17. 9. 2000

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

# Zjištění při daňové kontrole a snížení základu daně

Při dodatečném stanovení daně je povinností správce daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tedy nejen k těm, majícím za následek zvýšení daňového základu, ale též k těm, v důsledku kterých nutno daňový základ snížit

I. Při dodatečném stanovení daně je povinností správce daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tedy nejen k těm, majícím za následek zvýšení daňového základu, ale též k těm, v důsledku kterých nutno daňový základ snížit.

II. Je-li v průběhu daňové kontroly zjištěna existence odčitatelné položky, vztahující se ke zvýšenému základu daně, a daňový subjekt uplatnění odčitatelné položky při daňové kontrole požaduje, přestože ji neuvedl v daňovém přiznání, musí správce daně k existenci odčitatelné položky přihlédnout.

Z odůvodnění.

Finanční úřad v Českém Krumlově rozhodnutím ze dne 19. 11. 1997 dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 v částce 68 160 Kč. O odvolání proti dodatečnému doměření daně rozhodl žalovaný dne 15. 6. 1998 tak, že odvolání zamítl.

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí finančního orgánu II. stupně.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobce mimo jiné v žalobě vytýkal, že v rámci daňové kontroly nebyly vzaty v úvahu skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, tedy možnost odečíst daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období. Závěr žalovaného, že skutečnost, že jedná se o fakultativní nárok, který lze uplatnit pouze v řádném daňovém řízení, nikoliv v řízení o doměření daně, považoval vzhledem k výslovnému znění zákona za nesprávný.

K uvedené žalobní námitce žalovaný vyjádřil, že uplatnění odčitatelné položky je fakultativním nárokem; jestliže správce daně při daňové kontrole zjišťuje daňový základ, nemůže přihlédnout k daňové ztrátě za předchozí zdaňovací období, protože nejde o okolnost zjištěnou při daňové kontrole.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 a daň vypočetl v částce 27 775 Kč. Ve zprávě o kontrole bylo konkretizováno, které náklady nejsou náklady daňovými a z jakých důvodů. V průběhu daňové kontroly došlo k vyměření daňových ztrát za roky 1993 a 1994.

Proti rozhodnutí správce daně o dodatečném doměření daně z příjmů za rok 1995 v částce 68 160 Kč se žalobce odvolal a mimo jiné poukázal na to, že z daňového základu nebyla odečtena odčitatelná položka podle § 34 zákona o dani z příjmů. Touto položkou je daňová ztráta z let 1993 a 1994, která byla žalobci vyměřena, a bylo lze uplatnit ji jako odčitatelnou položku v roce 1995. K tomuto odvolacímu důvodu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že v daňovém přiznání žalobce projevil

vůli neuplatnit vyměřenou daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku. Daňová kontrola je úkonem správce daně, nikoli úkonem daňového subjektu; proto správce daně nemohl základ daně o odčitatelnou položku snížit.

Žaloba je důvodná.

Ustanovení § 16 odst. 8 věta sedmá zákona o správě daní a poplatků správci při dodatečném stanovení daně ukládá přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

V souzené věci jde o to, zda byl správce daně při stanovení daňového základu povinen uvažovat s daňovými ztrátami tak, jak je sám v průběhu daňové kontroly vyměřil. (Ve spise je založeno rozhodnutí o vyměření daňové ztráty za rok 1993).

Předmětem rozhodování byla daň z příjmů fyzických osob za rok 1995, přičemž daňová kontrola se uskutečnila v roce 1997. Proto nutno při rozhodování o daňovém základu a dani postupovat podle hmotněprávního předpisu platného pro rok 1995. To vyplývá z článku II. odst. 1 zákona č. 316/1996 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 1997 zákon o dani z příjmů novelizován. Daňová ztráta je pak odčitatelnou položkou podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla v předchozím zdaňovacím období, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po roce, v němž byla vykázána.

Z toho plyne, že uplatnění uvedené odčitatelné položky je fakultativním nárokem. Právní názor žalovaného, že v dodatečném daňovém přiznání nelze odčitatelné položky uplatňovat, však není správný. Podle článku II. odst. 3, písm. e) zákona č. 116/1996 Sb., jímž se novelizuje zákon o dani z příjmů, nelze v dodatečném daňovém přiznání uplatnit vyšší částky odčitatelných položek (mimo jiné též podle § 34 zákona), než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem v zákonem stanoveném termínu, s výjimkou částek odčitatelných položek, vztahujících ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěného daňovým subjektem. Znamená to, že daňový subjekt může v dodatečném daňovém přiznání uplatnit daňovou ztrátu, kterou neuplatnil v řádném daňovém přiznání tehdy, jestliže se taková daňová ztráta vztahuje ke zvýšenému základu daně, jak jej daňový subjekt dodatečně zjistil. Právní názor žalovaného na uplatňování daňové ztráty v dodatečném daňovém přiznání není proto přesný a zákonu odpovídající.

Konkrétní daňové ztráty žalobce za roky 1993 a 1994 skutečně existovaly, a v daňovém přiznání uplatněny nebyly. V roce 1995 se také daňová ztráta nevyměřovala. K vyměření daňové ztráty za zdaňovací období došlo v průběhu daňové kontroly daně z příjmů za rok 1995. Daňová ztráta za rok 1993 byla např. vyměřena dva dny před ukončením daňové kontroly vydáním dodatečného platebního výměru pro daň z příjmů za rok 1995. V průběhu daňového řízení byla tudíž v projednávané věci daňová ztráta za uplynulé roky postavena najisto. Protože správce nevzal na daňovou ztrátu zřetel, dovolával se žalobce uznání odčitatelné položky v odvolacím řízení. Protože k vyměření daňové ztráty došlo v průběhu daňové kontroly a žalobce požadoval, aby o daňovou ztrátu byl daňový základ snížen, bylo ve smyslu výše citované právní normy povinností žalovaného k odčitatelným položkám při stanovení základu daně a daně přihlédnout. Jiný výklad citovaného ustanovení by byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení tak, jak jsou uvedeny v § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků.

Pro nesprávnou aplikaci ustanovení § 16 odst. 8 věta sedmá zákona o správě daní a poplatků soud napadené rozhodnutí podle § 250j odst. 2 o.s.ř. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

## Další články:

- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství
- Vývoj jednání G7/OECD/USA v oblasti Pillar Two
- Současný trend mikrodomů a mobilních domů z pohledu financování a oceňování
- Švarcsystém a jeho daňová rizika u dodavatelů i odběratelů služeb
- Stabilizace úrokových sazeb hypotečních úvěrů a jejich vliv na trh nemovitostí