



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a. s.**, se sídlem Holušícká 2221/3, Praha 4, zastoupené JUDr. Ing. Mgr. Pavlem Sorokáčem, MBA, advokátem se sídlem Pařížská 68/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, č. j. 42267/16/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2018, č. j. 3 Af 80/2016 – 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 4. 2016 žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, a to nižší o 420 470 Kč oproti poslední známé dani, která činila 1 442 100 Kč. Žalobkyně vykazala v dodatečném daňovém přiznání základ daně snížený o položky podle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 0 Kč a

celkovou daň ve výši 0 Kč. Správce daně však shledal, že žalobkyně učinila odečet daňové ztráty ve výši 28 528 528 Kč v dodatečném daňovém přiznání v rozporu s § 38p zákona o daních z příjmů, neboť nesplnila podmínky vyžadované citovaným ustanovením. Za této situace mohla v dodatečném daňovém přiznání uplatnit ztrátu pouze ve výši, v jaké ji uplatnila v řádném daňovém přiznání, tedy ve výši 23 150 796 Kč. Celková daňová povinnost žalobkyně tedy činila 1 021 630 Kč.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud zdůraznil, že předmětem sporu není otázka, zda žalobkyně mohla v dodatečném daňovém přiznání uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku. Sporné mezi účastníky je, zda žalobkyně mohla v podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2014 uplatnit výši ztráty za předchozí zdaňovací období v částce 28 528 528 Kč, nebo pouze v částce, jak ji původně sama přiznala a správní orgány následně stanovily, tj. ve výši 23 150 796 Kč.

[5] Aby mohla žalobkyně uplatnit vyšší částky odčitatelných položek, než uplatnila v daňovém přiznání, bylo nezbytné, aby splnila dvě podmínky vyplývající z § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014, podle kterého „[v]yšší 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 tisícoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“

[6] Zaprvé, z dodatečného daňového přiznání by musela vyplývat stejná či vyšší daňová povinnost. Tato podmínka splněna nebyla, neboť v dodatečném daňovém přiznání žalobkyně vykázala daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

[7] Druhá podmínka vyžaduje, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o odčitatelné položky a základem daně sníženým o odčitatelné položky, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činil alespoň 1 000 Kč. Jinými slovy, dodatečně přiznaný základ daně snížený o odčitatelné položky musí být alespoň o 1 000 Kč vyšší, než v řádném daňovém přiznání. Základ daně stanovený v řádném daňovém přiznání snížený o odčitatelné položky činil 7 590 000 Kč. V dodatečném daňovém přiznání činil základ daně snížený o odčitatelné položky 0 Kč. Rozdíl po zaokrouhlení základů daní na celé tisícoruny dolů tak nečiní alespoň 1 000 Kč, ale – 7 590 000 Kč. Ani druhá podmínka pro uplatnění vyšší částky odčitatelných položek tak nebyla splněna.

[8] Soud souhlasil s žalobkyní potud, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

pokračování

Ostatně tento názor vyplývá z § 141 odst. 2 daňového řádu. Avšak tento postup je v případě uplatnění vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů omezen korektivem v podobě § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[9] Judikatura, na níž žalobkyně odkázala (rozsudky ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 -33, č. 3015/2014 Sb. NSS, a ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52), se nezabývá přímou spornou otázkou, ale dotýká se jí pouze okrajově. Rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, není na věc použitelný, neboť řeší otázky vztahující se k dani z přidané hodnoty. Žádný z těchto rozsudků se přímo nezabýval dodatečným uplatněním vyšší částky odečtu odčitatelné položky podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Napadené rozhodnutí proto není v rozporu s ustálenou judikaturou.

[10] Při jednání soud zamítl pro nadbytečnost návrh žalobkyně na provedení důkazu důvodovou zprávou k novele zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 267/2014 Sb., neboť se nejedná o důkazní prostředek, ale o právní názor předkladatele zákona, který nabyl účinnosti až po posuzovaném období.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku uplatnění daňové ztráty v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2014. Uplatnění ztráty v řádném i dodatečném daňovém přiznání je dispozičním právem k uplatnění odčitatelné položky. Ztráta je zápornou hodnotou jmění stěžovatelky, má proto i právo ji uplatnit podle svého uvážení kdykoliv v rámci pěti let následujících po jejím vzniku. Tomuto závěru přisvědčila i judikatura, zejm. rozsudek č. j. 9 Afs 41/2013 - 33. Zásada materiální pravdy má být upřednostněna před formalistickým výkladem. Pro udržitelnost podnikatelského bytí je nezbytné nahlížet na hospodářské výsledky kumulovaně. Šestileté období (v roce kladného hospodářského výsledku započitatelnost případných pěti předchozích záporných daňově uznatelných hospodářských výsledků) představuje ucelenou nákladovou položku daně z příjmů tak, aby daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu spravedlivě daň. Pokud by daňový subjekt v dodatečném přiznání mohl daňovou ztrátu uplatnit pouze omezeně, byl by nespravedlivě znevýhodněn proti subjektům jiným, podávajícím případně pouze řádné či opravné daňové přiznání, či pro přepjatou formální dikci, kterou zákonodárce v průběhu doby sám odstranil.

[13] Stěžovatelka nesouhlasila s názorem, že rozsudek č. j. 9 Afs 41/2013 - 33 není na posuzovanou věc přílehlavý. Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb. uvádí, že novela reaguje na princip obsažený v citovaném rozsudku, podle kterého je daňovému subjektu umožněno uplatnit daňovou ztrátu i v doměřovacím řízení (jak v rámci postupu k odstranění pochybností, tak v rámci daňové kontroly). Stěžovatelka má za to, že Nejvyšší správní soud po přijetí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, změnil svůj dosavadní judikatorní postoj nejen k možnosti podání dodatečného daňového přiznání v průběhu

daňové kontroly, ale současně i v návaznosti na daňový řád upřednostnil při stanovení daně hledisko materiální před hlediskem fiskálním.

[14] Dále stěžovatelka nesdílí názor městského soudu, podle kterého důvodová zpráva nemůže být důkazním prostředkem, a proto bylo provedení tohoto důkazu nadbytečné. Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb. potvrzuje, že novela zákona o daních z příjmů byla iniciována výše citovaným rozsudkem. Sám její navrhovatel spatřuje v § 38p zákona o daních z příjmu formalistickou bariéru nutící poplatníka využít pro uplatnění dodatečné daňové přiznání při současném splnění dalších podmínek. Napadený rozsudek je tak stížen vadou, která spočívá v nesprávném procesním postupu spočívajícím v zamítnutí navrženého důkazu - důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb.

[15] V důsledku rozsudku městského soudu byla stěžovatelka zatížena vyšší daňovou povinností, než jí přísluší. Soud se k její tíži nezaobíral problémem diskontinuity judikatury ve vztahu k zákonné úpravě – neřešil otázku zpětné aplikovatelnosti judikatury na existující právní vztahy. Nesprávně tak nezohlednil názor nově dotvořený soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 41/2013 – 33. Z tohoto rozsudku mimo jiné vyplývá, že *„[d]aňová 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“*.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval své argumenty vyjádřené v napadeném rozhodnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by se městský soud dopustil nesprávného posouzení sporné právní otázky nebo že by nesprávně vyložil závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[20] Naopak městský soud rozhodl věc v souladu se závěry, které Nejvyšší správní soud přijal po vydání napadeného rozsudku. Žalobce ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 147/2019 uplatňoval velmi podobné argumenty týkající se výkladu § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2014 a dopadů rozsudku č. j. 9 Afs 41/2013 – 33 jako stěžovatelka. Těmto argumentům soud v rozsudku ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6 Afs 147/2019 – 26, nepřisvědčil a neshledal důvod se od nich odchýlit ani v nyní posuzované věci.

[21] Znění § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění je jednoznačné (stanoví dvě kumulativní podmínky, jak je vyložil městský soud). Stěžovateli nelze přisvědčit, že podle tohoto ustanovení není možné postupovat s ohledem na základní zásady daňového řádu a cíl správy daní vyjádřený v § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní. Nejvyšší správní soud nepřehlídí, že ustanovení zákona o

pokračování

daních z příjmů jsou provázána s ustanoveními procesního daňového práva, a je tedy namístě zvažovat tuto provázanost stejně tak jako jejich společnou smysluplnou aplikovatelnost. Není však možné na základě obecného ustanovení procesního práva (nadto zde v podobě základní zásady správy daní) bez dalšího úplně negovat určité, svou povahou komplexní, ustanovení hmotněprávní úpravy. Jinými slovy, jen na základě přijetí daňového řádu, který změnil koncepci nahlížení na zaměření správce daně ohledně výběru daní (hledisko fiskální x hledisko materiální správnosti), nelze bez dalšího „negovat“ (resp. neaplikovat) jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů jen proto, že jsou pro daňový subjekt nevýhodná a omezují jeho možnosti snížit si své daňové povinnosti vůči státu. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů stanovující omezující podmínky pro uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání proto není „nezákonné“ či neaplikovatelné pouze pro rozpor se základními zásadami správy daní.

[22] Již v rozsudku č. j. 6 Afs 147/2019 – 26 Nejvyšší správní soud také potvrdil, že rozsudek č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, jehož se stěžovatelka dovolává, nelze vykládat tak, že by soud dovodil neaplikovatelnost § 38p zákona o daních z příjmů z důvodu přijetí daňového řádu. Z rozsudku č. j. 9 Afs 41/2013 – 33 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 oprávněném prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím či doměřovacím řízení. Tento rozsudek se nijak nevyjádřil k omezujícím podmínkám pro uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 147/2019 – 26 potvrdil, že na spornou otázku neodpovídá ani rozsudek č. j. 1 Afs 238/2014 – 52, jehož se stěžovatelka dovolávala v žalobě. Městský soud proto správně uzavřel, že napadené rozhodnutí žalovaného není v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[23] V této souvislosti soud odkazuje také na přechodná ustanovení novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 267/2014 Sb. Podle jeho čl. II bod 1. platí, že *„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.“*

[24] Lze proto uzavřít, že v dodatečném daňovém přiznání za rok 2014 byla stěžovatelka oprávněna uplatnit daňovou ztrátu pouze za podmínek vyplývajících z § 38p zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014. Nesplnění těchto podmínek stěžovatelka nezpochybnila, její argumentace spočívala pouze v tvrzení, že k jejich splnění nebyla povinna. Této argumentaci soud s ohledem na výše uvedené nepřisvědčil.

[25] Závěrem soud doplňuje, že se městský soud nedopustil vady řízením tím, že neprovedl jako důkaz stěžovatelkou navrhovanou důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb. Důvodová zpráva není v řízení před soudem důkazem, ale může sloužit jako výkladové vodítko, je-li pro daný případ relevantní. V posuzované věci ovšem městský soud nepochybil tím, že ji nezohlednil ani jako výkladové vodítko. Změna § 38p zákona o daních z příjmů zákonem č. 267/2014 Sb. nebyla provedena z důvodu, že by byla shledána jeho protiústavnost, která by musela být promítnuta i do posouzení běžících

řízení. Byť by byl zákonodárce motivován ke změně vývojem judikatury, nebylo by možné pouze na základě této skutečnosti derogovat jednoznačné ustanovení zákona, stanovující hmotněprávní podmínky pro uplatnění ztráty v dodatečném daňovém přiznání, které bylo účinné před danou novelou.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 17. března 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu