

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **V. M.,** zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem Zeyerova 2388, Písek, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem 14. října 3, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 - 36,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2007, č. j. 37/98 503/2007-392 (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 4. 2. 2004, č. j. 7833/110/2003, o výsledku přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 25. 4. 2001, č. j. 3572/110/2001, vydaného ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Milevsku ze dne 12. 11. 1999, č. 990000146, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích při přezkumu věci rozhodnutím ze dne 4. 2. 2004 dospělo k závěru, že při rozhodování dne 25.4.2001 pochybilo, neboť pro zdaňovací období roku 1996 přihlédlo k daňové ztrátě žalobce za roky 1994-1995 v úhrnné výši 7.856.828,13 Kč přesto, že žalobci byla vyměřena ztráta v r. 1994 5.250.090,- Kč a v r.

1995 6.924.921,- Kč, celkem 12.175.011,- Kč. S ohledem na to, že žalobce v odčitatelných položkách uplatnil ztrátu z předešlých let za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4.092.484,- Kč a za zdaňovací období roku 1998 3.225.000,- Kč (celkem 7.317.484,- Kč) , je disponibilní zůstatek ztráty z let 1994-1995 pro uplatnění za zdaňovací období roku 1996 toliko 4.857.527,- Kč (12.175.011 - 7.317.484 = 4.857.527). Při tomto svém rozhodování vycházelo z toho, že bylo již dříve rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, zavázáno přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích žalovaný poprvé zamítl rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, č. j. 53/88542/2004-533, s argumentací obdobnou odůvodnění Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2004 však bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2007, č. j. 9 Ca 82/2005 - 31, pro nepřezkoumatelnost, kdy městský soud žalovanému vytknul, že se v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, že Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v rozhodnutí ze dne 4. 2. 2004 neuvedlo, v jakém zdaňovacím období došlo k uplatnění ztráty za jaké konkrétní období. Učinil tak k žalobcově námitce, ve které žalobce zdůrazňoval, že v letech 1997-8 uplatňoval vyměřenou daňovou ztrátu za rok 1996 (před uzavřením daňové kontroly za rok 1996).

O odvolání žalobce tak žalovaný znovu rozhodoval napadeným rozhodnutím. V něm zopakoval úvahu Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, že žalobce v odčitatelných položkách uplatnil ztrátu z předešlých let za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4.092.484,- Kč a za zdaňovací období roku 1998 3.225.000,- Kč (celkem 7.317.484,- Kč) , proto pro uplatnění ztráty z let 1994-1995 za zdaňovací období roku 1996 zůstává toliko 4.857.527,- Kč (12.175.011 - 7.317.484 = 4.857.527).

Městský soud rozsudkem ze dne 8. 6. 2010, č. j. 6 Ca 373/2007 - 36, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je stále nepřezkoumatelné, když z něj není zřejmé, jaká konkrétní ztráta kdy byla použita, ale je vymezováno její uplatnění jen roky 1997 a 1998; žalovaný se nedostatečně vypořádal s tím, jakým způsobem a zda mohla být v letech 1997 a 1998 uplatněna daňová ztráta za rok 1996, která byla žalobci určitou dobu pravomocně vyměřena. Žalovaný tak nerespektoval právní názor, jímž byl zavázán rozsudkem městského soudu ze dne 14. 2. 2007.

Uvedený rozsudek městského soudu napadá žalovaný kasační stížností. Namítá, že provedená daňová kontrola se týkala let 1994 až 1997, zahrnovala tedy jak zdaňovací období, v němž byla původně konkludentně vyměřená ztráta změněna na základě výsledků kontroly, tak období následující, v nichž byla příslušná část této ztráty jako odčitatelná položka uplatněna. Ust. § 34 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nestanoví povinnost dodržet při uplatnění ztrát pořadí, ve kterém vznikly (nejdříve uplatnit nejstarší ztrátu); navíc tuto odčitatelnou položku lze uplatnit jen v daňovém přiznání, neboť se jedná o položku fakultativní, kterou poplatník uplatnit může, ale nemusí. Správce daně nemůže

realizovat fakultativní plnění za poplatníka, může jen podle § 16 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, přihlížet při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a to i v případě, kdy poplatník v daňovém přiznání vykázal nesprávný základ daně, základ daně nevznikl nebo poplatník nesprávně vykázal daňovou ztrátu.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí, když má za to, že v ní žalovaný neuvádí žádné nové skutečnosti, navíc je kasační stížnost nesrozumitelná.

Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, stěžovatel je zastoupen advokátem a jsou splněny i ostatní podmínky řízení; soud proto přistoupil k posouzení věci samé a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Základem veškerých úvah žalovaného i městského soudu je závazný právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích, vyjádřený v rozsudku ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, jímž bylo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zavázáno přihlížet k uplatnění odečitatelných položek žalobcem (ztráty z předchozích let) v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený rozsudek byl vydán a nabyl právní moci ještě před účinností zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, t.j. za účinnosti dřívější části páté zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002, která byla jako celek shledána Ústavním soudem ČR protiústavní v nálezu ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99, publikovaném pod č. 276/2001 Sb., dostupném též na nalus.usoud.cz. Tehdejší úprava nepřipouštěla opravný prostředek proti rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích (srov. tehdejší § 250j odst. 4 o. s. ř.). Tehdy ve věci rozhodující správní orgán v posledním stupni pak nemohl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích napadnout ani ústavní stížností (§ 72 odst. 1 zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu).

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se stal v posuzované věci pro správní orgány závazným, byl následně překonán vývojem judikatury Nejvyššího správního soudu. V tomto směru je třeba zdůraznit zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikované pod č. 1264/2007 Sb. NSS a dostupné též na www.nssoud.cz, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že *„daňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení (§ 41 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 téhož zákona 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.“* V takové právní úpravě Nejvyšší správní soud neshledává nepřípustnou diskriminaci, neboť zákonodárce zde zcela racionálně zvýhodňuje daňový subjekt, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a podá ze své vlastní iniciativy dodatečné daňové přiznání na vyšší daň,

neboť zjistí, že daň přiznal (ve svůj prospěch) v nesprávné výši. V takovém případě si tedy daňový subjekt může zároveň dodatečně uplatnit daňovou ztrátu z minulých let a tím svůj nově stanovený daňový základ korigovat. Obdobné beneficium ovšem zákon neposkytuje daňovému subjektu, který rovněž přiznal daň nižší, než by odpovídalo jeho zákonné povinnosti, ta mu ovšem musela být doměřena na základě daňové kontroly, tedy z iniciativy správce daně. Zákonodárce zde tedy motivuje daňový subjekt k dobrovolné korekci jeho daňové povinnosti tak, aby odpovídala zákonu. Z uvedeného vyplývá, že právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích vyslovený v rozsudku ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, byl následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, do jaké míry lze i za této situace trvat na závaznosti právního názoru vysloveného Krajským soudem v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19.

Judikatura nemůže být bez vývoje a je jen žádoucí, aby byla sjednocována. Možnost takového sjednocení však ve správním soudnictví přinesl až s účinností od 1. 1. 2003 zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, kterým byl zřízen Nejvyšší správní soud, jehož úkolem je m.j. zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování ve správním soudnictví; před 1. 1. 2003 takový sjednocující subjekt ani jiná forma sjednocování judikatury ve správním soudnictví neexistovaly.

Jak již bylo řečeno, v mezidobí od r. 2001 do vydání napadeného rozhodnutí byla podstata právního názoru, obsaženého v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2001, č. j. 10 Ca 22/2001 - 19, zásadním způsobem zpochybněna usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106. Je zjevné, že tyto dva právní názory vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela protikladných úvahách, které ústí v jiná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážit vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech.

Nejvyšší správní soud po zhodnocení všech shora uvedených východisek dospěl k závěru, že za situace, kdy právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích byl překonán usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu, nelze kategoricky a až formalisticky lpět na závaznosti právního názoru Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se ukázal být nesprávným. Vycházel přitom z obdobných případů změny judikatury Nejvyššího správního soudu v důsledku zásahů Ústavního soudu (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 216/2004 - 123, Sb. NSS 1406/2007, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s právním názorem zaujatým v usnesení rozšířeného senátu i zde opakuje, že zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, není ani 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, tedy ani v odvolání proti platebnímu výměru vydanému po ukončení daňové kontroly.

Ve světle tohoto závěru nemůže rozsudek městského soudu obstát. Nedostatky, které městský soud napadenému rozhodnutí vytýká, by totiž mohly být rozhodné jen, pokud by bylo nutno i v současné době dodržet závazný právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích. Na takovém opačném názoru, který Nejvyšší správní soud shledal nesprávným, vystavěl městský soud svůj rozsudek, který je proto nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty prvé části před středníkem s.ř.s. rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je městský soud vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. dubna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu