



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Biskupství litoměřické**, Dómské náměstí 1/1, Litoměřice, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 15 Af 35/2010 - 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce Biskupství litoměřické domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 15 Af 35/2010 - 25, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu Biskupství litoměřického, kterou se domáhalo přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (nyní Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně), ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1340/10-1200-505700, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále též „správce daně“) ze dne 3. 7. 2009, č. j. 69540/09/196912506126 (dále také „rozhodnutí správce daně“), na daň a daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

Krajský soud především nepřisvědčil námitce prekluze práva správce daně k vyměření (dodatečnému) daně a ztráty žalobci na dani z příjmů právnických osob za rok 2006 s poukazem na skutečnost, že protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 7. 2008, č. j. 75711/08/196932/6937, neobsahoval sdělená podezření o tom, že žalobci původně vyměřená daň byla stanovena v nesprávné výši. Je tomu tak proto, že dřívější judikatorní závěr Ústavního soudu (I. ÚS 1835/07), o nějž se žalobce opíral, byl již překonán, a to jak samotným Ústavním soudem (stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, které je dostupné na www.nalus.usoud.cz), tak i jemu předcházejícími judikaturními závěry Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, č. j. 1 Afs 28/2010-107, č. j. 8 Afs 63/2010 - 106, č. j. 5 Afs 61/2010 - 65 nebo č. j. 9 Afs 54/2010 - 84, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní výtce, že by v projednávané věci bylo prvoinstanční rozhodnutí správce daně zmatečné a nemožné pro jeho vadné označení: „DODATEČNÝ PLATEBNÍ VÝMĚR na daň z příjmů právnických osob DODATEČNÝ VÝMĚR na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006“. Správce daně pochybil při vydání prvostupňového rozhodnutí tím, že v jeho označení neuvedl správné slovní spojení „Dodatečný platební výměr“, ale jen „Dodatečný výměr“, a že se žalobci podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) dodatečně „zrušuje daňová ztráta“, namísto toho, aby správně použil slovní spojení: „snižuje daňová ztráta“. Tato formulační pochybení však nemají vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Absence slova „platební“ v zákonem (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků) předpokládaném slovním spojení „dodatečný platební výměr“ je zřejmým písařským omylem a nemůže mít za následek nezákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí, byť opravný prostředek žalovaný odvolací správní orgán zamítl. Nadto se jedná o slovní spojení v rubrice výroku rozhodnutí, která není základní náležitostí rozhodnutí (§ 32 téhož zákona). Co se týká chybně uvedeného termínu „zrušení“ daňové ztráty, jedná se o vadu výroku správního rozhodnutí. Tato okolnost je však pouze slovní nepřesností, když z napadeného rozhodnutí vyplývá, že skutečným obsahem slova „zrušení“ v projednávané věci, které není v ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků použito, bylo po významové stránce „snížení“ daňové ztráty v uvedené částce na 0 Kč. Krajský soud tedy došel k závěru, že interpretace použitého slovního spojení „zrušení daňové ztráty“ je udržitelná, byť neodpovídá přesnému znění zákona o správě daní a poplatků. Okolnost, že žalovaný odvolací správní orgán nerefletoval na uvedená formální pochybení správce daně, proto nemůže vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro vady v řízení ani pro nesrozumitelnost.

Krajský soud nepřisvědčil ani hmotněprávní výtce žalobce, že prodej nemovitostí označovaných jako bývalá vojenská jídelna, která byla součástí komplexu budov žalobce, jenž je současně zřizovatelem školského zařízení provozovaného v tomto komplexu, měl být předmětem daně z příjmu, resp. že předmětem daně z příjmu měla být nejen prodejní cena vojenské jídelny (nabyté žalobcem darem dne 4. 10. 1994) ve výši 1.000.000 Kč (výnos), ale současně i daňově uznatelným nákladem ve výši 10.034.730 Kč (zůstatková cena tohoto prodaného hmotného majetku). V této souvislosti došel krajský soud k závěru, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je toliko právní posouzení daňové účinnosti převodu uskutečněného kupní smlouvou ze dne 22. 8. 2006 (vojenské jídelny). Krajský soud dovodil, že ust. § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

pokračování

účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), o které se žalobce opíral, nelze na daný případ aplikovat. Předmět prodeje nemovitého majetku neziskovým poplatníkem (§ 18 odst. 8 téhož zákona) není totiž předmětem daně z příjmů podle poukazovaného ust. § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů, bez ohledu na to, zda byl tento majetek pronajat či nikoliv. Právě skutečnost, že žalobce je neziskovým poplatníkem ve smyslu ust. § 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je stěžejní otázkou při posuzování právního režimu předmětného prodeje bývalé vojenské jídelny. Je tomu tak proto, že jen na tyto poplatníky (neziskové) dopadají výjimky z předmětu daně uvedené v § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Právě tomu tak je i v projednávaném případě, neboť na něj dopadá výjimka ze zdanění uvedená v ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce – Biskupství litoměřické - jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel má především za to (čl. I.), že krajský soud nesprávně posoudil otázku zmatečnosti, neplatnosti a nemožnosti rozhodnutí správce daně, které žalovaný stvrdil svým zamítavým rozhodnutím o jeho odvolání, když konstatoval, že rozhodnutí jako celek ob stojí, neboť je určité, srozumitelné a přezkoumatelné. Není správná ani úvaha krajského soudu, že nepřesné označení - základní náležitosti (způsob vypořádání daně - ztráty) nevyvolává pochybnost o obsahu stanovené povinnosti. Je-li zákonem daná forma rozhodnutí (platební výměr, dodatečný platební výměr), jedná se o základní náležitost rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda je uvedena v jejich výčtu podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Není-li pak předepsaná forma dodržena, jde o rozhodnutí nicotné, neboť jen platebním výměrem lze daňovou povinnost deklarovat (stejně jako u označení „směnka“). Krajský soud došel ke správnému závěru, že termín uvedený v platebním výměru - „Zrušení“ daňové ztráty na místo termínu „snížení“, který je součástí výroku rozhodnutí, je základní náležitostí rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Zásadně však nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že záměrem správce daně bylo daňovou ztrátu snížit, neboť slovo „zrušit“ se nepoužívá ve smyslu „snížit“. V tomto smyslu třeba poukázat na ust. § 38n odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se při snižování ztráty postupuje obdobně jako u zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se naopak postupuje jako při snižování daňové povinnosti. Pokud tedy došel správní soud k již uvedenému závěru, pak takový závěr nemá oporu v citovaném ustanovení, neboť z hlediska daňového práva správce daně postupoval jako při zvyšování daňové povinnosti. Krajský soud měl tedy dojít k závěru, že rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou nicotná, případně nezákonná.

Odvolací finanční ředitelství se ve svém vyjádření zcela ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu, neboť správní soud se řádně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele a předmětnou otázku pak posoudil plně v souladu se zákonem. V podrobnostech proto odkazuje na všechna svá předešlá vyjádření obsažená v soudním spise, a na obsah správních spisů, v nichž jsou obsaženy podrobné vývody k jednotlivým odvolacím a žalobním námitkám. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatel tímto mimořádným opravným prostředkem domáhá zrušení rozsudku krajského soudu jednak z důvodu nesprávného posouzení zákonnosti správních rozhodnutí a jednak z důvodu nicotnosti těchto rozhodnutí, a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Pro posouzení této otázky je nutno vyjít z premisy, že otázku nicotnosti (obdobně jako otázku prekluze) je soud povinen posuzovat z úřední povinnosti. Je tomu tak proto, že domáhat se přezkoumání rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., lze jen u rozhodnutí, která nejsou nicotná. Nic na tom nemění ani okolnost, že nicotnost správního rozhodnutí nebyla vznesena již v podané správní žalobě.

Otázkou nicotnosti rozhodnutí odvolacího správního orgánu se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 13. 11. 2004, č. j. 6 A 38/2004 - 42 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že: *„Je-li meritorní rozhodnutí – dodatečný platební výměr vydaný finančním úřadem - zatíženo vadou, která způsobuje jeho nicotnost, potom následná rozhodnutí finančního ředitelství a ministerstva financí vydaná v dalším řízení ve věci, nelze považovat za úkony směřující k vyměření daně, neboť právní úkon učiněný na základě nicotného právního aktu není způsobilý založit právní účinky v § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., předpokládané“*. Obdobně v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, který je dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor: *„Pokud správce daně dodatečným platebním výměrem doměřil daň z příjmu fyzických osob zemřelému (zaniklému daňovému subjektu), představuje tato skutečnost takovou vadu správního rozhodnutí, která způsobuje jeho nicotnost. Rozhodnutí žalovaného, jímž bylo odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto, je z uvedeného důvodu rovněž nicotným rozhodnutím“*.

Z uvedených právních názorů tedy jednoznačně vyplývá, že bylo-li by rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným, muselo by z tohoto důvodu být nicotným i rozhodnutí, které na něj navazuje (zde žalobou napadené rozhodnutí žalovaného).

Stěžovatel namítá, že rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou nicotná z toho důvodu, že z rozhodnutí správce daně nelze seznat, o jaké rozhodnutí vlastně jde, když je toliko označeno v části týkající se daňové ztráty z příjmů právnických osob jako „DODATEČNÝ VÝMĚR“ a nikoliv jako „Dodatečný platební výměr“ (absentuje zde tedy „platební povinnost“). Současně je podle názoru stěžovatele rozhodnutí správce daně nicotné i z toho důvodu, že ve svém druhém výroku zahrnuje dispozici správce daně („dodatečně se zrušuje daňová ztráta“) namísto zákonné dispozice vyplývající z ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, v návaznosti na ust. § 38n zákona o daních z příjmů [tedy, že se při správě (vyměření) daňové ztráty mělo postupovat obdobně (přiměřeně) jako při vyměřování daňové povinnosti]. Tomu ale podle stěžovatele druhý výrok přezkoumávaného rozhodnutí správce daně neodpovídá, neboť ten nestanovil, že se daň (daňová ztráta) zvyšuje nebo snižuje, ale obsahuje výrok, že se ztráta „dodatečně zrušuje“.

pokračování

Rozhodnutí správce daně a na něj navazující rozhodnutí žalovaného nejsou z uváděných důvodů nicotná.

Nejvyšší správní soud se ve své dřívější judikatorní činnosti rovněž zabýval otázkou nicotnosti správních rozhodnutí z hlediska absentujících nebo nesprávných, či nepřesných obsahových náležitostí rozhodnutí nebo základních náležitostí rozhodnutí. V rozsudku ze dne 21. 4. 2004, č. j. 2 Azs 5/2004 - 48, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: *„Je-li na rozhodnutí uvedeno jméno, příjmení a funkce oprávněné osoby, avšak podepsáno je pouze jinou osobou v rubrice za správnost, nezakládá tato vada sama o sobě nicotnost tohoto rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Za nicotné by mohlo být rozhodnutí považováno pouze v případě, kdyby absence podpisu oprávněné osoby odrážela fakt, že rozhodnutí bylo vydáno zcela bez vědomí této osoby a že se tedy ve svém důsledku vůbec o projev vůle správního orgánu nejedná“*. V rozsudku ze dne 25. 8. 2006, č. j. 4 As 57/2005 - 64, dostupném na www.nssoud.cz, pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že: *„Pokud ve výroku správního rozhodnutí, jímž je ukládána pokuta, není účastník řízení označen zcela přesně, nicméně jeho přesné označení je v rozhodnutí jako celku obsaženo a je nepochybné, že obě označení se týkají totožného subjektu, pak se nejedná o rozhodnutí nicotné“*. V rozsudku ze dne 16. 6. 2011, č. j. 7 As 23/2011 - 82 (dostupný na www.nssoud.cz), vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že: *„Absence data vyhotovení rozhodnutí (§ 69 odst. 1 správního řádu z roku 2004) je nepochybně vadou písemného vyhotovení rozhodnutí, které by se měly správní orgány vyvarovat. Zpravidla však nepůjde o vadu způsobující nicotnost daného rozhodnutí a většinou ani o takovou nezákonnost, pro kterou by bylo nezbytné je zrušit“*.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je nicotné správní rozhodnutí takové, které nelze vůbec považovat za rozhodnutí. Půjde zpravidla o rozhodnutí, která byla vydána nepřislušným orgánem, či bez pravomoci stanovené právními předpisy, tedy které byly vydány k tomu nekompetentním orgánem. Na taková rozhodnutí pak musí být nahlíženo jako na neexistující, resp. nicotná (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2009, č. j. 3 As 1/2009 - 171).

Tak tomu ale v projednávané věci není.

V platebním výměru, resp. jeho rubrice týkající se daňové ztráty skutečně absentuje slovo „Platební“. Stejně tak způsob vypořádání daně – daňové ztráty neodpovídá přesné dikci ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud uvedl, že této námitce je třeba přisvědčit, neboť toto označení správního rozhodnutí je nepřesné a neodpovídající dikci ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se daň vyměřuje dodatečným platebním výměrem a nikoliv dodatečným výměrem.

Tato okolnost však není, ani podle názoru Nejvyššího správního soudu tak zásadní, aby způsobila nicotnost rozhodnutí správce daně. Není však ani natolik intenzivní, že by způsobila neplatnost tohoto rozhodnutí. Nejde totiž o náležitost rozhodnutí, se kterou by tento následek byl zákonem předpokládán (srov. § 32 odst. 7 téhož zákona). Je třeba mít i na zřeteli, že rubrika není závazná část rozhodnutí, a proto pochybení v této části

rozhodnutí nemá následky mylně dovozované stěžovatelem. Stejně tak podle uvedeného ustanovení platí, že se „daň“ vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou. V druhém výroku rozhodnutí správce daně však nebyla stěžovateli stanovována daň, ale „daňová ztráta“. Pro tuto pak neplatí „totožná pravidla“ jako pro stanovení/dodatečné stanovení daně. Platí pouze to, že se tato pravidla použijí „přiměřeně“ (srov. ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů). Není proto nezbytně nutné bezpodmínečně setrvávat na terminologii týkající se stanovování daně, aniž by byla v tom kterém rozhodnutí zohledněna specifika odlišností daňové ztráty a způsobu jejího vyčíslení a stanovení, jak bude rozvedeno níže.

Nemohou ani obstát argumenty stěžovatele, který z této okolnosti dovozuje, že rozhodnutí správce daně nemělo zákonnou formu, je zmatečné, neurčité, nesrozumitelné a nezákonné pro věc samou.

Je tomu tak proto, že rubrika (označení) rozhodnutí neurčuje jeho formu. Forma rozhodnutí může být různého druhu a je dána zákonem. Podle formy lze v daňovém řízení rozlišovat mezi rozhodnutími zaznamenanými v písemné formě či formě ústní (srov. např. § 12 zákona o správě daní a poplatků), podle jejich účinků, které mohou být konstitutivní (platební výměry na daň či daňovou ztrátu) nebo deklaratorní (osvědčení, platební výměry na penále), či podle jejich označení v zákoně – usnesení, výzva, či rozhodnutí o uložení konkrétní povinnosti (např. o zahájení daňové kontroly). Pro všechna tato rozhodnutí je ale rozhodující to, že jejich forma je dána obsahovými náležitostmi předpokládanými zákonem. Je pak věcí posouzení např. v odvolacím řízení nebo v řízení o osvědčení neplatnosti rozhodnutí, či v řízení před správními soudy (které je nad to limitováno dispoziční zásadou a zásadou koncentrace řízení), zda to které přezkoumávané rozhodnutí má veškeré obsahové náležitosti, které mu zákon (zde zákon o správě daní a poplatků a zákon o daních příjmů) předepisuje. Krajský soud při svém rozhodování došel k závěru, že označení rozhodnutí není základní náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 2 téhož zákona), a proto „pochybení správce daně v jeho označení“ nemá za následek neplatnost tohoto rozhodnutí (str. 7 odst. 3 rozsudku krajského soudu). Rozhodnutí správce daně pak musí obstát, neboť jinak obsahuje všechny zákonné náležitosti a je určité, srozumitelné a přezkoumatelné.

Vyslovenému názoru krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Jak již bylo uvedeno, pro posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně (které zahrnuje i jeho srozumitelnost a určitost) je rozhodující jeho obsah. To znamená jeho obsahové atributy (základní náležitosti), popřípadě jiné náležitosti, pokud by na něj byly kladeny právním předpisem. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelem poukazované ustanovení § 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a zřejmý omyl správce daně při označení rozhodnutí. Ostatně ani stěžovatel nebyl sto jednoznačně, krom pochybení v označení rozhodnutí a v použité terminologii, uvést okolnosti, z nichž dovozuje, že by rozhodnutí správce daně bylo nesrozumitelné, neurčité a z toho důvodu nezákonné pro věc samou. Naopak, stěžovateli bylo zcela jasno, jaká povinnost mu byla napadeným rozhodnutím uložena, pouze s výjimkou, kdy nesprávně přisuzoval rozhodnutí správce daně deklaratorní účinky, ačkoliv rozhodnutí – platební výměry (dodatečné platební výměry) jsou svou povahou rozhodnutími s účinky konstitutivními. Stejně tak není případný poukaz stěžovatele na právní úpravu směnečného práva. Je tomu tak pro to, že

pokračování

právní úprava správy daní a poplatků je samostatnou a komplexní úpravou specifického druhu veřejnoprávních vztahů. Není tak zde důvodu ani ke srovnání jednotlivých institutů.

Jelikož bylo v kompetenci správce daně vydat žalovaným v odvolacím řízení přezkoumané rozhodnutí – dodatečný platební výměr, byť i byl formálně nesprávně označen, rozhodnutí správce daně ani žalovaného odvolacího správního orgánu nejsou z tohoto důvodu nicotná. Současně nejsou ani nezákonná s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, když se ve skutečnosti v tomto případě jedná o zcela marginální pochybení, spočívající v prosté chybě v psaní při vyhotovování tohoto rozhodnutí.

Rozhodnutí správce daně není nicotné nebo nezákonné ani proto, že krajský soud došel k rozdílnému závěru od stěžovatele ohledně souladu druhého výroku rozhodnutí správce daně se zákonem, jímž byla stěžovateli „dodatečně zrušena daňová ztráta stěžovatele v částce 1.823.116 Kč – ačkoliv podle výkladu stěžovatele (ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů) mohla být původně vyměřená daňová ztráta jen „snížena nebo zvýšena“. Jelikož krajský soud došel k závěru, že uvedený výrok rozhodnutí správce daně, byť není zcela pregnantně formulován (bylo by přiléhavější použít slovo „snižuje“ namísto „zrušuje“), není v rozporu se zákonem, dovozuje stěžovatel, že uvedená otázka zákonnosti byla krajským soudem nesprávně posouzena.

Ani této výtce nelze přisvědčit.

Podstatou vznesených námitek stěžovatele vůči závěru krajského soudu k posouzení zákonnosti druhého výroku rozhodnutí správce daně (dodatečného platebního výměru stran daňové ztráty), kdy správce daně nepoužil doslovnou terminologii používanou ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tedy, že se daň (zde *daňová ztráta*) vyměří ve výši rozdílu mezi daní (*daňovou ztrátou*) původně vyměřenou a daní (*daňovou ztrátou*) stanovenou, a uvedl slovní spojení, že se „dodatečně zrušuje daňová ztráta“, je pak otázka, zda tak mohl učinit, či nikoliv a zda z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nezákonné či nicotné.

Krajský soud výslovně uvedl (str. 7 odst. 4 rozsudku), že se v případě uvedení slovního spojení „dodatečně zrušuje“ jedná podle jeho názoru o vadu výroku rozhodnutí, která je základní náležitostí rozhodnutí. Tato vada ale není, i s poukazem na dřívější judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené např. v rozsudku ze dne 15. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 220/2004, který je dostupný na www.nssoud.cz, nedostatkem natolik intenzivním, aby způsobovala neplatnost rozhodnutí správce daně. Správní soud má za to, že i přes uvedenou vadu je rozhodnutí správce daně stále srozumitelné a nevyvolává pochybnost o obsahu uložené povinnosti. Právě proti tomuto závěru směřují nekonzistentní a navzájem protichůdné námitky stěžovatele o tom, zda s poukazem na ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů mělo být ve výroku rozhodnutí správce daně uvedeno slovní spojení, že se daňová ztráta zvyšuje, či snižuje.

Podle ust. § 97 zákona o správě daní a poplatků ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptá. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Podle ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti, avšak daňová ztráta vzniklá a vyměřená poplatníkovi zaniklému bez provedení likvidace nepřechází na jeho právního nástupce s výjimkami uvedenými v § 23a odst. 5 písm. b) a § 23c odst. 8 písm. b). Daňová ztráta se vyměřuje. Při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti. Při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Lze přisvědčit žalobním výtkám stěžovatele i závěru krajského soudu, který vyslovil, že evidentním záměrem správce daně bylo snížit daňovou ztrátu (po provedené daňové kontrole) na nulu, resp. deklarovat, že stěžovateli neměla být daňová ztráta poslední známou daňovou povinností vůbec stanovena, a že tak nebyla správcem daně použita terminologie ani ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ani terminologie ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Nelze však již přisvědčit stěžovateli v tom, že by tato okolnost, jak správně uvedl krajský soud, měla vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně o věci samé, či dokonce, že by z tohoto důvodu mělo být jeho rozhodnutí nicotné. Při posouzení této otázky je třeba důsledně vyjít jednak z dikce ust. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů a jednak ze skutkových okolností projednávané věci. Pokud poukazované ustanovení zákona o daních z příjmů stanoví, že se při správě daňové ztráty „postupuje obdobně“, neznamená to, že zcela nutně a bezvýjimečně musí být správcem daně dodržena terminologie ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení totiž upravuje vyměření daně a nikoliv vyměření daňové ztráty označované i jako „negativní daňová povinnost“. Nelze proto dovozovat nezákonnost výroku o daňové ztrátě jen z toho, že nebyla dodržena terminologie zákona, která se váže ke stanovení daňové povinnosti (daně). Vždy je třeba vyjít ze skutkových okolností posuzovaného případu. Tyto okolnosti v projednávané věci posoudil krajský soud zcela přiléhavě. Bylo třeba zvážit, zda uložená povinnost (zrušuje se daňová ztráta v částce 1.823.116 Kč) má obdobné nebo totožné důsledky jako uložená povinnost (snižuje se daňová ztráta o částku 1.823.116 Kč), či popřípadě uvážit o jiném terminologickém vyjádření téže povinnosti, a o tom, zda toto vyjádření je srozumitelné, určité a nevzbuzuje pochybnosti ohledně toho, jaká povinnost byla druhým výrokem rozhodnutí správce daně stěžovateli vlastně stanovena. Nejvyšší správní soud při tom došel

pokračování

k totožnému závěru jako krajský soud, a to, že uložená povinnost jednoznačně směřovala ke konečnému stanovení daňové ztráty stěžovateli ve výši 0 Kč. Bylo by pak více než přepjatým formalismem, aby za dané právní úpravy a zjištěného skutkového stavu věci krajský soud dovozoval, že je výrok rozhodnutí správce daně ze dne 3.7.2009, č. j. 69450/09/196912506126, z předestřených důvodů nezákonný ohledně věci samé či dokonce nicotný.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v v Ústí nad Labem, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 15 Af 35/2010 - 25, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 17. ledna 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu