



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Biskupství litoměřické**, se sídlem Dómské náměstí 1/1, Litoměřice, zastoupený 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 36/2010 - 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 :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 9. 2012, č. j. 15 Af 36/2010 - 25, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 2. 2010, č. j. 921/10-1200-505700, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 7. 2009, č. j. 69538/09/196912506126, o dodatečném zrušení daňové ztráty stěžovatele na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období ve výši 926.900 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že především neshledal důvodnou žalobní námitku prekluze práva dodatečně vyměřit daň a ztrátu na dani z příjmů právnických osob za rok 2005 s poukazem na skutečnost, že protokol o zahájení daňové kontroly neobsahoval sdělená podezření, že původně vyměřená daň byla stanovena v nesprávné výši. Je tomu tak proto, že závěr Ústavního soudu v této otázce (nález sp. zn. I. ÚS 1835/07), o němž se stěžovatel opíral, byl již překonán, a to stanoviskem pléna

Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, stejně jako jemu předcházející judikurní závěry Nejvyššího správního soudu. K zahájení daňové kontroly není tedy nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání. Daňová kontrola může být zahajována namátkově. Stejně tak neshledal krajský soud důvodnou žalobní námitku, že rozhodnutí finančního úřadu bylo zmatečné a nemožné pro jeho vadné označení. Finanční úřad sice pochybil tím, že neuvedl správné slovní spojení „Dodatečný platební výměr“, ale jen „Dodatečný výměr“, a dále uvedl, že se stěžovateli dodatečně „zrušuje daňová ztráta“, místo správného „snižuje daňová ztráta“, ale tato formulační pochybení podle krajského soudu nemají vliv na zákonnost rozhodnutí. Označení rozhodnutí není jeho základní náležitostí uvedenou v ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jejíž absence by znamenala neplatnost rozhodnutí. Jistě by bylo možné vydat dva platební výměry, jeden pro daňovou povinnost a druhý pro daňovou ztrátu. Ovšem pokud tak finanční úřad neučinil, nepochybil. Co se týče 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 záměrem správce daně bylo snížit daňovou ztrátu na nulu, tedy ji zrušit. Výše „zrušené“ daňové ztráty odpovídá i výši daňové ztráty uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání. Stěžovatel navíc neměl pochybnost o tom, co skutečně tento výrok rozhodnutí znamená.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Základní náležitosti platebního výměru a dodatečného platebního výměru jsou co do „přísnosti“ srovnatelné s náležitostmi směňky. Je-li zákonem dána forma rozhodnutí, jedná se o základní náležitost rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda je uvedena v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud není předepsaná forma dodržena, je rozhodnutí nicotné, neboť jen platebním výměrem lze daňovou povinnost deklarovat. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že uvedení „zrušení“ daňové ztráty v platebním výměru místo „snížení“, který je součástí výroku rozhodnutí, je základní náležitostí rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Nelze však souhlasit se závěrem, že záměrem bylo daňovou ztrátu snížit, neboť slovo „zrušit“ se nepoužívá ve smyslu „snížit“. Podle ust. § 38n odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se při snižování ztráty postupuje obdobně jako u zvyšování daňové povinnosti. Závěry krajského soudu nemají v tomto ustanovení oporu, neboť z hlediska daňového práva postupoval správce daně jako při zvyšování daňové povinnosti. Pojem „zrušit“ daňovou ztrátu tak vyvolává pochybnosti. Krajský soud měl proto dojít k závěru, že obě daňová rozhodnutí jsou nicotná, případně nezákonná. Z toho důvodu stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V první stížní námitce stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství jsou nicotná z toho důvodu, že z prvostupňového rozhodnutí nelze seznat, o jaké rozhodnutí vlastně jde.

pokračování

Nicotné správní rozhodnutí je takové, které nelze vůbec považovat za rozhodnutí. Půjde zpravidla o rozhodnutí, která byla vydána nepříslušným orgánem nebo bez pravomoci stanovené právními předpisy, tedy která byla vydána k tomu nekompetentním orgánem. Na taková rozhodnutí musí být nahlíženo jako na neexistující. Problematikou nicotnosti správních rozhodnutí se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz. Z dalších rozhodnutí, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval nicotností správního rozhodnutí, vyplývá, že bylo-li by rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným, je z tohoto důvodu nicotné i rozhodnutí, které na něj navazuje (viz např. rozsudek ze dne 13. 11. 2004, č. j. 6 A 38/2004 - 42, nebo ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, oba dostupné na www.nssoud.cz). Otázku nicotnosti je soud povinen posuzovat z úřední povinnosti.

Stěžovatel důvodně namítal, že v předmětném platebním výměru, resp. jeho rubrice týkající se daňové ztráty, absentuje slovo „platební“. Stejně tak způsob vypořádání daně – daňové ztráty neodpovídá přesné dikci ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Toto pochybení však není natolik zásadní, aby z něj bylo možno dovozovat nicotnost rozhodnutí finančního úřadu. Není ani natolik intenzivní, že by mělo za následek neplatnost napadeného rozhodnutí. Nejde totiž o náležitost rozhodnutí, s jejíž absencí je podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků tento následek spojen. Rubrika (označení) není závaznou částí rozhodnutí, proto pochybení v této části rozhodnutí nemá následky dovozované stěžovatelem. Podle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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 nebo dodatečné stanovení daně. Platí pouze, že se tato pravidla použijí přiměřeně (srov. § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů). Není proto nezbytně nutné setrvávat na terminologii týkající se stanovování daně.

Neobstojí ani stížní námitka, že rozhodnutí finančního úřadu nemělo zákonnou formu, a proto je zmatečné, neurčité, nesrozumitelné a nezákonné.

Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně, která zahrnuje i jeho srozumitelnost a určitost, je rozhodující jeho obsah. Na uvedeném nic nemění pochybení správce daně při označení rozhodnutí. Ostatně stěžovatel ani neuvedl konkrétně, kromě pochybení v označení rozhodnutí a v použité terminologii, z čeho dovozuje, že by rozhodnutí správce daně bylo nesrozumitelné, neurčité a z toho důvodu nezákonné. Naopak, stěžovatel neměl pochybnosti, jaká povinnost mu byla napadeným rozhodnutím uložena. Případný není ani stěžovatelův poukaz na právní úpravu směnečného práva, protože právní úprava správy daní a poplatků je komplexní úpravou specifického druhu veřejnoprávních vztahů. Vady v náležitostech daňového rozhodnutí se posuzují jinak. Ne každá vada rozhodnutí, zejména jde-li o formulační nepřesnost, dosahuje intenzity nezákonnosti. Pokud je rozhodnutí formulováno v některých ohledech sice nepřesně, ale natolik srozumitelně, jednoznačně a logicky nerozporně, že není pochyb o tom, jaké povinnosti ukládá nebo jaká práva přiznává, nelze v takovém případě dovodit nezákonnost rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, ze dne

10. 8. 2004, č. j. 7 Afs 4/2003 - 52, ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53, ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, nebo rozsudek jeho rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, všechny na www.nssoud.cz). V působnosti finančního úřadu bylo vydat předmětný dodatečný platební výměr, byť byl formálně nesprávně označen. Jeho rozhodnutí, stejně jako rozhodnutí finančního ředitelství, není proto nicotné pro nedostatek působnosti. Současně tato rozhodnutí nejsou ani nezákonná, když pochybení v označení rozhodnutí představuje zcela marginální pochybení spočívající v prosté chybě (absenci slova platební) v psaní.

Podstatou stížní námitky uplatněné vůči závěru krajského soudu o zákonnosti výroku týkajícího se daňové ztráty, v němž finanční úřad uvedl, že se „dodatečně zrušuje daňová ztráta“, je, zda tuto formulaci mohl finanční úřad použít a zda z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nezákonné či nicotné.

Podle ust. § 46 odst. 7 věta první 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 předepíše.

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 vyměruje. 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 souhlasit s krajským soudem, že záměrem správce daně bylo snížit daňovou ztrátu na nulu. Pokud ust. § 38n odst. 2 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 ohledně stanovení daňové povinnosti (daně). V daném případě bylo třeba zvážit, zda formulace o uložení povinnosti („zrušuje se daňová ztráta v částce 921.588 Kč“) je dostatečně srozumitelná a odpovídající ustanovení zákona. Je zcela zřejmé, že napadeným daňovým rozhodnutím se snižuje předtím stanovená daňová ztráta o částku 921.588 Kč. Tato formulace je určité a nevzbuzuje pochybnosti ohledně toho, jaká povinnost byla rozhodnutím správce daně stěžovateli stanovena. Nejvyšší správní soud tak dospěl k totožnému závěru jako krajský soud, že uložená povinnost jednoznačně směřovala ke konečnému stanovení daňové ztráty stěžovateli ve výši 0 Kč.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 za použití ust. § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. února 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu