



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **M. S.**, zastoupené JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim III, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2003, č. j. 5430/130/2003-An, a ze dne 3. 12. 2003, č. j. FR/2613/110/2003-Ri, o kasační stížnosti žalobkyně i žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30, **se** ke kasační stížnosti žalovaného ve výroku č. I **z r u š u j e** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II.** Kasační stížnost žalobkyně proti výroku č. II rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30, **se z a m í t á**.
- III.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. II rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30.
- IV.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. II rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 8. 2001, č. j. 27594/01/264970/5101, vyměřil Finanční úřad v Litomyšli žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1998 ve výši 972 400 Kč. Dodatečným platebním výměrem z téhož dne, č. j. 27591/01/264970/5101, vyměřil Finanční úřad v Litomyšli žalobkyni daň z příjmů

fyzických osob za rok 1998 ve výši 961 601 Kč a zároveň jí snížil daňovou ztrátu o 141 737 Kč. Odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 11. 3. 2002, č. j. 5663/130/2001-An, a ze dne 8. 4. 2002, č. j. FŘ/5662/110/2001-Ri.

Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného žalobou; té Krajský soud v Hradci Králové vyhověl a poté, co spojil věci ke společnému projednání, zrušil obě rozhodnutí pro procesní vady (neprovedení navrhovaných důkazů výsledkem svědků) rozsudkem ze dne 27. 3. 2003, č. j. 31 Ca 61/2002-24, a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

Po provedení navrhovaných důkazů v novém řízení žalovaný opět zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutími ze dne 18. 11. 2003, č. j. 5430/130/2003-An (ve věci daně z přidané hodnoty), a ze dne 3. 12. 2003, č. j. FŘ/2613/110/2003-Ri (ve věci daně z příjmů).

Žalobkyně znovu brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou. Věci byly spojeny ke společnému projednání, ovšem jejich následný procesní osud byl odlišný: zatímco rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty soud ve výroku I svého rozsudku ze dne 8. 10. 2004, č. j. 31 Ca 1/2004-30, zrušil pro nezákonnost a zároveň vyslovil nicotnost dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Litomyšli (označení Finančního úřadu v Broumově ve výroku rozhodnutí je zjevnou nesprávností) ze dne 27. 8. 2001 (který předcházel rozhodnutí napadenému žalobou), žalobu proti rozhodnutí ve věci daně z příjmů zamítl ve výroku II téhož rozsudku.

Při posuzování rozhodnutí žalovaného i správce daně I. stupně ve věci daně z přidané hodnoty vycházel krajský soud z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 ze dne 3. 11. 2003. Podle tohoto nálezu musí být nedílnou součástí výroku platebního výměru i rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou na straně jedné a mezi základem daně a daní doměřenou na straně druhé. Pokud správce daně uvedl ve výroku jen celkovou doměřenou daň s tím, že rozpis je uveden na dalších listech, a tyto listy připojené k rozhodnutí nejsou datovány, označeny úředním razítkem ani podepsány příslušnou osobou, je takový správní akt neurčitý; tato neurčitost je přitom vadou natolik těžkou, že způsobuje nicotnost aktu. Ačkoli nálezy Ústavního soudu – pokračuje krajský soud – nemají precedenční účinky, je třeba je respektovat v případech, kdy obecný soud posuzuje analogickou věc, což byl právě tento případ. Správce daně v projednávané věci uvedl pouze zdaňovací období a celkovou výši vyměřené daně, zatímco rozpis základu daně a doměřenou daň poznamenal až na druhé straně platebního výměru, která je opatřena jednacím číslem, avšak chybí zde datum, úřední razítko i podpisu k tomu příslušné osoby. Platební výměr je proto podle krajského soudu nicotný a jeho nicotnost přivodila nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

Rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů naopak shledal soud správným. Žalovaný, vázán názorem soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku, provedl nové důkazy výsledkem svědků; ani tyto důkazy však nepřispěly k prokázání, že žalobkyně naplnila podmínky ustanovení § 24 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, a mohla tak od základu daně odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. U tří strojů na výrobu oplátků nebylo prokázáno, že existují, kde se nacházejí a že je žalobkyně používá k dosažení příjmů při podnikání. Stejně tak se nepotvrdilo u dvou balicích strojů BTH 41 výrobních čísel 16281 a 16282, že je žalobkyně pořídila a používala k dosažení příjmů. Ač žalovaný žalobkyni dostatečně umožnil vyjádřit se k věci a doložit svá tvrzení, a to i při výsledku svědků, žalobkyně

své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), neunesla. Na celkové posouzení daňové povinnosti žalobkyně nemělo vliv ani méně závažné procesní pochybení žalovaného při hodnocení jednotlivých výpovědí svědka P. P..

Rozsudek krajského soudu napadli v jeho jednotlivých výrocích jak žalovaný, tak žalobkyně. Žalovaný brojil proti výroku č. I rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“]: je totiž přesvědčen, že platební výměr, jehož nicotnost soud vyslovil, nicotností netrpí, a dokonce není ani neplatný, neboť obsahuje výrok v souladu s § 32 odst. 2 daňového řádu. Daňový řád nijak neupravuje umístění údajů, které jsou součástí výroku rozhodnutí; ve výroku dotčeného platebního výměru je přitom uvedeno: „Rozpis základu daně je uveden na dalším listě (listech).“ Druhý list platebního výměru – označený shodným číslem jednacím a nadepsaný „Rozpis základu daně a daň“ - obsahuje tabulku s uvedením zdaňovacího období a na posledním řádku též částky shodné s částkou doměřené daně na listu č. 1. Součástí výroku je i odkaz na číslo jedací zprávy o kontrole, která byla s žalobkyní projednána; důvody doměření daně jí tak byly známy a nejedná se o rozhodnutí neurčité nebo překvapivé. Žalovaný poté obsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 20/2004. Jelikož rozhodnutí vydané v I. stupni není podle něj nicotné, netrpí z tohoto důvodu nezákonností ani jeho vlastní rozhodnutí.

Žalobkyně, jejíž kasační stížnost směřuje do výroku č. II rozsudku, namítla jednak nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jednak vady správního řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. K prvé námitce žalobkyně uvádí, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou daňovým výdajem výdaje související s pořízením zboží. Žalobkyně vynaložila na koupi tří strojů na výrobu oplatků 2 550 000 Kč (bez DPH); nemohla však ovlivnit to, že P. P., jemuž stroje následně prodala, odstoupil v důsledku vad strojů od kupní smlouvy. Žalobkyně řádně uplatnila vady strojů u původního prodávajícího, společnosti B. která je však nekontaktní a bez jejíž součinnosti není žalobkyně schopna problém vyřešit. Co se týče dvou balicích linek BTH 41, je nutno upozornit na § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle něž jsou daňovým výdajem též odpisy hmotného majetku. Výše odpisů v tomto případě činila 223 750 Kč. Žalobkyně uvedla oba stroje do užívání; u jednoho z nich však při balení došlo k poruše, a proto byl zakonzervován a připraven k opravě. To zjistili i pracovníci finančního úřadu při jeho ohledání, stejně jako skutečnost, že druhý stroj byl provozuschopný. Ze zákona přitom neplyne, že odpisy lze uplatnit až od určité úrovně užívání strojů nebo že daňový subjekt musí na strojích dosáhnout určité výše příjmů. V druhé námitce, vytykající vady správního řízení, žalobkyně poukázala na to, že žalovaný použil jako důkazní prostředek též výpověď P. P. z 10. 2. 2003 (správně má být uvedeno 10. 2. 1999), o jejímž konání žalovaný žalobkyni nevyrozuměl. Důkazní prostředek byl tak získán nezákonným způsobem, neboť žalobkyni bylo znemožněno klást svědkovi otázky.

Kasační stížnost žalovaného je důvodná; kasační stížnost podaná žalobkyní naproti tomu důvodná není.

Krajský soud se v napadeném rozsudku dovolává důvodu nicotnosti spočívajícího ve formálních nedostatecích rozhodnutí, konkrétně v jeho chybějících základních náležitostech; mýlí se však. Nejvyšší správní soud je se žalovaným zajedno v tom, že formální podoba platebního výměru nevykazuje takové vady, které by mohly přivodit jeho nicotnost. Tyto vady by musely být natolik intenzivní a zřejmé, že po účastnících dotčeného právního

vztahu by nebylo možno spravedlivě žádat, aby dotčený správní akt respektovali (srov. č. 212/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud ovšem takové nedostatky v rozhodnutí správce daně v I. stupni neshledal.

Správce daně je povinen vyrozumět daňový subjekt v platebním výměru o stanoveném základu daně a vyměřené dani (§ 46 odst. 4 d. ř.) a tatáž povinnost jej stíhá i při dodatečném vyměření daně (§ 46 odst. 7 d. ř.). Ukládaná daňová povinnost přitom nevyžaduje zdůvodnění (zákon tak u platebního výměru totiž nestanoví – srov. § 32 odst. 3 d. ř.): toliko z vyměřovacího spisu musí být patrné, jak správce daně dospěl ke stanoveným částkám v případech, kdy daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani hlášení nebo kdy se stanovené částky odchylují od částek, které daňový subjekt přiznal či za řízení uznal (§ 46 odst. 2 d. ř.). Co se týče daně vyměřené v souzené věci, její výši správce daně konstatoval již na listu č. 1 platebního výměru; v souvislosti s tím dodal, že rozpis základu daně je uveden na dalším listě. Své povinnosti vyrozumět daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 4 d. ř. tak správce daně dostal a pro věc není podstatné, že tak učinil na listu č. 2 platebního výměru (k tomu srov. též č. 377/2004 Sb. NSS). Na listu č. 1 navíc odkázal na zprávu o kontrole, na jejímž základě nově stanovil základ daně a doměřil daň.

Je nutné trvat na tom, aby správní orgány při svém rozhodování zachovávaly zákonem stanovené formální požadavky na rozhodnutí; správní orgán I. stupně se však v projednávané věci proti této povinnosti neprohřešil. Je jistě běžnější, aby výrok správního orgánu byl ve své úplnosti obsažen před podpisem oprávněné osoby; méně obvyklé grafické členění, jaké zvolil správce daně, však na srozumitelnosti rozhodnutí a určitosti ukládané povinnosti ničeho neubírá. Při hodnocení formální podoby rozhodnutí je zapotřebí si především uvědomit, s jakým cílem bylo správním soudům svěřena pravomoc vyslovit nicotnost správního rozhodnutí. Účelem správního soudnictví je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob; institut nicotnosti umožňuje s účinností *ex tunc* odstranit účinky rozhodnutí vydaných při nedostatku pravomoci či příslušnosti, a nedopustit tak, aby se do těchto práv zasahovalo bez zákonného podkladu. Zde však byla žalobkyni uložena povinnost aktem, který nevyvolává žádnou pochybnost o svém obsahu, a tedy ani o míře zásahu do právní sféry žalobkyně. Ze správního spisu je navíc zřejmé, že žalobkyně byla seznámena se zprávou o kontrole, na jejíchž výsledcích je platební výměr založen. O tom, že žalobkyně v důsledku případných formálních nedostatků tohoto správního aktu nijak neutrpěla na svých právech, ostatně svědčí i její předchozí úspěšná žaloba ve věci.

Institut nicotnosti je vyhrazen jen pro ojedinělé případy a nemá sloužit k prosazování přílišně formalistických požadavků na správní akty ze strany soudů. Nemírné užívání tohoto institutu totiž může vést k převládnutí formy nad obsahem: nesprávné vyslovení nicotnosti pak správnímu soudu brání nejen odhalit případné vady správního procesu s vlivem na zákonnost rozhodnutí, které by v dalším řízení mohly být napraveny, ale též přezkoumat rozhodnutí správního orgánu v hmotněprávní rovině, což je konečným cílem správního soudnictví.

Co se týče kasačních námitek žalobkyně ve věci daně z příjmů, Nejvyšší správní soud jim nepřisvědčil. Podle žalobkyně jsou daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „výdaje související s pořízením zboží“; toto chápání je však příliš široké a nevystihuje skutečné vymezení pojmu v citovaném ustanovení. Zákon zde praví, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“ (a to jak ve znění platném a účinném pro zdaňovací období roku 1998,

tak ve znění současném). Nespadají sem tedy jakékoli výdaje související s pořízením zboží, jak se domnívá žalobkyně, nýbrž jen takové výdaje, které byly vynaloženy v příčinné souvislosti se zdanitelnými příjmy daňového poplatníka. Není přitom podstatné, zda se vynaložené výdaje v příjmech skutečně projeví; musí však mezi nimi existovat přímý a bezprostřední vztah (srov. č. 264/2004 Sb. NSS). To je ale nutno poznamenat jen pro úplnost a pro upřesnění významu pojmu, k němuž žalobkyně odkazuje, neboť v její věci nebyla zkoumána příčinná souvislost výdajů s příjmy. Důkazní břemeno tíží daňového poplatníka ve dvou směrech: musí prokázat jednak to, že vynaložil výdaj v určité výši, jednak zmíněnou příčinnou souvislost (k tomu srov. č. 94/2004 Sb. NSS). Splnění druhého předpokladu se přitom zkoumá až tehdy, je-li splněn předpoklad první; jeho splnění však žalobkyně neprokázala.

Žalovaný nepopřel to, že společnost B. vystavila žalobkyni fakturu na nákup tří strojů na výrobu oplatků – tato faktura byla ostatně v daňovém řízení doložena; samotná existence účetního dokladu však ještě nesvědčí o tom, že ke koupi skutečně došlo, a že by tedy bylo možno zahrnout kupní cenu do výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V novém řízení žalovaný doplnil neúplné dokazování tak, jak mu to předchozím rozsudkem uložil krajský soud; ani poté však ze souhrnu shromážděných důkazů nevyplynulo, že žalobkyně skutečně stroje koupila a že jich používá k dosahování příjmů, resp. že tyto stroje vůbec existují. Už výpovědi T. S. a ohledání provedené v řízení na I. stupni prozrazovaly nevěrohodnost tvrzené transakce, a ani výsledkem dalších svědků v novém řízení před žalovaným se nepodařilo existující pochybnosti odstranit. Někteří svědci stroje vůbec neviděli, jiní viděli jakési stroje, ovšem bez bližšího určení, a konečně další hovořili přímo o strojích na výrobu oplatků, avšak nebyli s to je určitěji identifikovat ani označit místo, kde se v současnosti nacházejí. Výsledky svědků, které žalobkyně navrhla, se tedy nepodařilo prokázat, že žalobkyně tyto stroje skutečně koupila, převzala je a používá je k dosahování příjmů; jiné důkazy žalobkyně nenavrhla, a své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu tak neunesla.

Okolnosti související s tvrzenou reklamací strojů a s tím, že prodávající je v současné době nedosažitelný, v jejichž důsledku žalobkyně nemůže umožnit prohlídku strojů, nemají na hodnocení věci vliv, resp. jen přispívají k pochybám ohledně reálnosti transakce. Ohledání totiž není povinným důkazním prostředkem ani jedinou možností, jak ověřit tvrzené skutečnosti, a správce daně by na něm netrval, kdyby žalobkyně prokázala svá tvrzení jinak; to však neučinila, ač tak ve svém zájmu učinit měla. Nemůže tak správci daně vytýkat, že hodlal provést důkaz způsobem, jemuž brání objektivní okolnosti nezávislé na její vůli, pokud sama v předchozím řízení neprokázala, že ke koupi strojů došlo, a jí navržené svědci buď vypovídali navzájem rozporně, nebo sdělovali skutečnosti bez důkazní hodnoty.

Rovněž námitky týkající se odpisů hmotného majetku, konkrétně dvou balicích linek BTH 41, nemíří k podstatě věci. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že právo na uplatnění odpisů nevzniká až od určité úrovně užívání strojů nebo až od určité výše příjmů dosahovaných s jejich pomocí; to však není v rozporu se závěry žalovaného. Stejně jako v případě strojů na výrobu oplatků, ani zde nebylo třeba prokazovat druhý předpoklad, při jehož splnění si daňový poplatník může odečíst vynaložené výdaje ze základu daně, totiž příčinnou souvislost mezi výdaji a příjmy: žalobkyně totiž neprokázala ani to, že dvě balicí linky uváděných výrobních čísel zakoupila. Ze čtyř linek, které si kontrolní pracovníci správce daně měli možnost prohlédnout, mohla kterákoli patřit jiné osobě. Je možné, že žalobkyně zakoupila jistý počet balicích linek BTH 41; je též možné, že se zabývala balením zboží. Nedoložila však – a ani při ohledání v provozovně tak nebylo možno usoudit – že zakoupila a při vlastní činnosti používala právě linky výrobních čísel 16281 a 16282.

Konečně neobstojí ani námitka, podle níž ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí to, že žalovaný použil jako důkaz i výpověď svědka P. P. ze dne 10. 2. 1999, o níž žalobkyně nebyla informována, a jež byla tedy získána v rozporu se zákonem. Žalobkyně má pravdu v tom, že správce daně pochybil, pokud provedl výslech svědka, aniž jí umožnil se výslechu účastnit a klást svědkovi otázky (k tomu srov. č. 255/2004 Sb. NSS); toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, a to ze dvou důvodů. Žalovaný jednak v novém řízení napravil pochybení správce daně v I. stupni provedením nového výslechu svědka P. P. dne 10. 7. 2003, a to za účasti zástupce žalobkyně; jednak – a to je důležitější – výpověď P. P. byla jen jednou z několika svědeckých výpovědí různých svědků, z nichž žádný nesdělil skutečnosti prokazující tvrzení žalobkyně. Nebyla tedy rozhodným či zásadním důkazem, a nemohla tedy nijak zvrátit závěr žalovaného. Žalovaný by býval postupoval zcela správně, kdyby se ve svém novém rozhodnutí (tj. rozhodnutí ze dne 3. 12. 2003) již nezabýval starší z obou výpovědí, obě výpovědi nesrovnával a hodnotil pouze výpověď novější; dílčí nesprávnost, které se nerespektováním tohoto postupu dopustil, však neměla vliv na hmotněprávní závěr o nesplnění předpokladů stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost podanou žalobkyní nedůvodnou, zamítl ji a v tomto rozsahu rozhodl i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení toto právo příslušelo, náklady řízení nevznikly (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se naopak neztotožnil s právním názorem krajského soudu o nicotnosti dodatečného platebního výměru, a přisvědčil tak kasační stížnosti žalovaného. Platební výměr existuje a žalovaný nepochybil, když jej přezkoumal; ani jeho rozhodnutí tedy není z tohoto důvodu nezákonné a Krajský soud v Hradci Králové je měl přezkoumat věcně. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek ve výroku č. I a v tomto rozsahu vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a přezkoumá rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2003 na základě žalobních námitek. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v tomto rozsahu i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 5. října 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu