



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Mgr. Petr Miketa**, advokát se sídlem Jaklovecká 18, Ostrava, správce konkursní podstaty úpadce BOHEMIA T.T.W. a.s., se sídlem Letiště Ostrava-Mošnov, Mošnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20. 6. 2011, čj. 3777/11-1202-802360, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2012, čj. 22 Af 131/2011 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2012, čj. 22 Af 131/2011 – 33, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Kopřivnici (dále jen „správce daně“) vydal dne 21. 12. 2006 na základě zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, kterým byla daňovému subjektu - společnosti BOHEMIA T.T.W. a.s. (dále jen „daňový subjekt“) dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 60.163.870 Kč. Žalobce podal dne 25. 4. 2007 dodatečné daňové přiznání. Správce daně pak vydal dne 27. 6. 2007 další dodatečný platební výměr, ve které stanovil daňovému subjektu stejnou daňovou povinnost jako v prvním dodatečném platebním výměru. Žalobce podal dne 9. 12. 2008 další dodatečné daňové přiznání, v němž uplatnil vyšší částku odčitatelné položky – daňové ztráty – ve výši 204.929.000 Kč a velikost celkové daňové povinnosti vyčíslil na 0 Kč. Správce daně zaslal žalobci výzvu k odstranění pochybností a vyzval ho k opravě hodnoty odčitatelné položky tak, aby byla v souladu s § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů, podle kterého má být hodnota řádku č. 270 (tj. zaokrouhlený základ daně) dodatečného daňového přiznání alespoň o 1.000 Kč vyšší, než byla stanovena posledním pravomocným rozhodnutím. Žalobce pak zaslal dne 11. 2. 2009 správci daně přepracované dodatečné daňové přiznání, ve kterém upravil některé hodnoty a vykázal daňovou povinnost ve výši 310 Kč. Dne 9. 7. 2009 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 310 Kč. Žalobce podal proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) svým rozhodnutím ze dne 18. 12. 2009 zamítlo.

[2] Uvedené rozhodnutí finančního ředitelství bylo na základě žaloby žalobce zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 22. 4. 2011, čj. 22 Af 15/2010 – 28. Krajský soud ve své argumentaci vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 5 Afs 27/2008 – 67. Uvedl, že dodatečná daňová přiznání žalobce na daňovou povinnost nižší byla podána v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež je ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a 4 zákona č. 332/1997 Sb., o správě daní a poplatků, které obsahují právo podat daňové přiznání na daň nižší. Ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků totiž podmiňuje možnost podání dodatečného daňového přiznání tím, že jiný daňový zákon v této věci nestanoví jinak. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně měl řízení o takovýchto dodatečných daňových přiznáních zastavit pro jejich nepřipustnost.

[3] Na základě uvedeného rozsudku krajského soudu vydalo finanční ředitelství v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým zrušilo rozhodnutí správce daně ze dne 9. 7. 2009 a zároveň zastavilo řízení ve věci dodatečných přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9. 12. 2008 a dne 11. 2. 2009.

[4] Správce daně pak dne 1. 7. 2011 vydal rozhodnutí, jímž taktéž zastavil řízení ve věci dodatečných daňových přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 podaných dne 9. 12. 2008 a dne 11. 2. 2009. Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce odvoláním, na základě kterého správce daně dne 27. 2. 2012 napadené rozhodnutí zrušil.

II.

Shrnutí napadeného rozsudku krajského soudu

[5] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí finančního ředitelství žalobu ke krajskému soudu, který ji svým v záhlaví označeným rozsudkem zamítl a potvrdil tak závěry napadeného rozhodnutí finančního ředitelství.

[6] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku opět zdůraznil závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 27/2008 – 67. Připomněl, že daňový poplatník může uplatnit daňovou ztrátu z minulých let (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) v řádně podaném daňovém přiznání, přičemž je na něm, ve kterém zdaňovacím období v rámci po sobě následujících sedmi letech tak učiní. Zákon umožňuje daňovou ztrátu, coby odčitatelnou položku od základu daně, uplatnit také zpětně v dodatečném daňovém

pokračování

přiznání. Zákon o daních z příjmů však v § 38p omezoval tuto možnost pouze na případy, kdy byl daňový poplatník takové dodatečné daňové přiznání povinen podat (z jiných důvodů) na daňovou povinnost vyšší. Obdobný závěr vyslovil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 30. 11. 2006, čj. 7 Afs 171/2005 – 43, byť se vztahoval ke staršímu znění § 38p zákona o daních z příjmů.

[7] Krajský soud uzavřel, že dodatečná daňová přiznání žalobce na daňovou povinnost nižší oproti poslední známé daňové povinnosti byla v rozporu s § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež je v tomto ohledu ve vztahu speciality k § 41 odst. 1 a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Napadené rozhodnutí finančního ředitelství bylo vydáno v souladu s názorem vyjádřeným v předchozím rozsudku krajského soudu, a proto jej nelze považovat za nezákonné.

III.

Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že o zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob rozhodl jak správce daně (byť toto své rozhodnutí později zrušil), tak finanční ředitelství, které tak v podstatě nahradilo činnost správního orgánu I. stupně. Ve své žalobě ke krajskému soudu proto stěžovatel navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství z důvodu, že o zastavení řízení nerozhodl věcně příslušný orgán. Finanční ředitelství tak prolomilo zásadu dvojinstančnosti, pokud řízení zastavilo a stěžovatel byl proto nucen se domáhat ochrany až v rámci podané správní žaloby. Krajský soud se však těmito námitkami vůbec nezabýval a jeho rozsudek je proto třeba považovat v tomto směru za nepřezkoumatelný.

[10] Dále stěžovatel shrnul celý průběh daňového řízení týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2002. V souvislosti podáním dodatečného daňového přiznání upozornil, že praxe při jejich podávání přes nezměněné ustanovení § 38p až do roku 2007 byla taková, že finanční úřady umožňovaly použití daňové ztráty z minulých let tak, že se snížila celková daňová povinnost daňového subjektu postupem, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel je toho názoru, že daňový subjekt, poté, co je zahájena daňová kontrola, může podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém je výsledná daň nižší, než jak je zjištěna v rámci kontroly provedené správním orgánem a uhradit takto daň podle skutečných příjmů a výdajů. Takový postup je podle stěžovatele v souladu s právními předpisy. Opačný výklad by byl v rozporu se zásadou, že daň má být vyměřena podle skutečných příjmů a výdajů s cílem vybrat daň ve správné výši. Proto také stěžovatel považuje závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 27/2008 – 67 za rozporný se smyslem daňového řízení, jímž je řádné vyměření daně. Uvedený rozsudek je také v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 165/2004 – 106.

[11] Absurdnost výše daně vyměřené správcem daně za rok 2002 shledává stěžovatel v tom, že daňový subjekt nejen v roce 2002, ale prakticky po celou dobu konkurzního

řízení, neměl ani celkový příjem v takové výši, který by odpovídal dani z příjmů, jak byla stanovena v rámci platebního výměru po daňové kontrole.

[12] Stěžovatel také v kasační stížnosti vysvětlil původ daňové ztráty, ze kterého je dle jeho názoru zcela zřejmé, že v tomto konkrétním případě daňová povinnost neodpovídá příjmům a výdajům daňového subjektu. K vyměření daňové povinnosti přesahující 60 mil. Kč došlo zřejmě pouze pochybením osob, které sestavovaly dodatečné daňové přiznání daňového subjektu za rok 2002.

[13] Shrnutí, že pokud by nebylo možné v dodatečném daňovém přiznání použít daňovou ztrátu tak, že se sníží daňová povinnost daňového subjektu a daň by byla stanovena podle skutečných příjmů, pak je § 38p zákona o daních z příjmů v rozporu s Ústavou a požadavkem na řádné vyměření daně.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil k existenci dvou rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných přiznáních k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, tj. napadeného rozhodnutí finančního ředitelství a rozhodnutí správce daně. Uvedl, že rozhodnutí správce daně o zastavení řízení lze sice v daném případě považovat za nadbytečné, ale nikterak zkracující procesní práva stěžovatele. Vzniklou situaci navíc správce daně zhojil svým rozhodnutím o odvolání ze dne 27. 2. 2012, čj. 15821/12/376922804734. Dále se žalovaný ztotožnil se závěry uvedenými v obou rozsudcích krajského soudu a také v napadeném rozhodnutí finančního ředitelství a odkázal také na stanovisko finančního ředitelství k žalobě. Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Hodnocení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřijatelnost.

[16] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Ostravě jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Pokud soud shledá napadený rozsudek

pokračování

nepřezkoumatelným, tedy pokud rozsudek po formální stránce neobstojí, nezabývá se již dále hmotněprávní argumentací kasační stížnosti. Nepřezkoumatelnost je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobním bodem, v rámci kterého stěžovatel namítal, že po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu čj. 22 Af 15/2010 – 28 byla vydána dvě rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných přiznáních k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, tj. napadené rozhodnutí finančního ředitelství a rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2011.

[20] Z odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud zjistil, že uvedenou námitkou se krajský soud skutečně opomněl zabývat. Krajský soud se ve svém rozsudku soustředil na argumentaci týkající se zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních z důvodu jejich nepřipustnosti pro jejich rozpor s § 38p zákona o daních z příjmů. Nijak se však nevypořádal s žalobní námitkou týkající se existence dvou rozhodnutí o zastavení řízení (tj. rozhodnutí finančního ředitelství a rozhodnutí správce daně), byť v rekapitulační části svého rozsudku tuto žalobní námitku zmínil.

[21] Otázkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, se zdejší soud zabýval již např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, ze kterého vyplývá, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že se krajský soud ve svém rozsudku, jímž zamítl žalobu stěžovatele, opomněl zabývat jednou z žalobních námitek, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[23] V dalším řízení se tedy krajský soud bude zabývat žalobní námitkou stěžovatele týkající se existence dvou rozhodnutí o zastavení řízení.

[24] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek krajského soudu formálně neobstál, není již na Nejvyšším správním soudu, aby přezkoumával druhou a hlavní kasační námitku, spočívající v tom, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že daňový poplatník nemůže v dodatečném daňovém přiznání na daňovou povinnost nižší uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně daňovou ztrátu tak, aby byla daňová povinnost nižší, než jak byla zjištěna v rámci daňové kontroly.

[25] Nad rámec však Nejvyšší správní soud uvádí, že možnost daňového poplatníka uplatnit daňovou ztrátu za předchozí zdaňovací období jako odčitatelnou položku od základu daně (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění) omezuje § 38p zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, jež umožňoval uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky pouze v případech, kdy byl daňový poplatník povinen takové dodatečné daňové přiznání podat (z jiných důvodů) na vyšší daňovou povinnost (současné znění připouští i dodatečné daňové přiznání na daň shodnou s poslední známou daňovou

povinností). Zároveň § 38p odst. 2 stanovil, že daňovou ztrátu z uplynulých let bylo možné u daně z příjmů právnických osob uplatnit pouze v té výši, aby výsledný základ daně podle takto podaného dodatečného daňového přiznání byl po zaokrouhlení na celé tisícikoruny alespoň o 1.000 Kč vyšší, než základ daně dosud pravomocně vyměřené nebo doměřené. Zda se jedná o dodatečné daňové přiznání na vyšší, nebo nižší daňovou povinnost, se posuzuje podle poslední známé daňové povinnosti (§ 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), tedy částky daně ve výši naposled pravomocně stanovené správcem daně. Proto za předpokladu, že by stěžovatel v dotčených dodatečných daňových přiznáních na daňovou povinnost nižší uplatňoval jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu z minulých let, postupoval by v rozporu s § 38p zákona o daních z příjmů.

V.

Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[26] Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele důvodnými, proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu v řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. května 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu