



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Hany Veberové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **Carpenter Invest, a. s.**, IČ 26241218
se sídlem v Praze 1, Vladislavova 1390/17,
zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph. D., advokátkou
se sídlem v Praze 2, nám. Míru 341/15,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, č. j. 13462/18/5200-11435-711918

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 10. 2017,

č. j. 7645165/17/2001-52524-111327, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 190 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč. Tento dodatečný platební výměr byl vydán v situaci, kdy žalobce v dodatečném daňovém přiznání nově uplatnil vyšší částku daňové ztráty ve výši 6 362 680 Kč, a v důsledku toho se domáhal stanovení daně nižší, než byla jeho poslední známá daňová povinnost, což správce daně odmítl.

Žalobní body

2. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti procesnímu postupu správce daně. Namítl, že správce daně postupoval v rozporu s pravidly stanovenými pro ukončení postupu k odstranění pochybností podle § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jelikož v protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností (dále též jen „protokol“) uvedl, že žalobce odstranil pochybnosti vymezené ve výzvě k odstranění pochybností, následně však vydal písemnost označenou jako „sdělení“, ve které uvedl opačný závěr. Daňový řád neumožňuje, aby správce daně poté, co shledá pochybnosti, které měl ohledně podaného daňového přiznání za zcela odstraněné, svoji úvahu změnil, a to tím spíše, nezměnil-li se od vydání protokolu do vydání sdělení skutkový ani právní stav, ani nebylo jakkoli doplněno dokazování. Žalobce dále nesouhlasil s názorem žalovaného, že protokol je pouze jedním z důkazních prostředků, který je správce daně oprávněn použít pro stanovení daně.

3. Ve druhém žalobním bodě žalobce vyjádřil nesouhlas s tím, že mu správce daně odmítl uznat uplatněnou daňovou ztrátu. Podle žalobce není sporu o tom, že mu daňová ztráta byla v předchozích zdaňovacích obdobích vyměřena, tudíž byl k jejímu uplatnění, jakožto položky snižující základ daně, oprávněn. Předmětem sporu však je, zda mohl daňovou ztrátu uplatnit zvoleným postupem, tedy podáním dodatečného daňového přiznání, kterým bylo zahájeno doměřovací řízení.

4. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 – 33 (který je, stejně jako dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupný na www.nssoud.cz), považuje žalobce svůj postup za oprávněný. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek dle striktního výkladu ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jsou mj. v důsledku přijetí daňového řádu irelevantní. Žalobce současně nesouhlasil s názorem žalovaného, že by se citovaný rozsudek č. j. 9Afs 41/2013 – 33 nevztahoval na projednávanou věc. Skutková východiska v dané věci sice byla odlišná, vyslovený právní závěr (zejm. bod 41 daného rozsudku) má však význam obecný a neomezený pouze na skutkové shodné případy.

5. Žalobce uvedl, že judikатурní závěry zohlednil také zákonodárce, který novelou č. 267/2014 Sb. změnil ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů. Tato novela odstranila veškerá omezení týkající se možnosti uplatnění odčitatelných položek či položek snižujících základ daně, a nahradila je zvláštním ustanovením o penále. Žalobce odkázal na důvodovou zprávu k novele provedené zákonem č. 267/2014 Sb., v níž je uvedeno, že se navrhuje „vypuštění pravidla obsaženého v současném § 38p“ a že je tak „reagováno na princip obsažený v rozsudku (...) č. j. 9Afs 41/2013.“ Zákonodárce současně, v reakci na změny judikatury a s ohledem na nový cíl správy daní zákonem č. 458/2011 Sb. novelizoval také ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu, které dříve umožňovalo, aby bylo podáno dodatečné daňové přiznání na nižší daň jen tehdy, pokud vyšly najevo nové skutečnosti a

důkazy, které nemohly být použity v původním řízení. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu, ve znění novely č. 45/2011 Sb., je možné dodatečné daňové přiznání na nižší daň podat vždy, pokud byla daň stanovena v nesprávné výši. Uvedená změna svědčí o tom, že zákonodárce měl v úmyslu postupovat podle konstantní judikatury a v souladu s cílem správy daní tak, aby odečitatelné položky, tedy mj. daňová ztráta, mohly být uplatňovány v dodatečném daňovém přiznání bez nutnosti splnění dalších podmínek.

6. Žalobce dále uvedl, že na východiska vyslovená v rozsudku č. j. 9Afs 41/2013 - 33 Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1Afs 238/2014 - 52, ve kterém řešil skutkově shodnou věc, tj. uplatnění vyšší částky odčitatelných položek v dodatečném daňovém přiznání, které bylo podle správních orgánů v rozporu s ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku akcentoval nový cíl správy daní. Podle závěrů tohoto rozsudku jsou jedinými omezujícími podmínkami pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň, v němž je uplatňována daňová ztráta, podmínky uvedené v § 141 odst. 2 daňového řádu. Podmínky, které stanovuje § 38p zákona o daních z příjmů, se, z důvodu rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, neaplikují. V rozsudku č. j. 1Afs 238/2014 - 52 přitom byla řešena identická skutková otázka, o jakou se jedná v projednávané věci, pouze s tím rozdílem, že v dané věci daňový subjekt uplatňoval vyšší odečitatelnou položku pro neziskové organizace, zatímco žalobce uplatnil daňovou ztrátu.

7. Žalobce dále namítl, že interpretace a aplikace relevantních právních norem správcem daně a žalovaným je v rozporu s článkem 2 odst. 1 a 3, článkem 3 či článkem 4 Ústavy České republiky, a s článkem 2 odst. 2, článkem 11 nebo článkem 36 Listiny základních práv a svobod.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k námitce týkající se ukončení postupu k odstranění pochybností uvedl, že správce daně sice změnil svou správní úvahu, stěžejní však je, že po té, co zjistil odlišný právní závěr, nevydal dodatečný platební výměr, nýbrž žalobce nejprve se změnou svého závěru seznámil a umožnil mu, aby se k odlišnému závěru vyjádřil, čehož žalobce také využil. Ustanovení § 89 a § 90 ani jiné ustanovení daňového řádu nezakazuje správci daně změnit správní úvahu. Žalobce se dopouští dezinterpretace § 90 daňového řádu, požaduje-li vydání dodatečného platebního výměru, který by byl založen na správní úvaze uvedené v protokolu. Správce daně s ohledem na princip správného zjištění a stanovení daně zjistil, že žalobce při uplatnění daňové ztráty nepostupoval v souladu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a z tohoto důvodu změnil svůj původní závěr v neprospěch žalobce.

9. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že nepopírá právo žalobce uplatnit daňovou ztrátu. Pokud však žalobce na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013 zamýšlel uplatnit vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně, byl přitom vázán ustanovením § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a byl tudíž povinen splnit dvě podmínky. Zaprvé musel v dodatečném daňovém přiznání vyčíslit daňovou povinnost buď vyšší, než byla jeho poslední známá daňová povinnost, nebo ve výši shodné. Zadruhé musel rozdíl mezi nově stanoveným základem daně, sníženým o položky podle § 34 zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona, a základem daně sníženým o odečitatelné položky podle § 34 zákona o daních

z příjmů a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 téhož zákona, z něhož byla daň pravomocně vyměřena, činit alespoň 1 000 Kč. Žalobce však ani jednu z těchto podmínek nesplnil, jelikož v řádném daňovém přiznání vykázal daň ve výši 1 194 720 Kč a v dodatečném daňovém přiznání ve výši 0 Kč. Žalobce tedy dodatečné daňové přiznání podal na nižší daňovou povinnost.

10. Žalovaný dále uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9Afs 41/2013 - 33, jehož závěrů se žalobce dovolává, ale i z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňovou ztrátu lze uplatnit nikoliv pouze podáním řádného nebo dodatečného daňového přiznání, ale i v odvolání proti vyměření daně či v průběhu vytykácího řízení. Tedy i v případě, že daň dosud nebyla stanovená. Žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že daňový subjekt je daňovou ztrátu oprávněn uplatnit za splnění zákonem stanovených, zejm. hmotněprávních podmínek. Žalovaný nepovažuje citovaný rozsudek za přílehlavý pro posuzovanou věc, jelikož řešil otázku nezohlednění daňové ztráty při daňové kontrole. Správce daně ctí zásadu materiální správnosti, současně je však vázán také zásadou zákonnosti a je-li právo žalobce podmíněno splněním určité hmotněprávní podmínky, je povinen se danou podmínkou řídit. V posuzované věci se jedná o podmínky, které stanovuje § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, a které žalobce nesplnil.

11. Ve vztahu k námitce, v níž žalobce odkazoval na novu procesní úpravu správy daní a nový cíl správy daní, žalovaný uvedl, že postupoval-li v souladu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, neporušil ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které upřednostňuje hledisko správného stanovení daně před hlediskem fiskálním. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, tohoto cíle však lze dosáhnout pouze postupem, který stanoví daňový řád a zákon o daních z příjmů.

12. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 238/2014 - 52, na který žalobce odkazoval, podle žalovaného nedopadá na posuzovanou věc. V tomto rozsudku se soud zabýval zejména procesní otázkou – zda správce daně mohl zastavit řízení o dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost z důvodu uplatnění vyššího odečtu podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů za situace, kdy se daňový subjekt odečtu domáhal již při daňové kontrole. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že o tom, že dodatečné daňové přiznání je v rozporu s podmínkami § 38p zákona o daních z příjmů, nelze rozhodovat procesně, ale musí být rozhodnuto meritorně.

13. Podle názoru žalovaného je obecně daňový subjekt, při splnění předepsaných podmínek, v zákonné lhůtě oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je jeho poslední známá daňová povinnost. Jestliže však v dodatečném daňovém přiznání uplatňuje vyšší částky odečitatelných položek či položek snižujících základ daně, je oprávněn tak postupovat pouze tehdy, splní-li podmínky § 38p zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení není speciálním ustanovením k ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu.

Replika žalobce

14. Žalobce podal k vyjádření žalovaného dne 11. 11. 2018 repliku, ve které opětovně odkázal na rozsudek NSS č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a namítl, že závěry žalovaného jsou s ním v rozporu. Žalobce zopakoval, že z citovaného rozsudku vyplývá, že doplňující podmínky pro uplatnění odčitatelných položek podle striktního výkladu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů jsou v důsledku přijetí daňového řádu irelevantní. S ohledem na zásadu rovnosti a materiální spravedlnosti musí být žalobci umožněno, aby uplatnil daňovou

ztrátu tak, jak to učinil. Žalobce opětovně odkázal také na rozsudek č. j. 1Afs 238/2014 - 52, v němž soud podle jeho názoru řešil identickou skutkovou otázku. Současně žalobce nesouhlasil s vyjádřením žalovaného, že se soud v tomto rozsudku zabýval pouze procesní otázkou přípustnosti zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání.

Průběh řízení před správními orgány

15. Žalobce podal dne 30. 6. 2014 řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, ve kterém vyčíslil základ daně v částce 6 288 463 Kč, základ daně snížený o odečitatelné položky ve výši 6 288 000 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 1 194 720 Kč.

16. Dne 7. 10. 2016 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, ve kterém jednak vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku 74 217 Kč, a ve kterém dále nově uplatnil částku daňové ztráty, která mu vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období (roku 2009), ve výši 6 362 680 Kč, v důsledku čehož vyčíslil základ daně snížený o odečitatelné položky na částku 0 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

17. Dne 19. 6. 2017 vydal správce daně Výzvu k odstranění pochybností, ve které uvedl, že mu ve vztahu k žalobcově dodatečnému daňovému přiznání vznikly pochybnosti týkající se dodržení podmínek ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na tuto Výzvu se dne 11. 7. 2017 uskutečnilo ústní jednání, zaznamenané v Protokolu ve věci sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností. Správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti byly zcela odstraněny a daňová povinnost bude žalobci stanovena v souladu s jeho dodatečným daňovým přiznáním.

18. Dne 14. 8. 2017 správce daně vyhotovil Úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, v němž uvedl, že původní závěr, uvedený v protokolu ze dne 11. 7. 2017, není správný, a že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění vyšší částky odečitatelných položek podle § 38p zákona o daních z příjmů. S tímto novým posouzením správce daně současně žalobce seznámil Sdělením o výsledku průběhu postupu k odstranění pochybností z téhož dne, tj. dne 14. 8. 2017.

19. Žalobce na uvedené Sdělení reagoval vyjádřením ze dne 21. 8. 2017, jímž se závěry správce daně nesouhlasil. Žalobce rozporoval jednak procesní postup správce daně spočívající v tom, že nejprve byly pochybnosti považovány za zcela odstraněné a následně byl tento závěr změněn na závěr opačný. Žalobce uvedl, že se ztotožňuje s původním závěrem, který je také v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1Afs 238/2014 - 52, a požaduje, aby správce daně své stanovisko přehodnotil.

20. Správce daně následně zaslal žalobci Sdělení ze dne 26. 9. 2017, v němž shrnul dosavadní průběh věci a uvedl, že při posouzení věci vychází striktně z textu ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro zdaňovací období roku 2013. Novelizace tohoto ustanovení, k níž došlo zákonem č. 267/2014 Sb., není pro dané zdaňovací období účinná. Žalobcem uváděná judikatura – rozsudky NSS č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a č. j. 1Afs 238/2014 - 52 - na posuzovanou věc nedopadá. Z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu vyplývá správci daně povinnost stanovit daň ve správné výši. V posuzované věci nelze poslední známou daňovou povinnost žalobce považovat za nesprávně stanovenou, jelikož odečitatelné položky dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou

fakultativní. Pokud se tak daňový subjekt rozhodl odpočet daňové ztráty v řádném daňovém přiznání neuplatnit, byla jeho daňová povinnost stanovena správně.

21. Dne 19. 10. 2017 vydal správce daně Dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013, jímž vyloučil část daňově uznatelných nákladů, jak žalobce uvedl v dodatečném daňovém přiznání, neumožnil mu však odečíst nově uplatněnou vyšší částku daňové ztráty. Daň tak byla správcem daně stanovena ve výši 1 194 910 Kč, tj. o částku 190 Kč vyšší než v žalobcově řádném daňovém přiznání. Žalobce podal proti Dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž uplatnil obdobné námitky jako v nyní posuzované žalobě. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018 odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

Řízení před soudem

22. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018 podal žalobce žalobu, o které rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11Af 20/2018 – 36, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když dovodil, že podmínky podle ustanovení § 38p zákona o daních z příjmu s ohledem na změnu cíle správy daní, jak jej stanovil daňový řád, nemohou obstát.

23. Na základě kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozhodoval ve věci Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 17. 6. 2021, č. j. 9Afs 180/2019 - 49, dostupným, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí NSS, i na www.nssoud.cz, výše uvedený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud uvedl, že dle § 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. 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.

24. Městský soud v Praze je právním názorem, jenž byl vyjádřen v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, vázán (ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.), proto se znovu zabýval důvodností podané žaloby a opětovně přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě. Při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Posouzení důvodnosti žaloby

25. Žalobce v podané žalobě vymezil dva okruhy žalobních námitek. Podstatou prvního z nich jsou vady postupu správce daně, pokud jde o ukončení postupu k odstranění pochybností podle § 90 daňového řádu (*a/*), kterými se soud zabýval nejprve. Následně se soud zabýval vlastní spornou otázkou týkající se možnosti uplatnit vyšší částku daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání (*b/*).

a/ K postupu správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností

26. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že vzniknou-li „*správci daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt o odstranění těchto pochybností.*“

27. Samotný průběh postupu k odstranění pochybností a možné způsoby jeho ukončení jsou upraveny v § 90 daňového řádu. Podle odstavce 1 je správce daně sepiše o průběhu postupu „*podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*“ Podle odstavce 2 platí, že „*nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*“ Odstavec 3 pak stanovuje, že „*pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*“

28. V posuzované věci, jak je shrnuto výše v bodech 18 až 20 tohoto rozsudku, správce daně nejprve žalobci sdělil, že jeho pochybnosti byly zcela odstraněny a že mu bude daň doměřena v souladu s jeho dodatečným daňovým přiznáním, následně však své posouzení změnil, a žalobci sdělil, že mu neumožní odečíst od základu daně dodatečně uplatněnou vyšší částku daňové ztráty.

29. Postup, kdy se správce daně nejprve přikloní k jednomu právnímu výkladu, pro daňový subjekt příznivému, následně však své posouzení změni, nelze považovat za postup zcela standardní a odpovídající zásadám dobré správy. Správce daně si měl již napoprvé vyjasnit, jakým způsobem bude sporné ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů vykládat. Nicméně pokud jde o důvodnost uplatněné námitky, soud považuje za podstatné, že změna právního názoru správce daně, a tedy i jeho konečné rozhodnutí, nebyly pro žalobce zcela překvapivé. Žalobce byl s novým posouzením správce daně seznámen a bylo mu v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu umožněno, aby se k dosavadnímu výsledku správce daně vyjádřil a případně podal návrh na pokračování dokazování. Žalobce také možnosti se vyjádřit využil. Poté ještě správce daně zaslal žalobci další sdělení, v němž shrnul dosavadní průběh věci, nikterak přitom nezastíral, že z jeho strany došlo ke změně právního posouzení, a teprve poté ve věci závazně rozhodl vydáním dodatečného platebního výměru. Byť tak má soud za to, že postup kdy správce daně mění dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností - a tím spíše, že v posuzované věci nebyly dány žádné skutkové pochybnosti, které by byly vyjasňovány, nýbrž jednalo se pouze o otázky právního výkladu, by měl být výjimečný, v posuzované věci je podstatné, že postup správce daně byl pro žalobce transparentní a nebyl pro něho překvapivý.

30. Dalším, souvisejícím, důvodem, který soud vedl k závěru, že správce daně neporušil pravidla stanovená pro ukončení postupu k odstranění pochybností, je, že tento postup není ukončen vydáním protokolu či úředního záznamu o tom že pochybnosti byly či nebyly odstraněny. Takový protokol či úřední záznam představuje pouze vyjádření *dosavadního* výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Nicméně samotný postup k odstranění pochybností končí teprve buď stanovením daně, tedy vydáním platebního výměru, anebo zahájením daňové kontroly (viz rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6Afs 100/2017 - 37). Správce daně postupoval v souladu s uvedeným a vydal dodatečný platební výměr. Teprve tímto rozhodnutím správce daně postup k ukončení pochybností uzavřel a podal výklad relevantních právních ustanovení v dané věci, který zavazuje nejen daňový subjekt, ale právě také samotného správce daně.

31. Uplatněnou námitku proto soud z výše uvedených důvodů posoudil jako nedůvodnou.

b/ K možnosti uplatnit v dodatečném daňovém přiznání vyšší částku daňové ztráty

32. Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění platí, že *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

33. Podle § 38p odst. 1 téhož zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2014 platilo, 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 daňovém 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.“*

34. Zmíněná ustanovení tudíž stanovují, že daňový poplatník si může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, je přitom na jeho volbě, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících pěti let tak učiní. Pokud daňová ztráta nebyla v řádném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zcela nebo zčásti uplatněna, zákon umožňuje uplatnit tuto odčitatelnou položku také zpětně v dodatečném daňovém přiznání. Tuto možnost ovšem ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů omezoval na případy, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost. Daňovou ztrátu minulých let bylo možné u daně z příjmů právnických osob uplatnit pouze v té výši, aby výsledný základ daně podle takto podaného dodatečného daňového přiznání byl po zaokrouhlení alespoň o 1 000 Kč vyšší, než základ daně dosud pravomocně vyměřené nebo doměřené.

35. Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů tak výslovně upravovalo dva související, ale do značné míry také oddělitelné aspekty stran dodatečného uplatnění odčitatelných položek a položek snižujících základ daně (tj. jiného uplatnění než v řádném daňovém přiznání či hlášení). Zaprvé upravovalo procesní postup (způsob), jakým má daňový subjekt dodatečně daňovou ztrátu či obdobné položky uplatnit, stanovovalo-li, že se tak má stát cestou dodatečného daňového přiznání. Zadruhé stanovovalo omezující podmínky

takového dodatečného daňového tvrzení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2013, č. j. 1Afs 71/2013 - 26, podle něhož „*Ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů určuje jednak formu dodatečného uplatnění odčitatelných položek snižujících základ daně (...) a dále stanoví, že musí jít o daňovou povinnost vyšší či stejnou.*“).

36. Byť žalobce na počátku žaloby předmět sporu vymezil tak, že jde o to, zda daňovou ztrátu mohl uplatnit postupem (způsobem), který zvolil, tedy dodatečným daňovým přiznáním, tato otázka ve skutečnosti sporná není. Není sporu o tom, že obecně lze daňovou ztrátu (či jiné položky snižující základ daně) uplatnit formou dodatečného daňového přiznání, jelikož to ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů umožňuje výslovně. Není také sporu o tom, že žalobce při uplatnění daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání nesplňoval uvedené podmínky podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů pro dodatečné daňové tvrzení. Předmětem sporu je již samotná použitelnost těchto omezujících podmínek. Žalobce je považuje za neaplikovatelné.

37. Předmětem sporu tudíž je, zda žalobce byl na základě dodatečného daňového přiznání oprávněn uplatnit daňovou ztrátu, stanovenou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období, za situace, kdy dodatečným daňovým přiznáním nevykázal vyšší daňovou povinnost oproti jeho poslední známé daňové povinnosti, nebo daňovou povinnost shodnou s jeho poslední známou daňovou povinností, ale daňovou povinností nižší (0 Kč oproti dosud stanovené částce 1 194 720 Kč). Neaplikovatelnost omezujících podmínek podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů nastala podle žalobce po té, co byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nahrazen daňovým řádem, jelikož daňový řád - na rozdíl od předchozí procesní úpravy - vychází z odlišeného cíle správy daní. Podle žalobce byl dosavadní výklad § 38p zákona o daních z příjmů v důsledku daňového řádu v tomto směru korigován také Nejvyšším správním soudem, a to zejména v rozsudcích č. j. 9Afs 41/2013 - 33 a č. j. 1Afs 238/2014 - 52.

38. Nejvyšší správní soud v odůvodnění zrušujícího rozsudku sp. zn. 9Afs 180/2019 poznamenal, že o totožné právní otázce (tj. o možnosti aplikace ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů s ohledem na změnu cíle správy daní provedenou daňovým řádem s účinností od 1. 1. 2011), rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 12. 2019, čj. 6Afs 147/2019 - 26, podle něhož nelze nepostupovat podle § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů jen proto, že v roce 2011 vstoupil v účinnost daňový řád. Ani v této nyní posuzované věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od závěrů tohoto rozsudku odchýlit, proto i Městský soud v Praze jeho závěry přebírá a v podrobnostech na něj odkazuje.

39. 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. 9Afs 41/2013 - 33), nelze bez dalšího neaplikovat jednotlivá ustanovení jiného zákona - zákona o daních z příjmů.

40. Znamená to, že 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.

41. Nejvyšší správní soud v bodech [14] a [15] rozsudku ze dne 11. 12. 2019, č. j. 6Afs 147/2019 – 26, 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 nepřehlédl, 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 aplikovatelnost. Na druhé straně však Nejvyšší správní soud uzavírá, že 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 dospěl k závěru, 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 versus hledisko materiální správnosti – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9Afs 41/2013 – 33), nelze bez dalšího „negovat“ (respektive neaplikovat) jednotlivá ustanovení jiného zákona nadto hmotně právního (zde zákona o daních z příjmů).

42. 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.

43. Odkazoval-li se žalobce v podané žalobě na judikaturu, je třeba konstatovat, že v jím citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9Afs 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 oprávněm prostředku proti rozhodnutí vydanému ve vyměřovacím či doměřovacím řízení.

44. Na projednávanou věc nedopadá ani rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1Afs 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 ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů je bez dalšího

neaplikovatelné v důsledku přijetí daňového řádu. Jak poukázal Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, rozhodovací praxe naopak uvedené ustanovení běžně aplikuje (např. rozsudek NSS čj. 6Afs 120/2016 - 48, přičemž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2018, sp. zn. III. ÚS 365/2017).

Závěr a náklady řízení

45. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec běžných činností správního orgánu nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu po té, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

předseda senátu