

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **M-International, s. r. o.**, se sídlem Jalubí, Nový svět 359, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, Nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 12. 2010, č. j. 31 Ca 130/2009 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 6. 2009, č. j. 9744/09-1200-702459 (dále jen „napadené rozhodnutí"), zamítl žalovaný podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád") odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále též „správce daně") ze dne 10. 10. 2008, č. j. 165008/08/336913/0240, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 371 520 Kč a současně mu byla sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně, tedy 74 304 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, který ji rozsudkem ze dne 8. 12. 2010, č. j. 31 Ca 130/2009 - 42, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že zásadní žalobní námitka žalobce směřovala proti tomu, že správce daně nezohlednil při stanovování daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2006 zjištěnou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2005. Dle žalobce mělo být k této okolnosti přihlédnuto jako ke zjištění, které vyšlo najevo v průběhu daňové kontroly (§ 16 odst. 8 daňového řádu). Krajský soud k tomu uvedl, že podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je právem daňového subjektu odečíst od základu daně daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období. Daňový poplatník tak může učinit v řádném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období (přitom záleží na jeho vlastní úvaze, ve kterých zdaňovacích obdobích z následujících pěti tak učiní), nebo formou dodatečného daňového přiznání za podmínek podle § 38p zákona o daních z příjmů. S odkazem na judikaturu zdejšího soudu krajský soud dovodil, že za situace, kdy je zahájena u daňového subjektu (žalobce) daňová kontrola, není již možné účinně podat dodatečné daňové přiznání ve vztahu ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Správce daně současně není povinen přihlížet k vůli daňového subjektu zohlednit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu, než jak je uvedena v přiznání k dani za kontrolované zdaňovací období. Není též povinen *ex offo* přihlédnout k daňové ztrátě daňovým subjektem neuplatněné, neboť uplatnění daňové ztráty je aktivním úkonem daňového subjektu a tento úkon nelze nahradit vlastním jednáním správce daně.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku týkající se zahájení daňové kontroly v rozporu s požadavky vyplývajícími z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Tuto žalobní argumentaci vyvrátil krajský soud odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že stěžovatelem jsou tvrzeny důvody pouze dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je nicméně věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS.

Stěžovatel především uvedl, že při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 bylo zjištěno, že stěžovatel chybným účtováním smluvních pokut nesprávně vykázal daňový základ ve výši 441 000 Kč; správně měl vykázat daňovou ztrátu ve výši 603 938 Kč. Je přesvědčen, že se nejednalo o daňovou ztrátu podle § 38p zákona o daních z příjmů, ale o skutečnost, která byla zjištěna v průběhu daňové kontroly podle § 16 odst. 8 daňového řádu; k té byl pak správce daně povinen přihlédnout při dodatečném stanovení daňové povinnosti za kontrolované zdaňovací období roku 2006.

Krajský soud opřel svou argumentaci o judikaturu, která však, dle názoru stěžovatele, na nyní projednávaný případ nedopadá. V daném případě totiž nedošlo k situaci, kdy daňová ztráta byla v minulosti již *vyměřena*, nýbrž jde o daňovou ztrátu *zjištěnou* až v průběhu daňové kontroly, vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2005. Do okamžiku vyměření daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů se

nemohlo jednat o ztrátu, k jejímuž uplatnění může dojít pouze postupem podle § 38p zákona o daních z příjmů. Jelikož se nejedná o vyměřenou daňovou ztrátu, ale o skutečnost zjištěnou v průběhu daňové kontroly, bylo povinností správce daně s touto skutečností naložit podle § 16 odst. 8 daňového řádu, tedy zohlednit ji při dodatečném stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2006. Zvláště pak za situace, kdy stěžovatel tento požadavek jednoznačně vyslovil v písemném podání, adresovaném správci daně. S takto podanou argumentací se krajský soud dle názoru stěžovatele nevypořádal. Stěžovatel je přesvědčen, že ve fázi probíhající daňové kontroly nebránilo správci daně žádné ustanovení právního předpisu zohlednit jeho požadavek na uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období roku 2005 ve zdaňovacím období roku 2006.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Poukázal přitom na institut daňové ztráty jako fakultativní položky, jejíž případné uplatnění je pouze v dispozici daňového subjektu. Současně upozorňuje na dikci § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého lze od základu daně odečíst pouze *vyměřenou* daňovou ztrátu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve z povahy věci zabýval posouzením námitek stěžovatele, vztahujících se k nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě opakuje žalobní argumentaci k otázce daňové ztráty a namítá, že se s ní krajský soud nevypořádal. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245) se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; rovněž proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí je případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných. Z tohoto pohledu je stěžovatelova námitka lichá, neboť namítaná právní argumentace je v rozsudku krajského soudu obsažena. Krajský soud vycházel při právním hodnocení věci z konstantní judikatury zdejšího soudu, kterou považoval za zcela dopadající na danou právní problematiku; aplikoval právní závěry plynoucí z citované judikatury na nyní posuzovanou věc a konstatoval, že tím je dána odpověď na stěžovatelem uplatněné námitky. Krajský soud tak žalobní argumentaci k otázce povahy daňové ztráty vypořádal a nedopustil se žádného pochybení, které by mělo za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Pokud jde o otázku právního hodnocení věci, předmětem sporu je povaha daňové ztráty, která byla v rámci daňové kontroly u stěžovatele zjištěna ve zdaňovacím období

roku 2005, a to, zda byl správce daně povinen k žádosti stěžovatele zohlednit tuto daňovou ztrátu při dodatečném stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2006.

O skutkovém stavu není mezi stranami sporu. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že u stěžovatele byla dne 30. 10. 2007 zahájena daňová kontrola, mimo jiné, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006. O výsledcích daňové kontroly byly vyhotoveny zprávy, a to pro jednotlivá zdaňovací období samostatně. V průběhu daňové kontroly za zdaňovací období roku 2005 bylo zjištěno, že došlo k chybnému zaúčtování faktury P/1/2005 v částce 1 080 000 Kč do výnosů stěžovatele, ačkoli se mělo jednat o smluvní pokutu – náhrady za opožděné dodávky zboží. Nesprávným zaúčtováním faktury byl zvýšen daňový základ stěžovatele. Správně měla být faktura zaúčtována na účet – *smluvní pokuty a úroky z prodlení*. Správce daně po provedeném dokazování (výpověď svědka I.) zohlednil částku 1 080 000 Kč, v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu, a o tuto částku snížil stěžovateli základ daně za zdaňovací období roku 2005. Oproti daňové povinnosti vykázané stěžovatelem v daňovém přiznání v částce 114 660 Kč, tak vznikla stěžovateli daňová ztráta ve výši 603 938 Kč. Naproti tomu za zdaňovací období roku 2006 byla stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 371 520 Kč (což představuje rozdíl mezi stěžovatelem přiznanou daní a daní zjištěnou správcem daně) a dále dle § 37b odst. 1 písm. a) daňového řádu bylo stěžovateli stanoveno penále v částce 74 304 Kč. Zohlednění daňové ztráty zdaňovacího období roku 2005, zjištěné při daňové kontrole tohoto zdaňovacího období, ve zdaňovacím období roku 2006, jak navrhoval stěžovatel ve svém podání ze dne 15. 8. 2008 (tj. ještě v době trvání daňové kontroly), správce daně neprovedl.

K otázce vzniku a povahy daňové ztráty je vhodné předeslat, že vznikla-li poplatníkovi za předchozí zdaňovací období, jde o jednu z odčitatelných položek od základu daně, zakotvených v § 34 zákona o daních z příjmů. Pojem *daňová ztráta* pak vymezuje § 38n zákona o daních z příjmů. O daňovou ztrátu jde tehdy, pokud výdaje (náklady) upravené dle § 23 zákona o daních z příjmů převyšují příjmy upravené podle téhož ustanovení; rozdíl je daňovou ztrátou. Podle § 38n odst. 2 téhož zákona se daňová ztráta vyměřuje, pro její vyměření a dodatečné vyměření se použijí obdobně ustanovení daňového řádu o vyměření a dodatečném vyměření daně.

Podle § 34 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době, platilo (a je tomu tak i v úpravě recentní), 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.* Z citovaného ustanovení vyplývá, že k řádnému uplatnění daňové ztráty nebo její části jako odčitatelné položky od základu daně je nezbytné kumulativní splnění tří podmínek: *vznik* daňové ztráty, její *vyměření* (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 28/2006 – 99) a její *uplatnění* coby odečitatelné položky *ve stanoveném období* . Vznikne-li daňovému subjektu daňová ztráta, která byla vyměřena, je pouze na jeho úvaze, zda si tuto odčitatelnou položku uplatní, v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období (zákonodárce ve shora citovaném ustanovení použil výraz *lze uplatnit*). Tento prostor pro autonomní ekonomickou úvahu však nelze chápat jako naprostou libovůli daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu kdykoli a jakkoli; musí se tak stát vždy v souladu s ostatními ustanoveními upravujícími daňové řízení. Především je třeba upozornit na § 40 a 41 daňového řádu, podle nichž lze přiznávat

daňovou povinnost a uplatňovat případné zákonné daňové výhody (tedy i odčitatelné položky od základu daně) jen v daňovém přiznání, ať už řádném či dodatečném. V případě uplatnění daňové ztráty si daňový poplatník může tuto odčitatelnou položku uplatnit především v řádně podaném daňovém přiznání, přičemž je jeho volbou, ve kterém z pěti zdaňovacích období, následujících po jejím vyměření, tak učiní. Zákon připouští i možnost uplatnit daňovou ztrátu zpětně v dodatečném daňovém přiznání; zde ovšem při respektování podmínek vyplývajících z ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů.

Vlivem probíhající daňové kontroly na uplatnění tohoto práva se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval v usnesení ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikovaném pod č. 1264/2007 Sb. NSS, na které ostatně krajský soud ve své argumentaci zcela přiléhavě odkázal. Z jeho odůvodnění se podává, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoliv povinností daňového subjektu; jde o výsledek jeho vnitřní ekonomické úvahy a je tak zcela na něm, zda, kdy a v jaké výši tuto ztrátu uplatní (obdobně se vyjádřil i Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02). Při výkonu tohoto práva je nicméně omezen v době trvání daňové kontroly, respektive do doby právní moci rozhodnutí vydaného na jejím základě. Rozšířený senát v citovaném usnesení uvedl, že *„[d]aňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 d. ř.). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 d. ř. přihlížet, proto není ani právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.“*

Z uvedeného je tak zřejmé, že stěžovatel nemohl uplatnit vzniklou daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2005 cestou snížení daňového základu ve zdaňovacím období roku 2006, a to hned ze dvou důvodů. Především daňová ztráta za rok 2005 nebyla vyměřena. Druhým důvodem byla samotná pobíhající daňová kontrola, v jejímž rámci nebylo možné dodatečná daňová přiznání podávat (jiným způsobem, než daňovým přiznáním, se tak stát nemohlo - viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2004, č. j. 4 Afs 1/2003 - 43, publikovaný pod č. 645/2005 Sb. NSS). Stěžovatel si je vědom toho, že daňová ztráta vzniklá ve zdaňovacím období roku 2005 nebyla vyměřena; argumentuje však tím, že správce daně měl k této skutečnosti přihlédnout podle § 16 odst. 8 daňového řádu, a bez dalšího měl o vzniklou daňovou ztrátu snížit základ daně ve zdaňovacím období roku 2006.

Nesprávnost tohoto právního názoru je zcela evidentní v kontextu již shora citovaného výroku usnesení rozšířeného senátu publikovaného pod č. 1264/2007 Sb. NSS. Argumentace rozšířeného senátu stojí na premise, že je-li daňová ztráta fakultativní odčitatelnou položkou (její uplatnění záleží zcela na vůli daňového subjektu), správce daně není oprávněn zasahovat vlastním aktivním jednáním do toho, jak stěžovatel hodlá s daňovou ztrátou po jejím vyměření naložit. V odůvodnění usnesení rozšířený senát konstatoval, že *„uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění (nebo neuplatnění) daňové ztráty - chápané jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně - je výsledkem jeho vnitřní úvahy ekonomické. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně*

nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti.“ Obdobně zdejší soud judikoval například též v rozsudku ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2 Afs 30/2004 - 51, publikovaném pod č. 1283/2007 Sb. NSS.

Nad rámec uvedeného lze doplnit, že ukládá-li § 16 odst. 8 věta sedmá daňového řádu správci daně, který u daňového subjektu při daňové kontrole zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, aby při dodatečném stanovení daně přihlédl *ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny*, vztahuje se tato povinnost ke skutečnostem, které souvisí se stanovením daňového základu u konkrétní daně za konkrétní kontrolované období. Správce daně tak zcela v souladu s tímto zákonným pokynem v dané věci zohlednil, v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, nesprávně zaúčtovanou fakturu a v důsledku toho snížil stěžovateli daňový základ - za dané zdaňovací období mu tak na této dani (oproti původně vykázané kladné daňové povinnosti) vznikla předmětná daňová ztráta. Při daňové kontrole daně z příjmů právnických za zdaňovací období roku 2006 však tuto skutečnost, která se týkala zdaňovacího období roku 2005, zohlednit nemohl.

Lze tedy uzavřít, že jakkoli krajský soud při vypořádání řešené námitky nezohlednil všechny aspekty řešené právní problematiky, nosné důvody, na základě kterých žalobu stěžovatele zamítl, v podstatné míře obstojí. Není proto důvod, aby Nejvyšší správní soud jeho rozsudek rušil; postačí pouze argumentaci krajského soudu doplnit (srov. analogicky usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 21. prosince 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu