

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Carpenter Invest, a. s.**, se sídlem Vladislavova 1390/17 Praha 1, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph. D., advokátkou, se sílem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, čj. 13462/18/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, čj. 11 Af 20/2018-36,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, čj. 11 Af 20/2018-36, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v dodatečném daňovém přiznání nově uplatnil vyšší částku daňové ztráty (ve výši 6 362 680 Kč), a proto se domáhal stanovení nižší než posledně známé daňové povinnosti. Správce daně (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) to ovšem odmítl a dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2017 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 190 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018 zamítl. Žalovaný dovodil, že nebyly splněny podmínky stanovené § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, neboť žalobce v dodatečném daňovém přiznání vykázal daňovou povinnost nižší oproti původní daňové povinnosti, avšak podle uvedeného ustanovení musí být nová daňová povinnost

vyšší nebo stejná (žalobce v řádném daňovém přiznání vykázal daň ve výši 1 194 720 Kč a v dodatečném daňovém přiznání ve výši 0 Kč). Další podmínkou dle citovaného ustanovení je, že nově stanovený základ daně zaokrouhlený na tisícikoruny dolů musí být o 1 000 Kč vyšší než pravomocně vyměřený základ daně po úpravě.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u městského soudu, který rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Městský soud dovodil, že podmínky dle § 38p zákona o daních z příjmů s ohledem na změnu cíle správy daní, jak jej stanovil daňový řád, nemohou obstát.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Nesouhlasí se závěry městského soudu, že § 1 odst. 2 daňového řádu deroguje § 38p zákona o daních z příjmů. Stěžovatel nepopírá právo žalobce uplatnit daňovou ztrátu, ale trvá na tom, že v případě podání dodatečného daňového přiznání musí být splněny podmínky stanovené § 38p zákona o daních z příjmů. Tyto podmínky v této věci splněny nebyly.

[5] Dále městskému soudu vytkl, že rozhodl v rozporu se svým předchozím rozsudkem ze dne 16. 10. 2018, sp. zn. 3 Af 80/2016.

[6] Žalobce se ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[7] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na skutečnost, že o obdobné právní otázce rozhodl NSS rozsudkem ze dne 11. 12. 2019, čj. 6 Afs 147/2019-26. Podle tohoto rozsudku nelze nepostupovat podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů jen proto, že v roce 2011 vstoupil v účinnost daňový řád.

[8] Žalobce se závěry uvedenými v rozsudku sp. zn. 6 Afs 147/2019 nesouhlasil a v následných vyjádřeních a replikách setrvaly obě strany na svých dosavadních stanoviscích.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Úvodem NSS poznamenává, že o totožné právní otázce (tj. o možnosti aplikace § 38p zákona o daních z příjmů s ohledem na změnu cíle správy daní provedenou daňovým řádem s účinností od 1. 1. 2011), jak již bylo uvedeno, rozhodl NSS rozsudkem sp. zn. 6 Afs 147/2019. V této věci NSS neshledal důvod se od závěrů tohoto rozsudku odchýlit, jeho závěry přebírá a v podrobnostech na něj odkazuje. Ostatně ani žalobce nenabídl žádnou relevantní argumentaci, pouze se ztotožnil se závěry městského soudu v nyní napadeném rozsudku.

pokračování

[11] K námitce, že městský soud rozhodl v rozporu se svým rozsudkem sp. zn. 3 Af 80/2016, kde měl dospět k opačnému závěru ve vztahu k aplikovatelnosti § 38p zákona o daních z příjmů, NSS uvádí, že tato skutečnost sama o sobě neznamená vadu vedoucí ke zrušení napadeného rozsudku. Byť se městský soud tímto předchozím rozsudkem nezabýval a nevysvětlil, proč se od své dosavadní rozhodovací praxe odchýlil, nedosahuje toto pochybení takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost. Z tohoto důvodu totiž lze rušit rozhodnutí krajského (městského) soudu jen v krajních případech (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). V projednávané věci však městský soud v napadeném rozsudku srozumitelně a přezkoumatelně rozvedl, jaký je jeho názor na aplikovatelnost § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[12] Podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, 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 bodu 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.*“

[13] NSS konstatuje, že dikce § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů nevzbuzuje žádné pochybnosti. Je jednoznačná a není možné podle ní nepostupovat jen proto, že v roce 2011 vstoupil v účinnost daňový řád.

[14] Zákon o daních z příjmů je sice provázán s procesním daňovým právem, avšak není možné na základě obecného ustanovení procesního práva (nadto zde v podobě základní zásady správy daní) bez dalšího popřít svou povahou komplexní ustanovení hmotně právní úpravy. 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 pojetí zaměření správce daně stran výběru daňové povinnosti (hledisko fiskální x hledisko materiální správnosti - srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013-33), nelze bez dalšího neaplikovat jednotlivá ustanovení jiného zákona - zákona o daních z příjmů.

[15] Pouze ze skutečnosti, že § 38p zákona o daních z příjmů stanoví omezující podmínky pro uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání, nelze dovozovat nezákonnost, resp. „neaplikovatelnost“ tohoto ustanovení pro rozpor se základními

zásadami správy daní. Jen na základě změny v koncepci daňových procesních předpisů (cíle správy daní) nelze odmítat aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů, která jsou pro daňový subjekt nevýhodná.

[16] Citoval-li městský soud judikaturu NSS ve vztahu k uplatnění daňové ztráty, je nutno uvést, že v rozsudku čj. 9 Afs 41/2013-33 není uvedeno, že by z důvodu přijetí daňového řádu bylo ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů nadále neaplikovatelné. Plyne z něj pouze to, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu ve vyměřovacím řízení, 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.

[17] Na projednávanou věc nedopadá ani rozsudek NSS čj. 1 Afs 238/2014-52, podle něhož se správce daně měl zabývat dodatečným daňovým přiznáním daňového subjektu s přihlédnutím k předchozím krokům daňového subjektu, svým reakcím a změnám v judikatuře správních soudů. Ani z tohoto rozsudku nevyplývá obecný závěr, že § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů je bez dalšího neaplikovatelný v důsledku přijetí daňového řádu. Rozhodovací praxe NSS naopak uvedené ustanovení běžně aplikuje (např. rozsudek čj. 6 Afs 120/2016-48, ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2018, sp. zn. III. ÚS 365/2017).

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[18] Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto NSS podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, při němž je městský soud vázán právním názorem výše vysloveným (odst. 4 téhož ustanovení).

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. června 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu