



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Lockhart, a.s.**, se sídlem Vladislavova 1390/17, Praha 1, zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2018, č. j.: 39302/18/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2019, č. j. 6 Af 37/2018 - 39,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2019, č. j. 6 Af 37/2018 - 39, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 7. 2019, č. j. 6 Af 37/2018 - 39 (dále „napadený rozsudek“), jímž městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2018, č. j.: 39302/18/5200-11435-711918 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od ledna 2012 do prosince 2012 ze dne 29. 3. 2018, č. j. 2509885/18/2001-52522-110763 vydaný Finančním

úřadem pro hlavní město Prahu, kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob nižší o částku 239 020 Kč, stanovená na základě výsledku postupu k odstranění pochybností o dodatečném daňovém přiznání ze dne 27. 9. 2017. Za předmět sporu v projednávané věci žalovaný označil oprávněnost uplatnění odečtu daňové ztráty dle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů na ř. 230 dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, v důsledku čehož žalobce snížil svůj základ daně a svoji výslednou daňovou povinnost. Daňová ztráta uplatněná žalobcem v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 byla složena z daňové ztráty za zdaňovací období roku 2010 ve výši 15 756 623 Kč a za zdaňovací období roku 2011 ve výši 91 610 Kč.

[3] Žalovaný nezpochybnil skutečnost, že žalobce je oprávněn snížit si základ daně o daňovou ztrátu dle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to buď v rámci daňového přiznání v souladu s citovaným ustanovením, nebo v rámci dodatečného daňového přiznání za podmínek dle ustanovení § 38p odst. 1 téhož zákona. Daňovou ztrátu lze přitom odečíst nejdéle v 5ti zdaňovacích obdobích, jež následují bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Od ledna 2015 sice vstoupilo v účinnost zcela nové znění ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, které se však dle přechodných ustanovení aplikuje až pro zdaňovací období započatá dnem 1. 1. 2015, tudíž na případ žalobce nedopadá. V projednávané věci podle žalovaného nebyly splněny podmínky obsažené v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů v platném znění, neboť žalobce v dodatečném daňovém přiznání vykázal daňovou povinnost nižší oproti původní daňové povinnosti, přičemž zákon v tomto směru stanoví, že nová daňová povinnost musí být vyšší nebo stejná. Nebyla rovněž splněna podmínka v tom smyslu, že nově stanovený základ daně zaokrouhlený na tisícikoruny dolů byl o 1 000 Kč vyšší než pravomocně vyměřený základ daně po úpravě. Žalovaný měl přitom za to, že žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na projednávanou věc nedopadají.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 11. 11. 2018 k městskému soudu. Za předmět sporu označil to, zda k uplatnění daňové ztráty mohlo dojít prostřednictvím podáním dodatečného daňového přiznání. Trval na tom, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu byl oprávněn bez dalšího uplatnit vyšší částku daňové ztráty, neboť pouze tak může dojít k naplnění cíle správy daní v podobě materiální spravedlnosti (ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu). Doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek dle striktního výkladu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů jsou podle žalobce v důsledku přijetí daňového řádu irelevantní. Na danou situaci tak plně dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 41/2013 nebo sp. zn. 1 Afs 238/2014. Měl za to, že jediné omezující podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň uplatňující dodatečně daňovou ztrátu jsou uvedeny v ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu, podmínky upravené v ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů se pro rozpor s cíli správy daní nemohou podle žalobce aplikovat. K témuž závěru ostatně dospěl zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., který předmětné ustanovení podstatným způsobem změnil.

[5] Městský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** konstatoval, že obdobným případem se zabýval v rozsudku sp. zn. 11 Af 20/2018, v němž uvedl, že podmínky dle

pokračování

ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů s ohledem na změnu cíle správy daně v důsledku přijetí daňového řádu nemohou obstát, tudíž je na místě napadené rozhodnutí zrušit.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 24. 7. 2019. V doplnění kasační stížnosti ze dne 22. 8. 2019 vyložil, že kasační stížnost podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Poukázal na to, že městský soud rozhoduje nekonzistentně, neboť v rozsudku sp. zn. 3 Af 80/2016 uvedl, že daňový subjekt je obecně oprávněn uplatnit daňovou ztrátu, avšak i tak je omezen ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se s tímto předchozím rozsudkem městského soudu plně ztotožnil. Nesouhlasil tak s tím, že ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu deroguje výše citované ustanovení zákona o daních z příjmů. Trval na tom, že v případě podání dodatečného daňového přiznání musí být splněny podmínky dle ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého musí být daňová povinnost podle dodatečného daňového přiznání vyšší nebo ve shodné výši jako u poslední známé daňové povinnosti, přičemž zákon rovněž stanoví, že rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o vyjmenované položky a základem daně sníženým o tytéž položky, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, musí činit alespoň 1 000 Kč. Tyto podmínky v projednávané věci splněny nebyly, když žalobce v dodatečném daňovém přiznání uplatnil nižší daňovou povinnost, rovněž nový základ daně byl nižší. Postup dle ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů je podle stěžovatele v souladu se zákonem, který musí správce daně respektovat. Procesní pravidla a zásady nemohou mít podle stěžovatele přednost před hmotněprávní úpravou obsaženou v zákoně o daních z příjmů. Poukazoval přitom na to, že po dlouhou dobu účinnosti daňového řádu zákonodárce speciálně upravil uznání výdajů vynaložených na výzkum a vývoj za situace, pokud je vydáváno rozhodnutí o závazném posouzení výdajů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to právě prostřednictvím dodatečného daňového přiznání jako výjimku z ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Stěžovatel v neposlední řadě poukazoval na to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť pouze cituje jiný rozsudek městského soudu, aniž by se vypořádal s jeho vyjádřením, které odkazuje na výše citovaný rozsudek třetího senátu téhož soudu.

[7] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že napadený rozsudek se nevypořádává s jeho odkazem na jiný rozsudek téhož soudu, který měl dospět ke zcela opačnému závěru stran aplikovatelnosti ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud přitom ověřil, že stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 7. 1. 2019 skutečně odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 3 Af 80/2016, který dle stěžovatele dochází ke zcela opačným závěrům, než které učinil městský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud má s ohledem na okolnosti případu a znění napadeného rozsudku za to, že městský soud pochybil, pokud se k této argumentaci stěžovatele nevyjádřil, resp. nezabýval se odkazem na předchozí rozsudek téhož soudu, který dospívá dle stěžovatele ke zcela opačným závěrům; avšak toto pochybení podle Nejvyššího správního soudu nedosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že rušit rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost je možné pouze v krajních případech, neboť se tím z procesního důvodu oddaluje meritorní posouzení věci ze strany Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25). Nejvyšší správní soud má za stěžejní, že městský soud prostřednictvím odkazu na jiný svůj rozsudek vysvětlil, jaký je jeho názor na aplikovatelnost ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž jeho závěry jsou bez dalšího plně přezkoumatelné. Nejvyšší správní soud má tak za to, že i při vědomí toho, že městský soud pochybil, když se nevyjádřil ke svému předchozímu rozsudku, je na místě se jeho závěry věcně zabývat, přičemž pouze tehdy, pokud by se tyto ukázaly být nesprávné, bylo by na místě napadený rozsudek zrušit, avšak to z důvodu nezákonnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nikoli nepřezkoumatelnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí následující. Podle ustanovení § 38p odst. 1 ve znění do

pokračování

31. 12. 2014, platí, že „Vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost nebo na daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daňové povinnosti, 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 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“ Citované ustanovení bylo novelizováno zákonem č. 267/2014 Sb., avšak podle přechodných ustanovení obsažených v čl. II bod 1 tohoto zákona „Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

[14] Nejvyšší správní soud konstatuje, že dikce ustanovení § 38p odst. 1 o daních z příjmů ve výše citovaném rozhodném znění je zcela jasná, přičemž není možné podle ní nepostupovat jen na základě toho, že v roce 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Nejvyšší správní soud sice nepřehlíží, že ustanovení zákona o daních z příjmů jsou imanentně provázána s ustanovením procesního daňového práva, a je tedy na místě zvažovat jejich provázanost, a také jejich společnou smysluplnou aplikovanost. Na druhé straně však není možné na základě obecného ustanovení procesního práva (nadto zde v podobě základní zásady správy daní) bez dalšího úplně negovat určité, svou povahou kompletní, ustanovení hmotně právní úpravy. Nejvyšší správní soud tak má za to, že jen na základě přijetí daňového řádu, který v § 1 odst. 2 (*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*., zatímco dříve platilo *Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména*) změnil koncepci v nahlížení na zaměření správce daně stran výběru daňové povinnosti (hledisko fiskální x hledisko materiální správnosti – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33), nelze bez dalšího „negovat“ (resp. neaplikovat) jednotlivá ustanovení jiného zákona nadto hmotně právního (zde zákona o daních z příjmů).

[15] Pouze na základě toho, že ustanovení § 38p stanoví omezující podmínky pro uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání, nelze hovořit o tom, že by toto ustanovení bylo „nezákonné“ či neaplikovatelné pro rozpor se základními zásadami správy daní. Je totiž nutné vnímat smysl a účel zásad oproti výkladu a aplikaci jednotlivých institutů.

[16] Nejvyšší správní soud tudíž konstatuje, že jen na základě změny v koncepci daňových procesních předpisů a konkrétně v koncepci cíle správy daní, nelze odmítat aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů, která jsou pro daňový subjekt nevýhodná, tj. omezují jeho možnosti snížit si své daňové povinnosti vůči státu. V opačném případě by bylo nutné všechna taková ustanovení, která jsou v neprospěch daňového subjektu (tj. jejich dodržení vede ke zvýšení jeho daňové povinnosti),

v rozporu s jejich výslovným zněním neaplikovat, což by vedlo k naprosté negaci hmotně právních omezujících podmínek – např. otázka daňové uznatelnosti účetních odpisů a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125).

[17] Pokud městský soud citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu stran uplatnění daňové ztráty, tak je nutno uvést, že rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, v žádném případě nekonstatoval, že by z důvodu přijetí daňového řádu bylo ustanovení § 38p nadále neaplikovatelné. Z příslušné právní věty vytvořené k tomuto rozsudku vyplývá pouze to, že daňový subjekt je 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 kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím či doměřovacím řízení.

[18] Na daný případ nedopadá ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52, podle něhož se správce daně se měl zabývat dodatečným daňovým přiznáním daňového subjektu, přičemž měl přihlédnout k předchozím krokům daňového subjektu, svým reakcím a změnám v judikatuře správních soudů. Ani tento rozsudek tak nedospěl k obecnému závěru, že ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů je bez dalšího neaplikovatelné v důsledku přijetí daňového řádu. Jak naopak vyplývá z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, ten citované ustanovení zákona o daních z příjmů běžně aplikuje – viz rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 11. 2016, č. j. 6 Afs 120/2016 - 48, ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením ze dne 23. 1. 2018, sp. zn. III. ÚS 365/2017. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že není na místě ustanovení § 38p odst. 1 neaplikovat jen na základě toho, že byl přijat daňový řád, který změnil pohled na cíle správy daní.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Vzhledem ke shora uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a rozhodne v něm rovněž dle § 110 odst. 2 s. ř. s. o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu

