

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **H. S.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Čechurou, advokátem se sídlem Vinohradská 6, Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 3. 2004, č. j. 30 Ca 69/2003-35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) u Nejvyššího správního soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 25. 3. 2004, č. j. 30 Ca 69/2003-35 zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím žalovaného Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 3. 2003, č. j. 1439/110/2003 a č. j. 1438/110/2003, jež předtím usneseními ze dne 16. 9. 2003, č. j. 30 Ca 71/2003-22 a č. j. 30 Ca 69/2003-21 spojil ke společnému projednání, kterými byly k odvoláním stěžovatele změněny napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 12. 2002, č. j. 156866/02/128913/2007 a č. j. 156956/02/128913/2007, jimiž bylo stěžovateli částečně vyhověno jeho odvoláním

proti předcházejícím rozhodnutím správce daně ze dne 18. 6. 2001 č. j. 88085/01/128913/0369, č. j. 88141/01/128913/0369 o dodatečně vyměřené dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 a roku 1997 tak, že částka dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období roku 1996 činila částku 10 485 Kč a za zdaňovací období roku 1997 činila částku 197 897 Kč.

Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal v zdaňovacích obdobích roku 1996 a roku 1997 tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku, jako výdaje pro účely zjištění základu daně a daně z příjmů, způsobem odpovídajícím zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále též „zákon o rezervách“). Především v řízeních předcházejících vydání rozhodnutí žalovaného nebylo krajským soudem zjištěno, že by tato řízení byla zatížena takovými vadami, které by způsobovaly nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud též nepřisvědčil stěžovateli stran jeho námitek o pochybení správního orgánu v otázce zjištění a prokázání rozsahu využívání nemovitosti v K. V., ulice Ch. č. 106 pro jeho podnikatelskou činnost. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného v otázce posouzení charakteru prací uvedených pod kapitolami č. 733-735 (rozvod potrubí UT, armatury, otopná tělesa) rozpočtu na opravu nemovitosti Ch. 106, které neuznal jako opravu, na něž stěžovatel v období let 1996, 1997 vytvářel rezervu. Je tomu tak proto, že se ve smyslu ustanovení § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jednalo o rekonstrukci (technické zhodnocení) a nikoli o opravu, na kterou by byl stěžovatel v souladu s ustanovením § 7 zákona o rezervách oprávněn tvořit rezervu. Jelikož zákon o daních z příjmů výslovně vyloučil možnost tvořit rezervu na práce charakteru rekonstrukce (technického zhodnocení), z těchto důvodů se nejednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal pochybení ani v části napadených rozhodnutí, jež se týkala tesařských konstrukcí, podlah a obkladů (kapitoly rozpočtu č. 762, 771, 776 a 781). I v tomto případě byl závěr žalovaného, že tyto práce nelze považovat za opravu, ale za rekonstrukci, řádným a jednoznačným způsobem odůvodněn a stěžovatel jej v žalobě žádnými konkrétními argumenty nezpochybnil.

Kasační stížnost podanou proti uvedenému rozsudku krajského soudu opřel stěžovatel výslovně o důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Podle stěžovatele došlo ke zkrácení práv tím, že rozhodnutím žalovaného byla nesprávně posouzena otázka jeho nároku vytvářet v letech 1996 a 1997 rezervu na opravu nemovitosti Ch. 106, K. V., jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů podle jím předloženého rozpočtu – zejm. položek – kapitol rozpočtu č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781, resp. otázka, zda jím vytvořená a zaúčtovaná rezerva byla daňově uznatelným výdajem či nikoli, jakož i otázka rozsahu využití této rezervy. Podle stěžovatele byla rezerva vytvořena v souladu se zákonem o rezervách a v důsledku toho byla jeho výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. V této souvislosti stěžovatel poukazoval zejména na předložený rozpočet, technickou zprávu z listopadu 1995, svědeckou výpověď Ing. V., znalecký posudek ze dne 14. 4. 1996, kdy z těchto důkazních prostředků měl vyplývat skutečný charakter provedené opravy a oprávněnost tvorby rezervy.

Z kasační stížnosti, byť to není explicitně vyjádřeno, plyne, že stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá i z důvodu vad řízení před správním orgánem ve smyslu ustanovení

§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel totiž dovozuje, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla porušena pravidla pro řízení před správním orgánem. V tomto směru stěžovatel poukazoval na postup správce daně při zahájení daňové kontroly, na nesprávné poučení o okamžiku zahájení daňové kontroly a na protokol o kontrole jiného daňového subjektu s tím, že tyto skutečnosti měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Též namítal i porušení ustanovení § 16 odst. 8 věty sedmé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel též zastával názor, že správním orgánem nebylo přihlédnuto ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a to i k těm, které jsou ve prospěch poplatníka.

Nad rámec podaných žalobních námitek proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2003, č. j. 1438/110/2003, č. j. 1439/110/2003 se také stěžovatel v kasační stížnosti domáhal přezkoumání veškerých rozhodnutí správce daně v dané věci a konstatování jejich neplatnosti, neboť u nich absentuje uvedení ustanovení hmotněprávních předpisů, které správce daně při svém postupu použil. Tento svůj požadavek stěžovatel opírá o nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. ÚS 666/02 a o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, publikovaného pod č. 212 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 5/2004.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil, přestože její stejnopis mu byl řádně doručen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a mezích důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 uvedeného ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Před samotným posouzením věci Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti není úkolem tohoto soudu, tak jak k tomu byl povinen příslušný krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je zejména posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že z kasační stížnosti lze za tento důvod pro její podání primárně označit ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k dopadu významu tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

V předmětné věci nebyl kasační stížností namítán nesprávně nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, není ani zpochybňován rozsah dokazování, ale stěžovatelem bylo toliko namítáno, že žalovaný správní orgán a následně krajský soud dospěly k nesprávnému právnímu závěru o tom, že u kapitol č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781 rozpočtu na opravu nemovitosti Ch. 106, K. V. nebyla rezerva vytvořena v souladu se zákonem o rezervách, v důsledku čehož vytvořená rezerva nebyla výdajem stěžovatele vynaloženým na dosažení,

zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Podstatou této námitky tak je otázka povahy stěžovatelem deklarovaných výdajů, na něž měla být rezerva dle položek č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781 v období roků 1996 a 1997 tvořena, tj. zda tyto budoucí výdaje, na které byla rezerva stěžovatelem tvořena, jsou svou povahou náklady na technické zhodnocení (rekonstrukci) nemovitosti Ch. 106 v K. V. nebo náklady na její opravu, resp. opravu její dílčí části.

Po skutkové stránce je nesporné, že stěžovatelem byla v zdaňovacích obdobích roku 1996 a 1997 shodně uplatněna částka 152 500 Kč jako výdaj (§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů) - rezerva. Dále bylo jednoznačně prokázáno, že tato rezerva byla tvořena v období let 1996, 1997 a dle rozpočtu na opravu shora uváděné nemovitosti. Rezerva mezi jinými tak byla tvořena i na opravy blíže specifikované pod položkami rozpočtu č. 733-735 (rozvod potrubí ÚT, armatury, otopná tělesa) a pod položkami č. 762, 776, 771, 781 (konstrukce tesařské, podlahy povlakové, podlahy z dlaždic a obklady a obklady keramické).

Jak z provedených důkazních prostředků (technická zpráva z listopadu 1995, svědecké výpovědi Ing. F. V. – č. j. 138376/01/128930/1954, znalecký posudek ze dne 14. 4. 1996), tak i ze samotné žaloby i kasační stížnosti, kde stěžovatel sám uvádí, že vytápění nemovitosti bylo prováděno zčásti elektrickými přímotopy a zčásti propanbutanovými topidly, jednoznačně vyplynulo, že stěžovatelem uváděné původní „ústřední topení“ bylo v období vytváření rezervy demontováno, odstraněno a rezerva tak byla tvořena za účelem zřízení zcela nového systému vytápění (nová otopná tělesa, armatury, rozvody potrubí ústředního topení).

Z předchozího řízení a již uvedených důkazů taktéž vyplynulo, že v případě položek rozpočtu č. 762, 776, 771, 781 tyto neměly sloužit pro opravu stávajících konstrukcí (dlažba, obklady, prkenné podlahy, stropy včetně zateplaní), ale k jejich náhradě – výměně za nové. Shodně tak je i nesporné, že v rámci kontroly daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roků 1996 a 1997 prováděné Finančním úřadem v Karlových Varech byla provedena kontrola výdajů – rezervy tvořené v letech 1996 a 1997 na opravu nemovitosti Ch. 106, K. V., přičemž Finanční úřad v Karlových Varech posoudil výdaj – tvořenou rezervu v položkách č. 713, 733-735, 762, 776, 771, 781 jako neoprávněnou, resp. jako rezervu na technické zhodnocení nemovitosti, která byla tvořena v rozporu s ustanovením § 7 odst. 2 zákona o rezervách.

Je taktéž nesporné, že žalovaný při vydání žalobami napadených rozhodnutí (ze dne 14. 3. 2003, č. j. 1438/110/2003, č. j. 1439/110/2003) vyhověl odvoláním stěžovatele v tom, že uznal jako oprávněný a prokázaný výdaj, mimo položky č. 713, 733-735, 762, 776, 771, 781 rozpočtu na opravu nemovitosti Ch. 106, stěžovatelem tvořenou rezervu na opravu této nemovitosti ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši odpovídající procentuálnímu využití nemovitosti stěžovatelem k podnikání tak, jak tento v odvoláních proti uvedeným rozhodnutím sám navrhoval a prokazoval – tj. ve výši 66,67 %. Již rozhodnutími žalovaného ze dne 14. 3. 2003, č. j. 1438/110/2003 a č. j. 1439/110/2003 tak bylo uznáno využití nemovitosti Ch. 106, K. V. stěžovatelem pro podnikatelské účely ve výši 66,67 %.

Z kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu rovněž plyne, že soud se při posuzování otázky o charakteru kapitol č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781 rozpočtu na opravu nemovitosti Ch. 106, resp. při posuzování vytvářené rezervy jako výdaje (nákladu) dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů ztotožnil s právním závěrem žalovaného v tom, že uvedené plánované práce byly ve skutečnosti plánovaným technickým zhodnocením

nemovitosti a nikoli plánovanou opravou. Tento právní závěr soudu je zcela opodstatněný a odpovídá zjištěnému skutkovému stavu.

Pro posouzení této otázky jsou rozhodující ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, ustanovení § 33 téhož zákona, jednotlivá ustanovení zákona o rezervách, Opatření Federálního ministerstva financí ze dne 15. 7. 1992, č. V/20 100/1992, Opatření Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, č. 281/71 802/1995.

Dle uvedených ustanovení je nesporný kvalitativní rozdíl mezi technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, kterým se zpravidla mění účelové určení věci nebo se jím mění její technické parametry (podstatné kvalitativní znaky) existujícího hmotného majetku a opravou. Opravou se, vycházeje z ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, ustanovení § 7 odst. 2 zákona o rezervách, Opatření Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, č. 281/71 802/1995, čl. II., odst. 2 písm. c), bod f) a Opatření Federálního ministerstva financí ze dne 15. 7. 1992, č. V/20 100/1992, Účtová třída 0, čl. VII. - Pořízení dlouhodobého majetku, odst. 2 písm. f), nemění účelové určení věci - hmotného majetku, nemění se, ani se nově nevytváří technické parametry tohoto majetku. Opravou hmotného majetku je tak nutno rozumět uskutečňovanou činnost, jíž se odstraňují částečná fyzická opotřebení nebo poškození (kvalitativní vady) existujícího hmotného majetku za účelem jeho uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, které však nedosahují kvality technického zhodnocení. Po provedené opravě pak opravovaný hmotný majetek nadále existuje, jsou zachovány jeho hlavní technické parametry a je způsobilý plnit účel ke kterému byl původně určen.

Jelikož výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů není způsobilá být rezerva na jakoukoliv opravu hmotného majetku, ale pouze rezerva na opravu hmotného majetku předpokládanou zákonem o rezervách (§ 7), nelze oprávněně považovat rezervu tvořenou za účelem technického zhodnocení za výdaj oprávněný.

Rezerva na položky kapitol č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781 rozpočtu na opravu nemovitosti Ch. 106 tak nebyla žalovaným uznána jako výdaj dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů oprávněnou po právu. Z výše uvedených úvah vyplývá, že krajský soud správně posoudil rozhodnou právní otázku, když dospěl k závěru, že tvorba rezervy stěžovatelem v položkách dle uvedeného rozpočtu č. 733, 734, 735, 762, 776, 771 a 781 nebyla ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roků 1996, 1997 oprávněným výdajem a tudíž tato námitka stěžovatele o nesprávném posouzení této otázky krajským soudem není důvodná. Je tomu tak proto, že plánované práce pod položkami rozpočtu č. 733-735 (rozvod potrubí ÚT, armatury, otopná tělesa) a pod položkami č. 762, 776, 771, 781 (konstrukce tesařské, podlahy povlakové, podlahy z dlaždic a obklady a obklady keramické) byly ve skutečnosti plánovaným technickým zhodnocením nemovitosti a nikoli plánovanou opravou.

Za stížnostní námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bylo možno považovat i námitku o tom, že na vytvořenou rezervu na opravu nemovitosti bylo nesprávně vztaženo procentuální využití nemovitosti stěžovatelem, když dle tvrzení stěžovatele měla být většina prací (jakkoli blíže nespecifikovaná) uznána v celé hodnotě rozpočtu.

Tato námitka kasační stížnosti není důvodná.

Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, kdy rozsah podaných žalob předurčuje obsah rozhodnutí soudu. Stěžovatel v rámci žalob jednoznačně a určitě nespecifikoval skutkové a právní důvody, pro které považuje výroky za nezákonné, ani důkazy, které k těmto svým tvrzením o nezákonnosti napadených rozhodnutí navrhuje provést, nebrojil proti zjištěnému skutkovému stavu, nebyl sto specifikovat, u kterých položek se měl domáhat uznání tvorby rezervy v celé výši a poukazoval na podrobné zdůvodnění, jež mělo být součástí blíže neurčeného spisu.

V rozsahu takto formulované žalobní námitky proti rozhodnutím žalovaného, kdy mu nadto v části žádaného uznání využití předmětné nemovitosti pro podnikatelské účely ve výši 66,67 %, bylo žalovaným zcela vyhověno, nebylo možno pro neurčitost tuto žalobní námitku krajským soudem vůbec projednat. Protože posuzování a přezkoumání otázky zákonnosti procentuálního využití nemovitosti Ch. 106, K. V., resp. tvorby rezervy na její opravu, soudem nebylo v důsledku, v tomto směru, neurčitých podání (žalob) stěžovatele projednáno, nebyla a ani nemohla být tato otázka krajským soudem nesprávně posouzena.

V námitce o porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem způsobem, který ovlivnil zákonnost rozhodnutí žalovaného [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na postup správce daně při zahájení daňové kontroly, na nesprávné poučení o okamžiku zahájení daňové kontroly a na protokol o kontrole jiného daňového subjektu s tím, že tyto skutečnosti měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Bylo namítáno i porušení ustanovení § 16 odst. 8 věty sedmé zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel zastával názor, že při dodatečném stanovení daně správcem daně nebylo (bez jakékoliv bližší specifikace) přihlédnuto ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny a to i k těm, které jsou ve prospěch poplatníka (též bez bližší specifikace).

Stran stížní námitky o tom, že při řízení před správním orgánem nebylo přihlíženo ke všem okolnostem, které byly zjištěny při daňové kontrole, a to i těm, které měly být ve prospěch daňové poplatníka, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka není opodstatněná. V kasační stížnosti je nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, tj. konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah krajského soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení procesních předpisů tím byla, a jakým způsobem porušena. Toto ovšem stěžovatel v namítaném rozsahu neučinil. Krajský soud se ve svém rozsudku s totožnou žalobní námitkou vypořádal dostatečně. Pokud totiž stěžovatel jak v žalobě, tak i v kasační stížnosti vůbec neuvede, ke kterým konkrétním výhodám správní orgány neměly přihlédnout, nelze považovat rozsudek krajského soudu, jež přezkoumá správní řízení z pohledu namítaných vad toliko v obecné rovině, za nezákonný.

Ve smyslu námitky, kterou bylo možno podřadit pod důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a z nichž stěžovatel dovozuje nezákonnost rozhodnutí správního orgánu, bylo jím poukazováno na skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla projednána pouze se stěžovatelem bez jeho zástupce. Stěžovatel v tomto směru brojil proti názoru krajského soudu o tom, že kontrolní zpráva byla projednávána v podstatě dvoufázově, a že jej považuje za nesprávný. Za další vadu řízení před správním orgánem považoval stěžovatel skutečnost, že v rámci prováděné daňové kontroly měl v této vystupovat jako osoba zúčastněná na řízení i druhý účastník sdružení – A. P., a to z titulu závazku vést účetnictví sdružení.

Daňová kontrola je specifickým úkonem správce daně. V jeho rámci dochází k realizaci práv a povinností jak stěžovatele jako daňového subjektu, tak i správce daně. Mezi tyto oprávnění resp. povinnosti náleží i oprávnění upravená v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, jejichž obsahem je právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, jakož i povinnost správce daně zprávu o kontrole s daňovým subjektem řádně projednat podle ustanovení § 16 odst. 8 téhož zákona. Uvedený zákon upravující daňové řízení tak rozlišuje mezi projednáním a seznámením s výsledky provedené daňové kontroly. Ze správního spisu – protokolu ze dne 10. 4. 2001 č. j. 58799/01/128930/1954 jednoznačně plyne, byť tento byl ne zcela pregnantně pojmenován jako „Projednání zprávy o kontrole“, že se v případě tohoto úkonu ze strany správce daně a stěžovatele jednalo o realizaci oprávnění vyplývajícího z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. O tomto taktéž svědčí přijaté ujednání (§ 12 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) obsažené v tomto protokolu, jehož obsahem je sjednání termínu projednání zprávy o kontrole na den 27. 4. 2001. Uvedeného dne se uskutečnilo ústní jednání, jehož obsahem bylo projednání zprávy o kontrole daně z příjmu stěžovatele za zdaňovací období od roku 1996 do roku 1999. Toto ústní jednání bylo zachyceno v protokolu č. j. 72239/01/128930/1954 a jeho součástí je i vyjádření stěžovatele k výsledku kontroly. Tento protokol jednoznačně deklaruje, že jeho konání byl účasten i zástupce stěžovatele – R. V. Daňová kontrola tak byla řádně a v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků projednána.

Pokud tedy stěžovatel namítal, že daňová kontrola nebyla projednána s jeho zástupcem je tento jeho názor nesprávný. Správní řízení vedené správcem daně tak nebylo stiženo vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele oprávněnou, když z výše uvedeného je zřejmé, že právní názor krajského soudu v této věci není v rozporu se zákonem.

Oprávněnou také není námitka stěžovatele o tom, že by řízení před správním orgánem bylo stiženo vadou s vlivem na zákonnost, když se tohoto neúčastnil druhý z členů sdružení P. – A. P. jako osoba zúčastněná na řízení z titulu, že tento byl smlouvou o sdružení bez právní subjektivity zavázán vést jeho účetnictví.

Sdružení P. nemělo právní subjektivitu, přičemž jak stěžovatel, tak i A. P. byli ve smyslu ustanovení § 6 zákona o správě daní a poplatků zcela samostatnými osobami. Kdo je v průběhu daňového řízení osobou zúčastněnou je stanoveno v § 7 zákona o správě daní a poplatků (normou veřejného práva), nezávisle na jakémkoliv soukromoprávním závazku stěžovatele jako daňového subjektu. Řízení před správním orgánem proto nebyla stižena namítanou vadou a rozhodnutí krajského soudu je tak v souladu se zákonem.

Pokud jde o stížní námitku, kterou se stěžovatel v rámci kasační stížnosti domáhá přezkoumání blíže nespecifikovaných rozhodnutí správce daně (tedy nejen žalovaného) a konstatování jejich neplatnosti, resp. nicotnosti s tím, že u těchto absentuje uvedení ustanovení hmotněprávních předpisů, které správce daně při svém postupu použil, Nejvyšší správní soud především uvádí, že v tomto směru nelze ztotožňovat rozhodnutí nicotné, neplatné a nezákonné.

Nejvyšší správní soud především obecně poukazuje v této souvislosti na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, který dovodil, že „pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze vzájemně směšovat,

neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Důvody nicotnosti správních aktů nejsou pozitivním právem upraveny a jsou obecně podávány zejména teorií, resp. vyplývají z judikatury správních soudů. Podle rozhodovací praxe způsobují nicotnost správního rozhodnutí typicky takové vady, které spočívají v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, v rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí o odvolání bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, v požadavku trestného plnění, plnění fakticky nemožného, apod. Neplatné může být pouze rozhodnutí podle zákona o správě daní a poplatků, kterému chybí základní náležitosti uvedené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Chybějící základní náležitosti sice také představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby bylo možno usuzovat na nicotnost. Je samozřejmé, že i daňové rozhodnutí může být nicotné, důvodem jeho nicotnosti však nebudou kriteria neplatnosti ve smyslu shora uvedeném, ale kriteria nicotnosti, které dovodila judikatura. Od nicotnosti a neplatnosti rozhodnutí je pak třeba odlišovat rozhodnutí nezákonné, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat na rozhodnutí nicotné“. Z uvedeného rozsudku rozšířeného senátu zřetelně vyplývá, že rozhodnutí, u něhož chybí náležitosti uvedené v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není nicotné (k nicotnosti by bylo nutno hledět z úřední povinnosti, bez ohledu na to, zda žaloba na vady nulitu způsobující poukazovala), ale toliko neplatné (takovou vadu by bylo třeba namítat již v žalobě).

V této konkrétní věci stěžovatel namítá, že v rozhodnutích nejsou specifikována ustanovení hmotněprávních předpisů, které správní orgány ve svém postupu použily. Nejvyšší správní soud však vychází z toho, že zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Výše uvedené plně koresponduje např. i s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze kterého je jednoznačně patrné, že základní náležitostí rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je uvedení právních předpisů, na základě kterých správce daně rozhodoval, nikoliv jejich jednotlivých ustanovení. Obdobně judikoval Ústavní soud např. v usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, podle něhož „nález sp. zn. II. ÚS 31/99 nelze ani při nejlepší vůli interpretovat tak, že by základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vedle odkazu na hmotné a procesní předpisy byla i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmene právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá“. Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, z něhož mimo jiné vyplývá, že „platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena…není neplatný, je-li právní předpis… beze vší pochybností patrný ze záhlaví platebního výměru“. Tato judikatura podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu plně odpovídá i dikci ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, podle níž základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, jež lze chápat toliko ve smyslu hmotných a procesních předpisů. Jelikož prvostupňová správní rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech a druhostupňová rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni obsahují odkaz na hmotněprávní předpisy, nemůže Nejvyšší správní soud uvedené námitce kasační stížnosti přisvědčit. Třeba ovšem dodat též to, že i pokud by správní rozhodnutí neobsahovala odkaz na hmotněprávní předpisy a uvažovalo by se o neplatnosti těchto rozhodnutí, žaloba tuto námitku neobsahuje a námitka obsažená v kasační stížnosti

by proto byla novem ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud by k takové námitce, kterou stěžovatel uplatnil až poté, co bylo kasační stížností napadené rozhodnutí vydáno, nemohl ani přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

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

Stěžovatel ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. října 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu