Daňová kontrola je daňovým řádem zařazena mezi postupy při správě daní. Jedná se o ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení. Daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tj. po dobu, po kterou lze daň stanovit (tj. vyměřit nebo doměřit), nebo ohledně splnění daňových povinností vázících se k úhradě daně, až do prekluze daň vybrat a vymoci. Kdykoli během této doby lze provádět jednotlivé postupy typické pro toto řízení. Jakkoliv tedy bude kontrola prováděna zpravidla v řízení doměřovacím, lze ji provádět i před prvotním vyměřením daně. Tuto zásadní změnu potvrzuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, která výslovně uvádí: „*Daňová kontrola má své uplatnění v řízení nalézacím ve fázi vyměřovací a doměřovací, popř. v řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení*“.

[34] Rozlišovat vyměřovací a doměřovací řízení pro účely uplatnění (odečtu) ztráty, jak činila dosavadní judikatura, již není případné. Lze si totiž jen obtížně představit výklad, dle kterého by právo uplatnit daňovou ztrátu záviselo např. na tom, zda postup k odstranění pochybností upravený v § 89 a násl. daňového řádu (odpovídající vytýkácímu řízení podle zákona o správě daní a poplatků) následně přejde či nepřejde v daňovou kontrolu. Takový výklad by vedl ke značné právní nejistotě a k omezení samotného práva daňového subjektu daňovou ztrátu uplatnit. Právo odečíst ztrátu resp. jeho uplatnění by totiž primárně nezáviselo na vůli daňového subjektu, ale na rozhodnutí správce daně jaký konkrétní postup v rámci daňového řízení zvolí.

[35] Dalším důvodem, pro který již v podmínkách daňového řádu nelze aplikovat dosavadní judikaturu, je nové vymezení cíle správy daní, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). S takto vymezeným cílem správy daně koresponduje i vymezení předmětu daňové kontroly.

[36] Jakkoli lze polemizovat s cílem správy daní uvedeným v zákoně o správě daní a poplatků, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 uvedeného zákona), daňový řád, dle kterého již postupoval žalovaný, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Ke změně základního cíle správy daně se ostatně již Nejvyšší správní soud vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46l: *„Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“.*

[37] Hledisko materiální správnosti sleduje také daňová kontrola. Předmětem kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Povinnost správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a předmětu daňové kontroly. Daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou odčitatelnou položkou a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně. Její případné uplatnění je plně na vůli daňového subjektu a nemůže vést k jakýmkoliv průtahům v rámci daňové kontroly, či dokonce k jejímu znemožnění.

[38] Na výše uvedeném ničeho nemění ani to, že daňový řád, obdobně jako zákon o správě daní a poplatků, nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (§ 141 odst. 6 d.ř.). Podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřípustné dodatečné přiznání a správce daně zastaví řízení. V případě vyměření či doměření daně je však správce daně dle § 141 odst. 7 daňového řádu povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít. Z uvedených ustanovení nelze žádným způsobem dovodit, že by se obecně formulovaná povinnost zohlednit údaje uvedené v nepřípustně podaném dodatečném daňovém přiznání nevztahovala na uplatněnou daňovou ztrátu.

[39] Okolnost, zda je či není daňový subjekt oprávněn v rámci určitého postupu při správě daní či v určité fázi řízení předložit dodatečné daňové přiznání, je tak pro případné uplatnění daňové ztráty zcela nepodstatná.

[40] Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou, opravňují daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotně právních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na správcem daně zvolený postup.

[41] Daňový subjekt je tedy oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové

pokračování

kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení (srov. § 134 daňového řádu).

[42] Krajský soud i žalovaný nepostupovaly správně, když bez dalšího převzaly argumentaci uvedenou v rozhodnutí rozšířeného senátu, aniž by vzaly v potaz změnu právní úpravy. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby byla rozhodnutí žalovaného zrušena, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadených rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[43] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[44] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 11 000 Kč za soudní poplatky (dva soudní poplatky ve výši 3 000 Kč za řízení před krajským soudem ve smyslu § 6 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví, že je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku, a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 12 608 Kč.

[45] Zástupce stěžovatelky před krajským soudem, JUDr. Eva Zemanová, daňová poradkyně, učinila v řízení o žalobě proti napadeným rozhodnutím žalovaného celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení u žalobou napadených rozhodnutích žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném k 31. 12. 2012, (dále jen „advokátní tarif“) a jedno písemné podání ve věci samé (1 x žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč.

JUDr. Eva Zemanová doložila osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá DPH v sazbě platné ke dni skončení žalobního řízení (2. 4. 2013), tj. 1 008 Kč.

[46] Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti, Mgr. Luděk Růžička, advokát, učinil celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Jelikož zástupce stěžovatelky učinil úkony právní služby po novele advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb., tak mu za jeden úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce stěžovatelky pro řízení o kasační stížnosti zdejšímu soudu nedoložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o kasační stížnosti tedy daň z přidané hodnoty přičíst nelze.

[47] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 23 608 Kč (z toho 6 000 Kč + 4 800 Kč + 1 008 Kč DPH za žalobní řízení, 5000 Kč + 6 800 Kč za kasační řízení). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce Mgr. Lud'ka Růžičky, advokáta se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 27. února 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu