

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Brně), proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 7. 2010, č. j. 9959/10-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 29 Af 108/2010 - 75,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno shora uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Tímto rozhodnutím byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 na základě přiznání žalobce ze dne 26. 6. 2009, č. j. 50021/09, po provedeném odvolacím řízení změněna z částky 0 Kč na částku 2 263 380 Kč.

Odvolání bylo podáno proti konkludentnímu vyměření daně Finančním úřadem ve Vyškově, jímž bylo akceptováno řádné daňové přiznání žalobce. Finanční ředitelství jako odvolací orgán posuzovalo zejména daňové náklady žalobce, coby provozovatele loterie a jiné podobné hry, ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných

podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Zatímco v oblasti některých nepřímých nákladů (viz část 1. předmětného rozhodnutí) odvolací orgán akceptoval námitky žalobce, v oblasti přímých nákladů (viz jejich specifikace v části 3. rozhodnutí) námitky neakceptoval. Dále odvolací orgán plně uznal za daňový náklad kursové ztráty specifikované v části 2. rozhodnutí. Konečně k požadavku žalobce, uplatněnému v rámci odvolacího řízení, aby v případě zvýšení základu daně v odvolacím řízení byl o stejnou částku zvýšen i odečet daňové ztráty, konstatoval odvolací orgán, že odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období (dále jen „ZDP"), představuje fakultativní právo poplatníka, které nemusí být ze zákona využito v maximální výši. Z dikce zákona vyplývá, že uplatnění odečtu daňové ztráty není vázáno na jediné zdaňovací období, v němž může poplatník svého práva využít. Jelikož právo na odečet daňové ztráty je zahrnováno do oblasti veřejného práva, musí platit, že lze činit jen to, co zákon dovoluje. Zde konkrétně zákon předpokládá, aby poplatník toto své právo uplatnil jedině přiznáním [§ 40 odst. 16 v rozhodné době účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád")]. Je tedy vyloučeno, aby prostřednictvím odvolání proti konkludentnímu vyměření daně mohlo dojít ke zvýšení jakýchkoliv fakultativních nároků. Odečet uplatněný v rámci daňového přiznání tak již není možné podle názoru odvolacího orgánu zvyšovat v rámci odvolacího řízení.

Krajský soud dal plně za pravdu finančnímu ředitelství, pokud jde o uplatnění nákladů. Pokud jde o otázku uplatnění daňové ztráty, shledal žalobu důvodnou. Soud uvedl, že může-li daňový subjekt až do konce odvolacího řízení měnit údaje svého odvolání (včetně údajů týkajících se daňové povinnosti), nelze dospět k závěru, že by nemohl účinně změnit též údaj týkající se uplatněné daňové ztráty. Co se týče kursových zisků a ztrát, uvedl krajský soud, že předmětná námitka byla uplatněna opožděně, přesto se jí zabýval s ohledem na to, že dříve uplatněna být nemohla, jelikož k judikatornímu vývoji v této věci došlo až s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS. Krajský soud dospěl k závěru, že finanční ředitelství v předmětné věci zohlednilo kursové zisky a ztráty. Argumentaci žalobce v tomto směru však soud shledal jen jako stručnou, proto ve vztahu k ní dle soudu postačí jen stručné odůvodnění rozsudku. Další námitky může ostatně žalobce, s ohledem na výrok rozsudku (*zrušeno*, *vráceno*), uplatnit v dalším řízení.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, spočívající v nedostatku důvodů.

Stěžovatelova kasační stížnost je vystavěna na dvou zásadních námitkách. První z nich spočívá v tom, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že v daňovém řízení mělo být přihlédnuto k odečtu daňové ztráty, která byla uplatněna v odvolání žalobce. Podle stěžovatele mohou být podle starého daňového řádu zásadní podání, jako je zejména daňové přiznání, činěna jen v kvalifikované písemné formě – tedy na předepsaném tiskopise. V daňovém řízení totiž standardně nedochází k jednání mezi správním orgánem (správcem daně) a daňovým subjektem, ale je to daňový subjekt sám, kdo sám na sebe aplikuje normy daňového práva, sám si určuje základ daně, použije sazbu daně a uplatní korekční prvky. Vyplněné daňové přiznání pak daňový subjekt zašle správci daně a takto

je (konkludentně) daň vyměřena. Proto zde platí, že daňové přiznání má exaktně stanovený obsah a není možno je učinit prostřednictvím méně formálního podání. Nedostatek formy při uplatňování daňové ztráty tak je vadou, která způsobuje irelevanci podání (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 1/2003, 8 Afs 142/2005 a zejména 8 Afs 111/2005). Tomuto závěru svědčí i ustanovení § 34 odst. 1 a § 38n, resp. § 38m ZDP.

Druhou námitkou brojí stěžovatel proti konstatování krajského soudu, že se bude problematikou kursových rozdílů zabývat jen stručně a že případně může být tato problematika řešena v dalším řízení před orgány finanční správy poté, co bylo žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Tento žalobní bod byl žalobcem uplatněn po koncentrační lhůtě. Navíc krajský soud dle stěžovatele nesprávně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011, který mylně rozlišuje mezi realizovaným a nerealizovaným kursovým ziskem či ztrátou, což neodpovídá mezinárodním účetním standardům. Rozsudek Nejvyššího správního soudu krajský soud povyšuje nad obecně závaznou právní normu a nesprávně mu přisuzuje charakter precedentu.

Stěžovatel proto navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil své možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s., stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

Zdejší soud se v prvé řadě zabýval argumentací stěžovatele ohledně opožděnosti žalobního bodu týkajícího se kursových rozdílů, nedostatku odůvodnění ve vztahu k této problematice a nesprávnému poukazu na rozsudek sp. zn. 5 Afs 45/2011.

Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Dále podle § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. platí, že soud přezkoumá v mezích žalobních bodů žalobou napadené výroky rozhodnutí. Konečně podle § 71 odst.

2 s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Dvouměsíční lhůta, během níž lze jedině formulovat žalobní body, může být v některých výjimečných případech prolomena, a to zejména v případech, kdy žalobní bod, s ohledem na později se objevivší nové skutečnosti, ve lhůtě formulován být nemohl. Žalobce např. nemůže být natolik předvídavý, aby dopředu odhadl budoucí judikaturní vývoj (viz též Kühn, Z. Prospektivní a retrospektivní působení judikatorních změn, Právní rozhledy, 2011, číslo 6, s. 191 a násl.).

Možnost prolomení zásady koncentrace řízení připouští ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Z rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, www.nssoud.cz, plyne, že zásada koncentrace a dispozitivnosti řízení ve správním soudnictví je zmírněna korelativem obsaženým v § 76 s. ř. s., jenž umožňuje přihlédnout k některým vadám bez toho, aby byly obsaženy v žalobě, pokud „vyjdou při jednání najevo“, což je nutno vyložit tak, že určitou námitku vznese samotný žalobce, žalovaný, osoba zúčastněná na řízení, či se bude jednat o okolnost, kterou zjistí samotný rozhodující krajský soud. Společným jmenovatelem všech těchto případů však musí být to, že tato zjištěná skutečnost nebyla či dokonce nemohla být známa žalobci, takže po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ji uplatnil přímo v rámci žalobních bodů. Může se přitom jednat o skutečnosti skutkové, i o skutečnosti právní. V případě skutkových okolností se musí jednat o takové případy, kdy žalobce o jejich existenci nevěděl, a to nikoliv vlastní nedbalostí. V případě okolností právních se jedná např. o situace tzv. judikatorních odklonů, kdy určitá právní otázka byla setrvale rozhodována určitým způsobem, jenž se následně změnil, a to v takové době, že to žalobce již nemohl v žalobě zohlednit. Obdobné závěry plynou z usnesení rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, publ. pod č. 1546/2008 Sb. NSS.

Vzhledem k tomu, že shora uvedený judikát sp. zn. 5 Afs 45/2011 představoval zásadní vývoj judikatury a během lhůty k podání žaloby v dané věci nemohl být uplatněn, mohl jeho prostřednictvím žalobce argumentovat i později. Žalobce v žalobě uvedl, že s ohledem na závěry plynoucí z citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu neměly být kursové zisky v dané věci daněny. Na takto stručně vymezený žalobní bod reagoval krajský soud dostatečným způsobem, když uvedl, že finanční ředitelství i bez znalosti tohoto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zohlednilo realizované kursové zisky a ztráty, přičemž vyšlo z údajů tvrzených samotným žalobcem. Dále krajský soud uvedl, že případné další tvrzení týkající se kursových zisků a ztrát může žalobce rozvést v dalším řízení, neboť napadené rozhodnutí bylo, byť z jiných důvodů, zrušeno a věc byla vrácena finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

K tomu zdejší soud připomíná, že obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, www.nssoud.cz). Pokud žalobce uplatní žalobní bod toliko stručně či jen v obecné rovině, postačí zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu. Odůvodnění krajského soudu je v tomto ohledu dostatečné a žalovaný je jasně a zřetelně zavázán k dalšímu postupu vysloveným právním názorem. Z rozhodnutí krajského soudu plyne, že námitku ohledně kursových zisků a ztrát nepovažoval za důvodnou, neboť

výslovně uvedl, že rozhodnutí ruší z jiných důvodů. Žalobou napadené rozhodnutí navíc v části 2 pojednává, jak je zde výslovně uvedeno, pouze o *realizovaných* kurzových ziscích a ztrátách. Rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 45/2011 přitom důsledně rozlišilo mezi realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly. Jakkoliv tedy pozdní argumentace žalobce tímto rozhodnutím byla přípustná, nebyla důvodná. Krom toho ani stěžovatel nikterak nezpochybňuje závěry plynoucí z rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 ve vztahu k realizovaným kurzovým rozdílům, a brojí pouze proti závěrům dotýkajícím se nerealizovaných kurzových rozdílů. O nich však v rozhodnutí, které krajský soud zrušil, pojednáno není. To přirozeně nevylučuje, aby v dalším řízení byla argumentace žalobce v tomto ohledu více rozvedena, jak i naznačil krajský soud. Dokud však žalobce případnou další argumentaci nepředestře, není možné, aby byly jakkoliv hodnoceny závěry rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 ve vztahu k nerealizovaným kursovým rozdílům, neboť o ně v předmětné věci dosud vůbec nešlo. Zdejší soud přitom nemůže nikterak polemizovat s názory rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 ve vztahu k nerealizovaným kursovým rozdílům ani je jakkoliv hodnotit, aniž by předmětná věc byla v nyní projednávaném případě sporná. Není-li otázka nerealizovaných kursových rozdílů v dané věci (dosud) předmětem sporu, nelze ani věc předložit k posouzení rozšířenému senátu dle § 17 s. ř. s., neboť ten neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, publ. pod č. 1762/2009 Sb. NSS).

Pokud jde o druhou námitku kasační stížnosti, vztahující se ke způsobu odečtu daňové ztráty, uvádí zdejší soud následující. Daňová ztráta je upravena v § 5 odst. 3 ZDP, dle něhož platí, že pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a § 9 ZDP, je rozdíl ztrátou. O ztrátu upravenou podle § 23 ZDP se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 ZDP s použitím ustanovení § 5 odst. 1 ZDP. Tuto daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 ZDP v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34 ZDP.

K možnosti uplatňování daňové ztráty se Nejvyšší správní soud vyjádřil v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS. Toto rozhodnutí obstálo i v testu ústavnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2476/2007).

Vzhledem k tomu, že jak krajský soud, tak i žalovaný dospívají k různým výkladům tohoto stěžejního rozhodnutí, bude zdejší soud z nadepsaného rozhodnutí obsáhle citovat: *„Nejvyšší správní soud stabilně vychází z toho, 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.*

Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.

Rozšířený senát se zabýval úvahou, zda lze zásah do majetkových práv daňového subjektu (povinnost uhradit následně vyšší penále) jako důsledek nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání a uplatnit tak přípustným způsobem daňovou ztrátu, považovat za přípustný. Této otázce však přisvědčil: takový zásah je přiměřený.

Zejména třeba uvést, že je třeba hledat rovnováhu mezi ekonomickou úvahou daňového subjektu (zda, kdy a v jakém rozsahu uplatní daňovou ztrátu), a požadavkem rychlosti a včasnosti úkonů správce daně, resp. veřejným zájmem na řádném a včasném plnění úkolů daňové správy. Z tohoto hlediska by právní výklad, že je možno uplatit daňovou ztrátu kdykoli v průběhu daňové kontroly, zjevně zpravidla přinesl výrazně negativní ovlivnění délky kontroly, v extrémních případech i její praktické znemožnění. Kromě toho - v neposlední řadě - by taková možnost zpravidla fakticky setřela hrozbu sankce v případech neřádného plnění povinností daňového subjektu, a prakticky by odstranila rozdíl mezi daňovými subjekty, které své povinnosti řádně splnily a svá práva včas využily, a mezi subjekty, které své povinnosti splnit, resp. práva využít, opomenuly.

Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí připomíná platnost staré právní zásady vigilantibus leges, podle níž prospěch zákona svědčí tomu, kdo o jeho dodržování dbá. Při respektování této obecné zásady dospěl rozšířený senát k názoru, že zákon dává tomu, kdo o svá práva dbá, dostatek dostupných prostředků k tomu, jak daňovou ztrátu uplatnit včas a řádně. Omezení tohoto práva na dobu probíhající daňové kontroly a důsledky z toho plynoucí, jsou proto uměřenými nástroji k vynucování veřejného zájmu na řádné správě daní.“

Nyní rozhodující senát interpretuje závěry učiněné v tomto rozhodnutí rozšířeného senátu tak, že správce daně nikdy za daňový subjekt nemůže uplatnit daňovou ztrátu, neboť její uplatnění je výlučně na daňovém subjektu a jeho vůli. Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním, „zpravidla“ daňovým přiznáním. Užití výrazu „zpravidla“ zjevně naznačuje, že nejčastěji půjde o daňové přiznání, ale nelze vyloučit ani jiné způsoby. Pokud by ztráta mohla být uplatněna výlučně daňovým přiznáním, výraz „zpravidla“ by jistě nebyl v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu užit. Zároveň rozšířený senát dospěl k závěru, že uplatnit daňovou ztrátu nelze v době od počátku do skončení daňové kontroly, neboť by to bylo proti smyslu provádění kontroly a fakticky by to znemožnilo uložit odpovídající sankci.

V nyní projednávaném případě ovšem k provádění daňové kontroly vůbec nedošlo, tedy související argumentaci rozšířeného senátu užít nelze. Lze se zabývat pouze tím, zda uplatnění daňové ztráty v odvolání proti konkludentnímu vyměření je oním (vedle daňového přiznání) dalším přípustným způsobem, o němž rozšířený senát hovořil, resp. jehož možnost naznačil užitím výrazu „zpravidla“.

Předně je v tomto směru třeba podotknout, že naznačený způsob uplatnění daňové ztráty je projevem vůle daňového subjektu, což plně koresponduje se závěrem rozšířeného senátu o tom, že uplatnění daňové ztráty musí být na daňovém subjektu a nikdy ne na správci daně.

Za druhé je třeba vyjít z toho, že odvolací řízení má povahu přezkumnou, ale i nápravnou (nejčastěji, nikoliv však nutně, ve vztahu k pochybením správního orgánu prvního stupně). Jak konstantně zdejší soud judikuje (v poslední době viz např. rozsudek ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011 - 66, www.nssoud.cz), daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v I. stupni bylo na principu plné apelace přezkoumáno v opravném řízení (viz shodně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, www.nssoud.cz).

Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila, k čemuž může být nově zjišťován skutkový stav. Podle § 48 odst. 7 starého daňového řádu platilo, že do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Z dikce tohoto ustanovení, jakož i koncepce odvolání ve starém daňovém řádu, plyne, že odvolatel není omezen v tom, co může namítat, a tedy lze uplatňovat i nové skutečnosti, předestřít novou právní argumentaci či právní a skutková tvrzení měnit. Odvolací řízení není omezeno ani koncentrační lhůtou, během níž by jedině mohly být uplatněny všechny odvolací námitky. Ty naopak lze průběžně uplatňovat, dokud není o odvolání rozhodnuto.

Zároveň je třeba vyjít z toho, že odvolat se lze i proti konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání. To plyne z výkladu § 46 odst. 5, ve spojení s § 48 odst. 1 starého daňového řádu. První ustanovení konstruuje tzv. konkludentní vyměření daně, kdy v případě, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky, nemusí správce daně daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření daně, přičemž je za den vyměření daně a za den doručení rozhodnutí považován poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (stanovuje se tedy i fikce doručení tohoto rozhodnutí – právě např. pro možnost výpočtu lhůty k podání odvolání). Druhé ustanovení pak stanoví podmínky, za kterých je možné se odvolat proti stanovení daňového základu a daně či proti jiným rozhodnutím. Pro to, aby se mohl daňový subjekt v dané věci odvolat proti rozhodnutí správce daně, musí být kumulativně splněny tyto podmínky: musí se jednat o rozhodnutí, kterým byl stanoven daňový základ a daň a daňový subjekt se nesmí práva se odvolat vzdát. To, že konkludentní vyměření stanovuje daňový základ a daň je nesporné (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS). V nyní posuzované věci pak ze spisu nijak neplyne, že se žalobce vzdal práva na odvolání.

Žalobce se tedy řádným a zákonem předvídaným způsobem odvolal proti konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání. V doplnění odvolání (jak řečeno shora, doplňovat odvolání lze až do vydání rozhodnutí) pak žalobce uplatnil odečet daňové ztráty pro případ, že výsledkem odvolacího řízení bude zvýšení základu daně. Odpočet daňové ztráty pak navrhnul uplatnit v takové výši, v jaké bude případně zvýšen základ daně.

Je-li vůbec dána možnost brojit odvoláním fakticky proti vlastnímu daňovému přiznání, tedy napadnout konkludentní vyměření daně, pak z logiky věci musí být dána daňovému subjektu možnost zpochybnit některé z údajů v daňovém přiznání. Pro uplatnění těchto údajů v samotném přiznání je sice stanovena formulářová forma (§ 40

starého daňového řádu), jak správně namítá stěžovatel, avšak pro odvolání tomu tak není; zde postačí „prostá“ písemná forma či lze odvolání formulovat ústně do protokolu (§ 48 odst. 1 starého daňového řádu). Je-li odvolání proti konkludentnímu vyměření daně přípustné, je třeba, aby byla dána možnost reálně brojit proti údajům v něm uvedeným. Kdyby tomu tak být nemohlo, vedlo by to k zjevně absurdnímu závěru o možnosti podat odvolání, ale nemožnosti v něm cokoliv efektivně namítat. Nepřípustná pak ani není alternativní či eventuální formulace odvolání, jak se stalo v nynějším případě.

Konečně zdejší soud ani nikterak neshledal, že by postup žalobce v předmětné věci byl jakýmkoliv způsobem zjevně účelový, resp. že by nesl znaky zneužití práva. Žalobce pouze shledal, že by jeho daňová povinnost mohla být orgány finanční správy posouzena jinak, proto odvoláním zpochybnil své vlastní daňové přiznání a v návaznosti na to uplatnil adekvátní odpočet daňové ztráty. Takový postup není nikterak zakázán a jednou z jeho přípustných výhod je, že pochybnosti o správném stanovení daňové povinnosti rozptýlí orgány finanční správy, které vydají rozhodnutí, aniž by nutně musely iniciovat daňovou kontrolu, resp. následně doměřovat daň s odpovídající výší penále.

Součet všech shora uvedených skutečností vede zdejší soud k závěru, že žalobce nejednal nepřípustně, pakliže uplatnil odpočet daňové ztráty v odvolání proti konkludentnímu vyměření daně. Tento postup není vyloučen ani ustanovením § 38p ZDP, předpokládajícím uplatnění ztráty v dodatečném daňovém přiznání a spojujícím možnost uplatnění ztráty s nově označenými příjmy. V daném případě nepřicházelo dodatečné daňové přiznání v úvahu, neboť se dosud vedlo řízení o původním přiznání, a návrh na uplatnění ztráty byl odvozen od zpochybněného příjmu.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalobci náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu