



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobců: a) M. V., b) O. V., c) Mi. V., zastoupení JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupen JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října 3, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2006, č. j. 6 Ca 241/2003 – 63,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2006, č. j. 6 Ca 241/2003 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 4. 2006, č. j. 6 Ca 241/2003 – 63, zamítl žalobu, kterou se žalobci (dále jen „stěžovatelé“) jako právní nástupci zemřelého původního žalobce (dále jen „žalobce“) domáhali zrušení rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“) ze dne 15. 8. 2003, č. j. 533/43461/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 4. 2003, č. j. FŘ/2049/110/2003-Ja, kterým finanční ředitelství přezkoumalo podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) své rozhodnutí ze dne 8. 4. 2002, č. j. FŘ/53/110/2002-Ja. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že tvrdil-li žalobce, že na dosažení a udržení zdanitelných příjmů vynaložil určité náklady, musí prokázat nejen jejich výši, ale především příčinnou souvislost jejich vynaložení s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Podle názoru městského soudu však žalobci v roce 1998 v předmětu podnikání „profesionální činnost v automobilovém sportu – automobilový závodník“ žádné příjmy, od nichž by bylo možno výdaje na provozování této činnosti podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, odečítat, neplynuly. Na

základě skutkového stavu zjištěného správcem daně, který nebyl zpochybněn ani v soudním řízení, se městský soud ztotožnil s názorem ministerstva a správce daně, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal, že výdaje související se závodní činností motokár byly účelně vynaloženým nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel c) (syn žalobce), který se závodů účastnil jako závodník, neměl příjmy z propagace a reklamy smluvně upraveny a také mu ve skutečnosti žádné neplynuly. Předmětné smlouvy neuzavíral žalobce ani jako zástupce stěžovatele c). Tyto byly uzavírány žalobcem jako osobou podnikající na základě živnostenského oprávnění „profesionální činnost v automobilovém sportu – automobilový závodník“. Pokud žalobce realizoval propagaci a reklamu podle uzavřených smluv na závodech, kterých se stěžovatel c) účastnil jako závodník, potom se podle názoru městského soudu jednalo o realizaci reklamní činnosti žalobcem a nikoli stěžovatelem c). Za výdaje daňově uznatelné nelze označit výdaje přímo související se závodní činností stěžovatele c). Tyto výdaje přímo a výlučně souvisejí s tím, aby se stěžovatel c) mohl tohoto sportu účastnit, a to i bez toho, zda byla reklama a propagace realizována. Reklamní a propagační činnost žalobce lze naproti tomu vykonávat zcela nezávisle na sportovní činnosti žalobce.

Proti tomuto rozsudku podali stěžovatelé v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., v níž namítali, že výdaje na účast stěžovatele c) na závodech byly výdaji ovlivňujícími základ daně a daň. Smluvní partneři byli ochotni platit za reklamu jen tehdy, bude-li umístěna na závodech mistrovství ČR a podobných závodech. Musel být tedy zajištěn kvalitní jezdec, a tím byl právě stěžovatel c). Proto výdaje, které žalobce vynaložil na zajištění účasti stěžovatele c) na závodech jsou výdaji k dosažení, zajištění či udržení příjmů z jeho reklamní činnosti. Městský soud nesprávně odděluje příjmy, které žalobce realizoval z reklamní činnosti, a výdaje vynaložené na závodní činnost. Městský soud nevysvětlil, proč by předmětné výdaje nemohly být daňově uznatelnými, a také nezohlednil skutečnost, že poskytovat služby reklamy a propagace v daném měřítku mohl žalobce jen tehdy, pokud výdaje na účast v automobilových závodech skutečně vynakládal. Podle stěžovatelů bylo v daňovém řízení prokázáno, že výdaje vynaložené na závodní činnost motokár souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů žalobce. Bez vynaložení těchto výdajů by nedošlo ani k realizaci příjmů z reklamní činnosti. Příčinná souvislost mezi výdaji a příjmy je tak nepochybně dána. V další námitce pak stěžovatelé zpochybňovali existenci napadeného rozhodnutí ministerstva s tím, že je nicotné. Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 4. 2003, č. j. FŘ/2049/110/2002-Ja, bylo podle nich vydáno v rozporu s ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků. Pokud totiž správce daně v přezkumném řízení dospěje k témuž závěru, který učinil v rozhodnutí přezkoumávaném, pak měl toto původní rozhodnutí potvrdit a ne zamítat odvolání. Takový postup citované ustanovení nezná. Uvedeným rozhodnutím finančního ředitelství tak bylo ve stejné věci stejným orgánem prakticky rozhodováno dvakrát, a proto je nicotné. V návaznosti na to je pak nicotné i napadené rozhodnutí ministerstva, a to z toho důvodu, že tomuto rozhodnutí jako rozhodnutí správního orgánu II. stupně chybí podstatný předpoklad pro jeho existenci, tj. existující rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Městský soud se však touto skutečností vůbec nezabýval. Z výše uvedených důvodů stěžovatelé navrhli zrušení napadeného rozsudku.

Ministerstvo v obsáhlém vyjádření setrvalo na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě i v napadeném rozhodnutí, popřelo důvodnost kasační stížnosti a zdůraznilo, že jeho postup byl souladný se zákonem. Proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

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 uplatnili stěžovatelé v kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 3 citovaného ustanovení, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V daném případě rozhodlo ministerstvo o povolení přezkoumání pravomocného rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 4. 2002, č. j. FŘ/53/110/2002-Ja. Poté finanční ředitelství toto rozhodnutí přezkoumalo a dospělo k závěru, že nebyly splněny podmínky pro povolení tohoto přezkoumání a rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003, č. j. FŘ/2049/110/2003-Ja, zamítlo odvolání žalobce.

Podle ustanovení § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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.

Citované ustanovení rozlišuje v zásadě dva možné způsoby, jak může být rozhodnuto v řízení o přezkoumávání daňových rozhodnutí. Dospěje-li přezkoumávající správce daně 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 zákonné podmínky pro přezkoumání rozhodnutí splněny nebyly, pak může pouze přezkoumávané rozhodnutí potvrdit. Jinou možnost, jak rozhodnout správní orgán podle citovaného ustanovení nemá.

Pokud tedy v daném případě finanční ředitelství v řízení o přezkoumání svého předchozího rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 9. 8. 2001, č. j. 34067/01/274970/7390, znovu zamítlo totéž odvolání, je výrok jeho rozhodnutí v rozporu se zákonem. Dospělo-li totiž k závěru, že podmínky pro přezkoumání jeho rozhodnutí splněny nebyly, mělo své přezkoumávané rozhodnutí potvrdit. Je nutné připomenout, že přezkoumáváno bylo pravomocné rozhodnutí správního orgánu a povolením či nařízením přezkoumání rozhodnutí jsou pouze zpochybněny zákonné okolnosti pro jeho vydání. Z ust. § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, 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 a zakládající vadu takové intenzity, že k ní mělo v odvolacím řízení ministerstvo přihlížet, a to i bez výslovné námitky žalobce, neboť výrok rozhodnutí

neodpovídá jeho odůvodnění, ani zákonem nastaveným limitům. Jestliže předmětem řízení byl přezkum pravomocného rozhodnutí, tj. rozhodnutí vydaného již dříve v odvolacím řízení, pak rozhodnutí, jímž finanční ředitelství zamítlo odvolání, nemůže obstát. Jeho důsledkem je totiž narušení principu právní jistoty, neboť zamítavý výrok neodpovídá požadavku ustanovení § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

I přesto, že tato vada nebyla namítána v žalobě, jedná se podle Nejvyššího správního soudu o vadu takového charakteru a takové intenzity, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39, www.nssoud.cz). Městský soud měl proto napadené správní rozhodnutí zrušit pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a pokud tak neučinil, zatížil napadený rozsudek vadou, která mohla mít za následek jeho nezákonnost (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

S chybným výrokem rozhodnutí finančního ředitelství úzce souvisí další pochybení, a to, v jakém rozsahu podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství své předchozí rozhodnutí přezkoumalo. Podle odst. 6 věta druhá citovaného ustanovení je správce daně provádějící přezkum vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil.

V dané věci ministerstvo rozhodnutím ze dne 18. 2. 2003, č. j. 533/128 749/2002, povolilo přezkum rozhodnutí finančního ředitelství, přičemž v odůvodnění uvedlo, že „se na základě předloženého spisového materiálu nedá posoudit, zda příjmy z reklamy lze přiřadit jenom ke stáji O. V. – MV Styling, nebo i k závodníku Mi. V. Toto je třeba doprovéřit.“ Finanční ředitelství se však místo přezkumu v takto vymezeném rozsahu znovu zabývalo námitkami uvedenými žalobcem v odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 9. 8. 2001, č. j. 34067/01/274970/7390, a bez ohledu na poměrně úzce vymezený rozsah přezkumu je věcně projednalo a rozhodlo o nich. Tento postup je v rozporu s ustanovením § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že správce daně při přezkumu daňových rozhodnutí podle ust. § 55b citovaného zákona posuzuje napadené rozhodnutí pouze v rozsahu, v jakém mu jeho nadřízený orgán přezkoumání povolil, neboť je podle odst. 6 citovaného ustanovení vázán jeho právním názorem a nemůže tedy přezkoumat rozhodnutí ve větším rozsahu. Za této procesní situace tedy mohl žalobce uplatnit v žalobních bodech pouze námitky v rozsahu, v jakém byl povolen přezkum podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na výše uvedené se měl tedy městský soud zabývat tím, zda ministerstvo, stejně jako finanční ředitelství, nepřekročily rámec přezkumné činnosti vymezený obecně ustanovením § 55b zákona o správě daní a poplatků a konkrétně rozhodnutím ministerstva o povolení přezkumu.

Vzhledem k uvedeným pochybením městského soudu se Nejvyšší správní soud nezabýval stížní námitkou týkající se otázky posouzení konkrétních výdajů a jejich působení na základ daně, neboť takový přezkum by byl předčasný.

K námitce, že se městský soud v napadeném rozsudku nezabýval nicotností správních rozhodnutí, Nejvyšší správní soud uvádí, že soudy rozhodující ve správním

soudnictví jsou povinny se touto otázkou zabývat z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 a § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ale neshledá-li soud rozhodnutí nicotným, není jeho povinností tento svůj závěr uvádět v rozhodnutí, ledaže by byla nicotnost v žalobě namítána (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 10/2004 - 49 a z téhož dne č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, přístupné na www.nssoud.cz). V posuzované věci žaloba žádnou námitku poukazující na možnou nicotnost správních rozhodnutí neobsahovala, a městský soud proto nepochybil, když se k této otázce v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně nevyjádřil. Argumentací stěžovatelů, kterou až v kasační stížnosti odůvodňují svůj právní názor o nicotnosti předmětných správních rozhodnutí, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť jde o důvody, které nebyly uplatněny v řízení před městským soudem přesto, že uplatněny být mohly (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 19. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu