



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. V.**, zastoupené JUDr. Miroslavem Nypem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2003, č. j. 533/43 454/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2006, č. j. 5 Ca 17/2004 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2006, č. j. 5 Ca 17/2004 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. 4. 2003, č. j. FR/2051/110/2003 – Ja; kterým finanční ředitelství přezkoumávalo (ve shodě s § 55b zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků – dále jen „daňového řádu“) své dřívější rozhodnutí ze dne 9. 4. 2002, č. j. FR/51/110/2002 – Ja.

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; tvrdila, že žalovaný vyvodil ze skutkových zjištění nesprávné závěry. Žalobkyně byla spolupracující osobou s panem V. (dědila tedy dohodnutým způsobem své příjmy a výdaje s manželem), který podnikal rovněž v oboru „Reklamní a propagační činnost“. Zásadní otázkou v daňovém řízení bylo totiž posouzení, zda výdaje, které vynaložil podnikatel V., na závodní činnost svého nezletilého syna M. V., lze posoudit jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění či udržení příjmů z podnikatelské činnosti podnikatele V.

Pan V. realizoval svoji podnikatelskou činnost umístováním grafické reklamy na závodní vozidla a oděv závodníka a další reklamou při automobilových závodech, přičemž závodní vozidla se účastnila závodů na jeho náklad. Z této činnosti mu plynuly také příjmy ve formě plateb od zadavatelů za reklamu. Náklady na činnost spočívaly především v nákladech na účast v závodech (startovné, náklady na pořízení vozidla, jeho údržbu apod.), bez účasti na závodech by uvedený způsob podnikání nebyl možný. Skutečnost, že závodní vozidlo řídil syn podnikatele V. není rozhodná. Vztah mezi majitelem závodní stáje a konkrétním jezdcem není, dle názoru žalobkyně, rozhodující.

Městský soud žalobu zamítl; uvedl, že výdaje, které podnikatel V. vynaložil, aby se syn mohl zúčastnit motokárových závodů, jsou výdaje přímo výlučně související jen s tím, aby se syn mohl tohoto sportu zúčastnit, a to bez ohledu na to, zda podnikatel V. realizoval při závodech reklamní či propagační činnost. Podstatný je obsah uzavřených smluv, podle nichž reklama a propagace měla být realizována umístěním reklamního loga, rozšiřováním dodaných prospektů a propagačních materiálů a verbální komunikací s masmédií, pořadateli a ostatními partnery. Náklady související s touto propagační činností jsou výdaji daňově uznatelnými. Avšak výdaje vynaložené na to, aby se mohl syn podnikatele V. závodů zúčastnit, nejsou výdaji související s příjmy z jeho reklamní činnosti. Jsou to výdaje, které by musel vynaložit k zajištění účasti syna v závodech i bez toho, zda vykonával reklamu či propagaci.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s.

Podstatou jejích námitek je tvrzení, že výdaje na účast syna v závodech byly výdaji ovlivňujícími základ daně a daň. Předně § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů nevyžaduje, aby výdaje souvisely bezprostředně s dosaženými příjmy z předmětu podnikatelské činnosti. Smluvní partneři byli ochotni platit za reklamu jen tehdy, bude-li umístěna na závodech mistrovství ČR a podobných. Musel být tedy zajištěn kvalitní jezdec a tím byl právě syn podnikatele. Proto výdaje, které vynaložil na zajištění účasti syna v závodech jsou výdaji k dosažení, zajištění či udržení příjmů z jeho reklamní činnosti.

Další námitkou pak žalobkyně zpochybňuje vlastní existenci napadeného rozhodnutí a považuje je za nicotné. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. 4. 2003, č. j. FŘ/2051/110/2003 - Ja, bylo vydáno v rozporu s § 55b daňového řádu; pokud totiž správce daně v přezkumném řízení dospěje k témuž závěru, který učinil v rozhodnutí přezkoumávaném, pak měl toto původní rozhodnutí potvrdit a ne zamítnout odvolání. Takový postup § 55b daňového řádu nezná. Stejnou chybu pak učinil žalovaný, neboť obě rozhodnutí tvoří jeden celek. Žalovaný si měl chyby povšimnout a napravit ji. Uvedeným rozhodnutím finančního ředitelství tak bylo ve stejné věci stejným orgánem prakticky rozhodováno dvakrát.

Navrhla proto zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, v obsáhlém vyjádření setrval na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě i v napadeném rozhodnutí a zdůraznil, že jeho postup byl souladný se zákonem. Navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud - poté, co se seznámil s obsahem správního spisu - dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně je pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; správní orgán II. stupně - ani pak městský soud - k této skutečnosti nepřihlédl a odvolání, posléze i žalobu, z věcných důvodů zamítl.

Nejprve se soud zabýval tvrzením, označujícím napadená rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí finančního ředitelství za nicotná. Dospěl-li by totiž soud k závěru, svědčícímu nicotnosti rozhodnutí, pak by již na této argumentaci ustal; nezabýval by se tedy již dalšími tvrzeními, jež míří do nesprávně posouzeného vlivu výdajů na základ daně a daň žalobkyně. Totéž by platilo v situaci, dospěl-li by soud k závěru svědčícímu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného či rozsudku soudu.

Nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí jemu předcházejícího, žalobkyně dovodila z obsahu výroku rozhodnutí finančního ředitelství, které v rámci přezkumného řízení, vedeného podle § 55b daňového řádu mělo své již pravomocné rozhodnutí přezkoumat, zamítlo odvolání. Takový výrok však § 55b odst. 1 daňového řádu neumožňuje. Protože tento postup tolerovalo i rozhodnutí žalovaného, je i ono rozhodnutím nicotným.

S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Předně považuje za nutné poukázat na svoji již ustálenou judikaturu, vztahující se k problematice nicotnosti rozhodnutí. V tomto ohledu je rozhodující názor rozšířeného senátu, vyjádřený v rozhodnutí ze dne 5. července 2005, sp. zn. 6 A 76/2001, publikovaný ve Sb. NSS č. 793/2006.

Jak v tomto rozsudku uvedl rozšířený senát, teorie považuje za nicotný takový správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou těmito vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti.

Od nicotnosti je však zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud k vadám rozhodnutí přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám rozhodnutí přihlížel pouze tehdy, pokud by rozhodnutí bylo buď nicotné či nepřezkoumatelné.

V souzeném případě rozhodl žalovaný o povolení přezkoumání již pravomocného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. 4. 2002, č. j. FR/51/110/2002 - Ja. To tedy přezkoumalo zmíněné rozhodnutí a dospělo k závěru, že nebyly splněny podmínky přezkoumání a rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003, č. j. FR/2051/110/2003 – Ja, **zamítlo** odvolání žalobkyně. Ustanovení § 55b daňového řádu však takovýto výrok neumožňuje.

Podle § 55b odst. 1 daňového řádu může být na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.

Toto ustanovení tak rozlišuje dva možné způsoby řešení. Buďto přezkoumávající správní orgán (zde finanční ředitelství) dospěje k závěru, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy či se zakládá na podstatných vadách řízení a současně okolnosti nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši, pak toto rozhodnutí zruší, nebo jej nahradí jiným a nebo jej změní. Dospěje-li však k závěru, že ony zákonné podmínky pro přezkoumání rozhodnutí splněny nebyly, pak může nastat jediná varianta jeho rozhodnutí, totiž že přezkoumávané rozhodnutí potvrdí. Jinou možnost postupu a tedy výroku svého rozhodnutí správní orgán nemá.

V daném případě však dospěl správní orgán (finanční ředitelství) k závěru, že podmínky pro přezkoumání jeho rozhodnutí splněny nebyly, měl tedy své původní rozhodnutí potvrdit. Nutno je připomenout, že přezkoumáváno bylo již pravomocné rozhodnutí správního orgánu. Pouhým povolením či nařízením přezkoumání rozhodnutí jsou pouze zpochybněny zákonné okolnosti pro jeho vydání, odvolací řízení je však již skončeno. Z odst. 5 citovaného ustanovení je však zřejmé, že od vydání rozhodnutí o povolení přezkoumání rozhodnutí do doby pravomocného skončení přezkumného řízení, je sice odložena vykonatelnost tohoto rozhodnutí, avšak přezkoumávané rozhodnutí je i nadále pravomocné.

Výrok, kterým finanční ředitelství zamítlo odvolání je tedy matoucí, nesrozumitelný, zakládající vadu takové intenzity, že k ní měl přihlížet sám žalovaný v odvolacím řízení, a to i bez výslovné výtky žalobkyně, neboť výrok rozhodnutí neodpovídá jeho odůvodnění, ani zákonem nastaveným limitům. Ten však tuto vadu přehlédl.

Požadavek na určitost a přesnost výroku správního aktu obecně, vyplývá v posuzované věci jednak z obecných principů, na nichž nutně spočívá právní stát (srov. např. čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle něhož je možno státní moc uplatňovat pouze způsoby, které stanoví zákon), jednak z procesní normy, kterou byl daňový řád.

Jestliže předmětem řízení bylo přezkoumávání již pravomocného rozhodnutí (tedy po již dříve ukončeném odvolacím řízení), pak výrok, jímž finanční ředitelství zamítlo odvolání je navýsost nesrozumitelný a takovéto rozhodnutí obstát nemůže. Jeho důsledkem je totiž narušení principu právní jistoty. Takový výrok není přesný a určitý, neodpovídá odůvodnění rozhodnutí a neodpovídá ani výše citovanému požadavku § 55b odst. 1 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud na tomto místě doplňuje, že obdobně je vadou nepřezkoumatelnosti stíženo rozhodnutí žalovaného, které (ač se věcně vypořádalo s odvolacími námitkami) zcela pominulo nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu I. stupně, spočívající ve vzájemné rozpornosti výroku rozhodnutí a jeho odůvodnění.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 12.12.2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78 publikovaném pod č. 523/2005 Sb. NSS konstatoval, že *není vázán důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 3 s. ř. s., je-li rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Takový je i rozsudek zamítající žalobu na základě nedůvodnosti v žalobě uplatněných námitek a nepřihlízející přitom ke skutečnosti, že samo správní rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, spočívající ve vnitřní rozpornosti výroku a vzájemné rozpornosti výroku a odůvodnění. Takové rozhodnutí měl krajský soud zrušit bez ohledu na žalobní námitky (§ 76 s. ř. s.).*

Již městský soud měl tedy rozhodnutí žalovaného zrušit. Jestliže tak neučinil, je i jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť je zatíženo vadou, která mohla mít za následek jeho nezákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Protože kasační soud dospěl k závěru svědčícímu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, otázkami posouzení konkrétních výdajů a jejich působením na základ daně se již dále zabývat nemohl.

Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s., za použití § 109 odst. 3 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž 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 dne 25. dubna 2007

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu