

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **O. p. Ú. n. L., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 194/2002 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 194/2002 - 36, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 4. 2002, č. j. 17112-1999/120/01 a č. j. 17113-1998/120/01, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 13. 7. 2001, č. j. 144457/01/214913/5503 a č. j. 144442/01/214913/5503, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 130 550 Kč a za rok 1998 ve výši 345 915 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že základní náležitosti každého rozhodnutí v daňovém řízení jsou stanoveny v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Mezi náležitosti, které nejsou obsaženy v citovaném ustanovení, náležejí údaje, které mají být podle různých ustanovení tohoto zákona součástí jednotlivých druhů rozhodnutí jako je např. u dodatečného platebního výměru výše rozdílu na dani původně vyměřené a dani stanovené podle § 46 odst. 7 věta první citovaného zákona. V projednávaných věcech dodatečný platební výměr jímž byla dodatečně vyměřena daňová

povinnost za rok 1999 obsahoval údaj o rozdílu na dani a také alespoň údaj o nově stanoveném daňovém základu, takže stěžovatel z nich mohl spolehlivě zjistit i rozdíl mezi nově stanoveným a původním základem daně. Proto nelze podle krajského soudu považovat toto rozhodnutí považovat za neplatné podle § 32 odst. 7, věta první zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nedodržel ujednání smlouvy ze dne 1. 1. 1995 o úhradě kupní ceny, provedl prodávající výpočet úroků z prodlení ve výši 0,05 % za každý den prodlení od 1. 12. 1998 z celého zůstatku kupní ceny, neboť ke dni 30. 11. 1998 došlo ke zrušení splátkového prodeje. Úročení jednotlivých splátek nemělo povahu samostatného ujednání, nýbrž odvíjelo se od dohody o takovém způsobu úhrady zbytku kupní ceny, takže úroky z jednotlivých splátek byl stěžovatel povinen splácet pouze do doby, kdy měl oprávnění k plnění ve splátkách. Jakmile však toto oprávnění pozbyl, zanikla jeho povinnost platit úroky ze zbylých splátek. K této situaci došlo uplynutím dne 30. 10. 1998 do něhož stěžovatel nezaplatil jednu ze splátek a podle čl. VI smlouvy o prodeji podniku byl povinen uhradit zbylou část kupní ceny jednorázově. Od 30. 10. 1998 nebylo možné úroky ze splátek považovat za daňově neuznatelné výdaje. Krajský soud se neztotožnil s názorem finančního ředitelství, že úroky ze splátek je možné zařadit mezi pokuty a penále, které podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, účinného v rozhodných zdaňovacích obdobích, nešlo uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokuty a penále ve smyslu tohoto nebo ve smyslu citovaného zákonného ustanovení totiž představují sankční opatření, kterým však nemohlo být sjednání zbytku kupní ceny ve splátkách dodatkem č. 1 ke smlouvě o prodeji podniku, neboť již v této smlouvě se prodávající zavázal, že umožní stěžovateli plnění ve splátkách za určitých podmínek, které byly splněny. Podle názoru soudu však dohoda o úrocích z jednotlivých splátek ve skutečnosti představovala ujednání o kupní ceně, která byla o tyto úroky zvýšena za to, že žalobce nemusel zaplatit kupní cenu najednou, ale mohl finanční zátěž rozložit do delšího časového období. Ujednání o úročení splátek nemohlo mít ani povahu úroků z prodlení či smluvní pokuty, neboť tyto instituty přicházejí v úvahu pouze v případě, kdy dlužník řádně a včas nesplní peněžitý dluh, přičemž v daných věcech včasné nezaplacení kterékoliv splátky mělo za následek zánik tohoto závazku stěžovatele. Uhrazení kupní ceny za prodej podniku nepochybně představuje náklad na pořízení hmotného majetku, který podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon „o daních z příjmů“) není pro daňové účely výdajem vynaloženým k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. I z tohoto důvodu nebylo možné stěžovatelem účtované úroky ze splátek uznat za daňové výdaje. S ohledem na závěr, že úroky ze splátek představovaly ujednání o způsobu určení kupní ceny nebylo možné účtovat ani na účtu 562 ani na účtu 544, neboť na těchto účtech lze účtovat pouze částky odměny za půjčení peněz a sankční úroky.

Stěžovatel se v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě dovolává stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesprávnost posouzení právní otázky spatřuje v tom, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nicotnosti dodatečného platebního výměru, kterým mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999. Stěžovatel tvrdí, že právní názor soudu je nesprávný, neboť základní náležitostí dodatečného platebního výměru je podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků doměřený rozdíl na daňovém základu. Může-li odvoláním napadat výrok dodatečného platebního výměru a doměřený rozdíl na daňovém základu, musí být tato základní náležitost podle citovaného ustanovení v rozhodnutí obsažena. podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Směřuje-li odvolání proti nicotnému rozhodnutí, je nicotné i rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo odvolání stěžovatele zamítnuto. Tím bylo porušeno ustanovení § 50 odst. 6 citovaného zákona, neboť finanční ředitelství nemohlo zamítnout odvolání stěžovatele proti nicotnému rozhodnutí. Dále stěžovatel tvrdil, že krajský

soud nesprávně posoudil z hlediska daňově uznatelných nákladů a z hlediska účtování podle opatření Federálního ministerstva financí ze dne 15. 7. 1992, č. j. V/20 100/1992 (dále jen „opatření“) i právní otázku úroků z jednotlivých splátek podle smlouvy ze dne 1. 1. 1995. V dodatku č. 1 ze dne 1. 8. 1995 bylo v čl. III konstatováno, že stěžovatel uhradil 40 % kupní ceny a podle čl. IV měla být neuhrazená část kupní ceny uhrazena ve lhůtách 31. 10. 1996 až 1999 formou splátek. Čl. V obsahoval ujednání o úročení splátkového prodeje úrokem ve výši 12 % p.a. z dlužné částky. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze za náklady vynaložené k zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku včetně splátek a úroků z úvěru a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. V souladu s citovaným ustanovením a § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na opatření, zvyšuje úrok kupní cenu a nejedná se tedy o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů a účtuje se o něm na majetkovém účtu 042. Od okamžiku uvedení do užívání jsou úroky daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a účtuje se o nich na nákladovém účtu 562 – Úroky. V daném případě je oprávněnost účtování smluvních úroků podle smlouvy na účet 562 dána opatřením a to ustanovením Účtová třída 5 – Náklady, čl. I odst. 2, když výčet nákladů u jednotlivých syntetických účtů není vyčerpávající a na jednotlivé syntetické účty se mohou účtovat další náklady, které svou povahou odpovídají ekonomické náplni těchto účtů. Vzhledem k tomu, že v daném případě byl majetek podle smlouvy o prodeji podniku uveden do užívání před rokem 1998, účtoval stěžovatel o těchto smluvních úrocích v souladu se zákonem o účetnictví a opatřením a takové úroky jsou podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově uznatelné, když se nejedná o případ uvedený v § 25 odst. 1 písm. a) citovaného zákona. Vzhledem k výše uvedenému se stěžovatel domáhal zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhlo její zamítnutí, neboť se ztotožnilo s názorem krajského soudu, že uvedený dodatečný platební výměr nelze považovat za neplatný, protože k řádné specifikaci údajů, které lze napadat v odvolání podle § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, postačí uvedení rozdílu na dani a také údaj o nově stanoveném základu daně, protože rozdíl na daňovém základu může stěžovatel spolehlivě zjistit. Finanční ředitelství se domnívá, že základní náležitostí dodatečného platebního výměru je pouze označení částky, kterou má subjekt uhradit a nikoliv uvedení dodatečně vyměřeného rozdílu na daňovém základu. S poukazem na § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že se doměřuje daň již z části zaplacená a proto je nutné uvedení rozdílu na dani, aby z rozhodnutí byla zřejmá doměřená část podléhající výkonu rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Při interpretaci ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s poukazem, na které dovozuje stěžovatel absolutní neplatnost dodatečného platebního výměru ze dne 13. 7. 2001, č. j. 144457/01/214913 pro absenci údaje o doměřeném rozdílu na daňovém základu, je nutno podle názoru Nejvyššího správního soudu vycházet z právního názoru vyjádřeného Ústavním soudem v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, podle něhož smyslem citovaného ustanovení je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí

se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze deklaruje jeho neplatnost a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Přitom důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně vymezených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem taxativně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt a ověřování neplatnosti takového rozhodnutí proto není odstraňováním jeho věcných nedostatků, neboť u paaktů se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku a v téže věci je nutno vydat rozhodnutí nové. Dále Nejvyšší správní soud vycházel z konstantní judikatury soudů, podle níž nulitní právní akt (nicotný, non negotium) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (např. rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94 a ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94). Toto stanovisko judikatury je v souladu také s doktrínou správního práva (např. D. Hendrych a kol., Správní právo – obecná část, 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha, Správní právo – obecná část, Brno, 2003, str. 188 a násl.).

Podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je základní náležitostí rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na něj má být částka zaplacena. Podle § 46 odst. 7 citovaného zákona zjistí-li správce daně po vyměření daně, že daňová povinnost byla stanovena nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří dodatečným platebním výměrem ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou. Z citovaných ustanovení tedy nevyplývá, jak to nesprávně dovozuje stěžovatel, že základní náležitostí dodatečného platebního výměru je doměřený rozdíl na daňovém základu. Proto lze za zcela postačují považovat údaj o nově stanoveném základu, zejména když stěžovatelem postrádaný údaj je obsažen na str. 9 ve zprávě o daňové kontrole, která by s ním byla projednána dne 10. 7. 2001.

Protože za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt), která je současně náležitostí základní (materiální aspekt), může absence zákonné formy správního aktu vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat. Protože v daném případě tomu tak nelze předmětné rozhodnutí finančního úřadu a tedy ani finančního ředitelství považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu.

Stejně i druhý stížní bod není podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodný. V daném případě uhradil stěžovatel na základě kupní smlouvy o prodeji podniku ze dne 1. 1. 1995 ve znění dodatku č. 1 ze dne 1. 8. 1995 část kupní ceny před podpisem smlouvy jako záruku a zbývající část se zavázal uhradit ve čtyřech ročních splátkách vždy k 31. 10. běžného roku a smluvní strany se dohodly, že tento splátkový prodej bude kupujícím úročen úrokem ve výši 12 % p.a. z dlužné částky s tím, že úroky z jednotlivých splátek nebudou placeny samostatně ke dni splatnosti a prodávající vystaví ke dni splacení poslední splátky fakturu na celkovou výši úroku za celé splátkové období. Stěžovatel se dále zavázal, že v případě nedodržení splátky co do výše a termínu uhradí zbylou část kupní ceny jednorázově, a to do 30 dnů od marného uplynutí příslušné lhůty. Protože stěžovatel splátku k 31. 10. 1998 nezaplatil, došlo v souladu se smlouvou dnem 30. 11. 1998 ke zrušení splátkového prodeje a prodávající provedl propočet úroků ze splátkového prodeje do tohoto data. Správnost tohoto postupu prodávajícího stěžovatel nezpochybnil.

Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku a pozemků včetně splátek a úroků z úvěru spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny. V daném případě, jak správně vyhodnotil krajský soud, byl úrok jednotlivých splátek součástí kupní ceny, tj. pořizovací ceny, a jednalo se tedy o výdaj daňově neuznatelný ve smyslu citovaného ustanovení a nikoliv svou povahou o penále či pokutu ve smyslu písm. f) citovaného ustanovení, jak nesprávně dovodilo finanční ředitelství. Pro posouzení, zda lze uznat výdaj (náklad) pro daňové účely jsou rozhodující ustanovení §§ 24 až 25 zákona o daních z příjmů a nikoliv, jak stěžovatel nesprávně dovozuje, na jakém účtu bylo podle opatření o nákladu (výdaji) účtováno.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 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 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 20. října 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu