

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kuhna v právní věci žalobce **DJ service, s. r. o.,** se sídlem Rosická 1, Brno, zastoupeného JUDr. Ludmilou Krátkou, advokátkou se sídlem Příkop 2a, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FŘ 120, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 10. 2010, č. j. 30 Ca 195/2008 - 96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a rekapitulace řízení

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2006, č. j. 265/06/FŘ-120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Brno I; jím správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, a to ve výši 559 550 Kč. V odůvodnění zmíněného rozhodnutí uvedl, že žalobce v daňovém přiznání (řádném) k uvedené dani uplatnil odečet

daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to ve výši 3 635 852 Kč. Po ukončení vytýkacího řízení správce daně neakceptoval uplatnění této odčitatelné položky s poukazem na skutečnost, že uplatnit lze pouze výši ztráty za předchozí zdaňovací období (při zachování dalších zákonných podmínek), která byla daňovému subjektu vyměřena. Správce daně však žádnou ztrátu v předchozích zdaňovacích obdobích žalobci nevyměřil, není tedy žádná ztráta, kterou by žalobce mohl ve zdaňovacím období roku 2003 jako odčitatelnou položku uplatnit.

[2] Krajský soud ve věci rozhodoval opakovaně. V předchozím řízení zrušil rozhodnutí žalovaného; tento jeho rozsudek však Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 89/2008 – 76, zrušil a zavázal krajský soud právním názorem, v němž především poukázal na skutečnost, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soudy ve správním soudnictví ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu *(§ 75 odst. 1 s. ř. s.*). Zdůraznil, že v novém řízení krajský soud posoudí existenci zákonných důvodů pro uznání či neuznání ztráty z předešlého zdaňovacího období právě k době rozhodování správního orgánu (žalovaného).

[3] Krajský soud tomuto pokynu vyhověl; zdůraznil, že v době vydání nyní přezkoumávaného rozhodnutí (tedy k datu 17. 1. 2006) existovalo rozhodnutí (ze dne 30. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ), kterým žalovaný neuznal jako odčitatelnou položku uplatněnou ztrátu z předcházejícího zdaňovacího období (nevyměřil ji) a proto nebylo možno část této daňové ztráty uplatňovat v následujícím zdaňovacím období (nyní souzeném) jako daňově ovlivnitelnou položku a odečítat ji od základu daně.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se podmínek uplatnění daňové ztráty. Stěžovatel zdůraznil, že zákonnou podmínkou (stěžejní) pro uplatnění daňové ztráty je její vyměření správcem daně, a to v některém z předchozích zdaňovacích obdobích (zde se mělo jednat o zdaňovací období roku 2002). Žalobce za období roku 2002 podal řádné daňové přiznání (k datu 31. 3. 2003) a správce daně již v roce 2003 jeho daňovou povinnost také vyměřil, včetně uplatněné ztráty. Jestliže potom v následujících obdobích tento svůj postup změnil, vydal novou výzvu k prokázání ztráty a následně o ní i rozhodl, neuznal ji, pak postupoval v rozporu se zákonem. V tomto ohledu tedy pochybil jak žalovaný, tak i soud.

[5] Soudu žalobce dále vytýká, že nevyčerpal žalobní návrh, aniž by však konkretizoval, kterých žalobních bodů se tato výtka týká.

[6] Žalobce upozornil soud, aby provedl důkaz správním spisem, zejména pak daňovým přiznáním za rok 2002 k ověření, že skutečně byla ztráta za toto období vyměřena; soud však důkaz neprovedl.

[7] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval průběh předchozích řízení. Zdůraznil, že ke dni vydání nyní napadeného rozhodnutí, týkajícího se zdaňovacího období roku 2003, existovalo (bylo vydáno) rozhodnutí ze dne 30. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ-120, kterým žalovaný neuznal žalobcem tvrzenou ztrátu za rok 2002; nebyla-li ztráta vyměřena, nemohl ji (byť ani její část) žalobce uplatňovat v následujících zdaňovacích obdobích. Žalovaný dále uvedl, že je skutečností, že později krajský soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2006 rozhodnutí týkající se žalobcovy daně roku 2002 zrušil, žalovaný rozhodl proto znovu o odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 22. 11. 2006 a rovněž toto rozhodnutí krajský soud rozsudkem ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. 30 Ca 4/2007, zrušil. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost a Nejvyšší správní soud jej dne 5. 11. 2008, č. j. 1 Afs 85/2008 – 97, zrušil. Ke dni podání tohoto vyjádření krajský soud o věci dosud nerozhodl.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, osobou oprávněnou a řádně zastoupenou [§ 105 odst. 2 s. ř. s.], a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.], neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Soud na tomto místě připomíná vázanost přípustnosti vznesených kasačních námitek na dřívější žalobní tvrzení (§ 104 odst. 4 s. ř. s.); žalobní tvrzení bylo velmi úsporné co do důvodů, neboť žalobce tvrdil pouze nezákonnost napadeného rozhodnutí pro absenci uvedení právních předpisů, podle nichž žalovaný rozhodoval a strohost odůvodnění neuznání ztráty vyměřené za rok 2002, tedy v předcházejícím řízení.

[11] Podstatnou předestřenou kasační námitkou je zákonnost postupu žalovaného (včetně jeho odůvodnění), tedy jeho posouzení podmínek pro uplatnění daňové ztráty, coby odčitatelné položky od základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

[12] Nejvyšší správní soud již v předchozím rozsudku zdůraznil, že zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelné položky - ztráty v roce 2003, vzniklé v předchozích zdaňovacích obdobích, upravovalo ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle něho bylo možno od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

[13] Zákon o daních z příjmů tak stanovil pravidlo (rovněž pro zdaňovací období roku 2003), podle něhož bylo možno odečítat od základu daně daňovou ztrátu vzniklou v

předchozích obdobích, avšak pouze tehdy, jestliže byla tato ztráta vyměřena; bylo-li tedy o její existenci správními orgány rozhodnuto. Nepostačovalo proto, že si daňový subjekt sám ztrátu vypočetl a uvedl ji v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, ale správní orgány o ní musely postupem podle § 38n zákona o daních z příjmů rozhodnout. Při splnění této podmínky (a dalších podmínek uvedených v § 38n, avšak pro danou věc bez významu) pak bylo možno v následujících sedmi letech dříve vyměřenou ztrátu od základu daně odečítat.

[14] V souzeném případě šlo o to, že si žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odčitatelnou položku – ztrátu, která mu měla vzniknout u této daně ve zdaňovacím období roku 2002. Bylo proto na místě, jak ostatně již uvedl Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném předcházejícím rozsudku, že správce daně v tomto ohledu pouze zkoumal, zda-li ztráta, kterou žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003 a která mu měla vzniknout za předcházející zdaňovací období (rok 2002), byla již vyměřena, neboť jen takovou mohl, coby odčitatelnou položku od základu daně, zohlednit.

[15] Velmi podstatné pro posouzení kasačních námitek je rovněž skutečnost, že daňové řízení vede příslušný správce daně vždy o každé dani za každé zdaňovací období zvlášť, zvláště jej zahajuje a také toto řízení ukončuje zvlášť vydáním rozhodnutí o určité dani za příslušné zdaňovací období. Je tedy třeba odlišit dvě řízení, která sice spolu mohou souviset, neboť výsledek vyměření daňové povinnosti předchozího období může mít vliv na výši základu daně několika dalších následujících zdaňovacích období; tak tomu bylo i v tomto případě. Přitom je však třeba mít důsledně na paměti, že ačkoliv mohou výsledky daňové povinnosti jednotlivých období ovlivňovat výši základu daně období následujících, každé řízení probíhá zvlášť a o každém se vede odděleně řízení, přitom v rámci každého jednotlivého řízení mohou být zkoumány naprosto odlišné skutečnosti. Tyto odlišnosti však žalobce odmítá vzít v potaz přesto, že mu je jak správní orgán, tak i soud vysvětlil; stěžovatel však v žalobě, při soudním jednání i v kasační stížnosti opakuje shodné námitky, vytýká v podstatě vadný postup správce daně při vyměření předmětné daně za zdaňovací období roku 2002 (tedy období odlišného). Nesprávně tak argumentuje v řízení o dani z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 2003 skutečnostmi, které nemohou být pro toto období nikterak relevantní, ale naopak mohou mít vliv na stanovený základ daně zdaňovacího období roku 2002 (který však nyní není předmětem tohoto soudního přezkumu).

[16] Jinými slovy řečeno, pro určení správnosti předmětné daně za zdaňovací období roku 2003 správní orgány zkoumaly, zda žalobce mohl uplatnit ztrátu z minulých období; dospěly přitom k závěru, že ke dni vydání rozhodnutí o dani z příjmu právnických osob za rok 2003 (tedy ke dni 17. 1. 2006) existovalo jedno pravomocné rozhodnutí a to ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120, z něhož jednoznačně bylo zřejmé, že žalobci nebyla za období roku 2002 vyměřena ztráta, kterou by bylo možno v následujících zdaňovacích období odečítat od základu daně a proto tuto žalobcem „nárokovanou“ částku žalovaný neuznal jako daňově ovlivnitelné snížení základu daně. Rovněž přitom právě k této době zkoumá předmětnou věc i soud.

[17] Pokud by snad měl žalobce pochybnosti o správnosti postupu správce daně při vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002, popřípadě o jejím opakovaném vyměření, jistě by tyto konkrétní výtky v reálném čase vyjevil právě vůči řízení o dani za toto období. Pokud tak učinil, bude takové zkoumání předmětem odlišného řízení, tedy řízení o dani z příjmu právnických osob zdaňovacího období roku 2002.

[18] Ze shora vysvětlených důvodů proto Nejvyšší správní soud souhlasí jak se závěry žalovaného, tak i krajského soudu, že nelze směšovat námitky mířící do jiného zdaňovacího období (r. 2002) s požadavkem na změnu výsledku řízení o dani za rok 2003. Nerelevantní se v tomto ohledu jeví žalobcovy námitky dvojího vyměření daně za rok 2002, rovněž i požadavek na ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 31. 12. 2004, č. j. 4315/04/FŘ 120, zabývající se daní za období roku 2002, jakož i návrh vznesený při jednání na dokazování postupu při vyměření daně za rok 2002. Veškeré tyto námitky a návrhy krajský soud pro jejich irelevanci v tomto řízení odmítl; s tímto postupem se z důvodů výše uvedených ztotožnil i Nejvyšší správní soud.

[19] Poslední kasační námitkou je tvrzení, že se soud nezabýval žalobním tvrzením o nezákonnosti napadeného rozhodnutí; ta měla spočívat v absenci uvedení právních předpisů, jež § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přikazuje uvést ve výroku daňových rozhodnutí. Ani s touto výtkou však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Z odůvodnění uvedeného na str. 98 rozsudku je zřejmé, že se soud touto žalobní námitkou zabýval a nezákonnost rozhodnutí z tvrzených důvodů neshledal. Soud zkonstatoval, že výrok napadeného rozhodnutí obsahuje označení právních předpisů, podle nichž správní orgán rozhodoval, je zřejmé, které rozhodnutí a kým bylo přezkoumáno a podle jakých ustanovení zákona bylo odvolání zamítnuto. Odůvodnění odpovídá výroku rozhodnutí. Nezákonnost pro absenci náležitostí plynoucích z § 32 cit. zákona tedy ani krajský soud, ani Nejvyšší správní soud neshledal.

[20] Kasační stížnost podanou žalobcem posoudil Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené jako nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji proto zamítl.

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovaný správní orgán, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náhradu nákladů řízení neuplatnil, ze soudního spisu není ani zřejmé, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly a kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. října 2011

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu