



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Fi.Bi.Li, s. r. o.**, se sídlem Zámecká 85, Kolín, zastoupený Mgr. Gabrielou Beckertovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Na Kozačce 9, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 23. 4. 2008, č. j. 59 Ca 37/2006 – 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 23. 4. 2008, č. j. 59 Ca 37/2006 – 37, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2006, č. j. 892/06-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Liberci ze dne 16. 5. 2005, č. j. 112643/05/192913/1460, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 248 000 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, přičemž hlavní pochybení žalovaného a správce daně spatřoval v nicotnosti, resp. nezákonnosti jejich rozhodnutí, a to pro nedostatek základních náležitostí předepsaných pro rozhodnutí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Další žalobní body se pak týkaly samotného způsobu stanovení daně, a to jak z hlediska její výše, tak z hlediska uplatněných postupů. Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 23. 4. 2008, č. j. 59 Ca 37/2006 - 37, žalobu zamítl.

Ze správního spisu přitom vyplynulo, že daň byla žalobci doměřena na základě zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Doměřený rozdíl na základu daně tvoří mj. částka 797 269,81 Kč, která má představovat hodnotu hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002 vyčíslenou daňovým subjektem v dokumentu nazvaném „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“ ve výši 839 231,38 Kč (bez DPH) a sníženou o 5% marži. Správce daně tuto částku doměřil jako inventarizační přebytek, jelikož při daňové kontrole zjistil, že nebylo účtováno o inventuře hotových výrobků na skladě. Vycházel přitom z výše uvedeného dokumentu a z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2005, č. j. 94533/05/192932/5366, dle kterého jednatelka žalobce uvedla, že výše specifikovaný dokument obsahuje seznam hotových výrobků připravených k vyskladnění, a že ceny v předložené inventuře jsou prodejní včetně 5% marže. V tomto protokole je také zaznamenáno její vyjádření, že se podivuje nad tím, že inventura hotových výrobků nebyla zaúčtována do účetní závěrky roku 2002, když veškeré fyzické inventarizace byly dány k dispozici externí účetní. Dále je zde zaznamenáno vyjádření, že byly nalezeny některé výrobky, které si nikdo neobjednal, nebyla na ně stanovena cena a ačkoliv byl uveden odběratel, ten nikdy dané výrobky nepožadoval. Dne 29. 4. 2005 jednatelka žalobce předala správci daně písemné sdělení, podle něhož marže obsažená ve finální ceně výrobků je 19% a nikoli 5%, jak bylo uvedeno dříve. Při jednání dne 6. 5. 2005 pak jednatelka žalobce dle protokolu č. j. 98569/05/192932/5366 uvedla, že žalobce není schopen marži 19% doložit. Poté byla jednatelka žalobce seznámena s tím, že do základu daně bude zahrnuta výše provedené inventury hotových výrobků v ceně předložené žalobcem, snížené o 5% marži. Závěrem tohoto jednání jednatelka žalobce uvedla, že nemůže předložit žádné důkazní prostředky, které by měly vliv na výsledek kontroly daně z příjmů právnických osob.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. V odvolání odkazoval na § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“), dle něhož platí, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou. Žalobce dále uvedl, že vzhledem k tomu, že v seznamu inventury hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002 byly uvedeny výrobky se speciálním použitím vyrobené pro zákazníky, se kterými již společnost neobchodovala, nebo již nebyly tyto výrobky zákazníky objednány, nevyjadřuje ocenění hotových výrobků jejich prodejní cenu sníženou o náklady s prodejem. Tuto skutečnost dle něj potvrzovalo i to, že dne 13. 7. 2005 byly veškeré tyto neprodejné výrobky odvezeny ke „skartaci“ a prodány za částku 2420 Kč. K odvolání žalobce přiložil tabulku datovanou dnem 14. 7. 2005, která dle jeho tvrzení obsahuje hodnotu ocenění zásob hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2004 v souladu s § 26 zákona

o účetnictví (název tabulky je „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“). Daňový subjekt uvedl, že k tomuto nižšímu ocenění zásob správce daně nepřihlédl, když vycházel pouze ze svých zjištění a nepřipustil jakýkoliv důkaz daňového subjektu svědčící v jeho prospěch.

Odvolání žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Uvedl, že snížení hodnoty zásob hotových výrobků při inventuře k 31. 12. 2004 je účetním případem roku 2004, nikoliv předmětného zdaňovacího období roku 2002. Kromě toho snížení hodnoty nepotřebných zásob, včetně jejich případné likvidace, nemá žádnou souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Ohledně výše marže žalovaný uvedl, že jednatelka žalobce předložila dne 29. 4. 2005 písemné sdělení, že marže, která je obsažena ve finální ceně výrobků je 19%, nikoli 5%. Do protokolu však následně potvrdila, že opravenou marži nejsou schopni prokázat, protože podklady s výpočty jednotlivých cen nebyly nalezeny a zpětně nelze určit ani materiál, ani potřebný pracovní čas. Správce daně proto při doměření daně vycházel z prvotního údaje 5%, který považoval ze „poměrně věrohodný“. Obecně lze tuto výši marže v oblasti kovovýroby považovat za přiměřenou, na rozdíl od neprokázané marže 19%.

Žalovaný shledal, že v průběhu daňové kontroly žádné další důkazní prostředky vztahující se k této otázce nebyly předloženy a ani nebyly třeba, neboť popsane důkazní prostředky vytvářejí ucelený řetězec důkazů vedoucí k jednoznačnému závěru, že porušení účetních předpisů vedlo k neoprávněnému snížení základu daně. V odvolacím řízení předložil žalobce jako důkazní prostředek tabulku, která má vyjadřovat hodnotu ocenění zásob hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2004. Mezi tímto datem a názvem tabulky „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“ je sice rozpor v údaji týkajícím se roku, ale sama tabulka je datována dnem 14. 7. 2005. S přihlédnutím k tomu, že jednatelka žalobce do protokolu uvedla, že nemá žádné důkazní prostředky, které by měly vliv na výsledek kontroly roku 2002, vycházel žalovaný z toho, že chyba v názvu tabulky vznikla pravděpodobně při přepisu a že tabulka je interním dokladem vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2004.

Krajský soud v rozsudku k otázce tvrzené neplatnosti a nezákonnosti rozhodnutí správce daně a dovozené nulitě předmětného dodatečného platebního výměru z toho důvodu, že neobsahuje doměřený rozdíl na daňovém základu (dle názoru žalobce základní náležitost daného rozhodnutí) uvedl, že se s hodnocením žalobce neztotožňuje. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, dle něhož nepatří doměřený rozdíl na daňovém základu mezi základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, publikovaný pod č. 300/1998 Sb., ve kterém Ústavní soud uvedl, že „*důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, totiž nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně uvedených v ust. § 32 odst. 2 daňového řádu*“. Z § 32 odst. 2 daňového řádu dle krajského soudu vyplývá, že doměřený rozdíl na daňovém základu není součástí taxativního výčtu základních náležitostí daňového rozhodnutí. Jiný výklad zákona by byl v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále odkázal na svou dosavadní judikaturu a uvedl, že za neplatné rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu je možno považovat jen takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt), a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Z toho mělo vyplývat, že chybějící zákonná forma správního aktu (která však v daném případě zjištěna nebyla), může vyvolat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.

Co se týká další námitky žalobce, uvedl krajský soud, že ani z absence konkrétního ustanovení hmotného práva v platebním výměru nelze dovodit jeho nicotnost, neboť by se tím po správci daně vyžadovalo splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje, stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Již ze samotného označení platebního výměru je patrné, že se týká daně z příjmů právnických osob a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírá, přičemž v jeho výroku jsou výslovně označeny dva aplikované právní předpisy (zákony č. 337/1992 Sb. a č. 586/1992 Sb.). Proto krajský soud dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr v konfrontaci s § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 daňového řádu ob stojí (krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216).

Krajský soud dodal, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného věcně tvoří jeden celek. Za situace, kdy neshledal dodatečný platební výměr neplatným ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu a kdy z vlastní iniciativy nezjistil ani jiné důvody nicotnosti, dospěl k závěru, že nicotným není ani napadené rozhodnutí žalovaného. Z obou správních rozhodnutí je zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla daňovému subjektu správcem daně doměřena. Žalobce tak nebyl zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

Ohledně další žalobní námitky krajský soud upozornil na dle jeho názoru nekonzistentnost a logický rozpor v argumentaci žalobce. Ten na jednu stranu tvrdil, že sporné předměty nebyly určeny k prodeji mimo účetní jednotku ani ke spotřebě uvnitř jednotky a nejsou zásobou, a proto o nich nemusí být jako o zásobách účtováno. Současně ale uvedl, že neúčtoval o inventuře skladu hotových výrobků, a tvrdil, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižena o náklady spojené s prodejem je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetní závěrce touto nižší cenou. Z těchto tvrzení naopak dle krajského soudu vyplynulo, že žalobce považoval sporné předměty za zásoby, což koresponduje i s původním vyjádřením jednatelky žalobce, která dne 19. 4. 2005 uvedla, že se jedná o hotové výrobky připravené k expedici a že inventura hotových výrobků měla být zaúčtována do závěrky roku 2002, i s pojetím odvolání a tabulkou předloženou v odvolacím řízení a označenou jako „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“. Dle krajského soudu z toho vyplývá, že se jedná o neprodané hotové výrobky, tedy o zásoby.

K přecenění těchto zásob tak, jak je provedl žalobce dne 14. 7. 2005, krajský soud uvedl, že když se najdou neevidované zásoby, ocení se skutečně reprodukční pořizovací cenou, ale pro účetní jednotku se jedná v roce nalezení o výnos. Žalobce se však domáhal

přecenění zásob hotových výrobků k 31. 12. 2002. Nejednalo se tedy o nově nalezené zásoby, které na skladu nikdy nebyly. Snížení hodnoty zásob z důvodů neprodejnosti není daňově účinné, neboť se jedná o škodu na vlastním majetku. Krajský soud zde odkázal na závěry žalovaného, který v napadeném rozhodnutí konstatoval, že snížení hodnoty nepotřebných zásob, včetně jejich případné likvidace, nemá žádnou souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V souladu se závěry žalovaného se tyto případy dle účetních předpisů účtují na vrub účtu 582 - Manka a škody a jedná se o daňově neúčinný náklad. Jsou-li nepotřebné zásoby prodány za nižší cenu, např. jako druhotné suroviny, vyúčtuje se cena zásob, za kterou jsou vedeny, na vrub účtu 504 - Prodané zboží, čímž je ovlivněn hospodářský výsledek i základ daně v roce, kdy dojde k prodeji. Prodej v roce 2005 neovlivní základ daně v roce 2002.

Krajský soud také vyhodnotil námitku směřující do způsobu, jakým správce daně stanovil výši marže u sporných výrobků. Krajský soud uvedl, že daňová kontrola, která u žalobce probíhala, je řízení důkazní. Kontrolovaný daňový subjekt v jejím průběhu nese své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, zatímco správce daně provádějící kontrolu, vede řízení důkazní ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona. Z § 31 odst. 9, § 16 odst. 2 písm. c) a e) daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání a v průběhu daňové kontroly předkládat na požádání důkazní prostředky, které prokazují správnost přiznané daňové povinnosti a pravdivost tvrzení v průběhu daňové kontroly. Této povinnosti se žalobce nemůže zprostit tvrzením, že byl správcem daně sice vyzván k doložení svého tvrzení o výši marže 19% u sporných výrobků, ale bez toho, aby byl poučen o následcích nesplnění této výzvy a aby mu byla k tomu poskytnuta přiměřená lhůta, jestliže daňová kontrola byla řádně zahájena. Z obsahu protokolů o ústních jednáních je zřejmé, že žalobce byl informován o pochybnostech správce daně o výši marže. Jednatelka žalobce na výzvu správce daně také reagovala a uvedla, že žalobce není schopen 19% výši marže doložit. Povinnost přihlížet k tvrzené vyšší výši marže u sporných výrobků by dle krajského soudu správce daně musel za situace, kdy by se žalobci podařilo relevantními důkazy prokázat, že výše marže byla skutečně vyšší, než jak původně do protokolu uvedl, nebo když by tyto skutečnosti sám zjistil při daňové kontrole (pokud by byly prokázány). Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat. Správce daně vycházel při stanovení výše marže z původního vyjádření jednatelky žalobce, která při jednání dne 19. 4. 2005 do protokolu uvedla, že dokument nazvaný Inventura skladu hotových výrobků k 31. 12. 2002 obsahuje seznam hotových výrobků připravených k vyskladnění a že ceny v předložené inventuře jsou prodejní včetně 5% marže. Rozhodně tedy dle krajského soudu nešlo o marži stanovenou na základě pomůcek. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně vycházel při doměření z prvotního údaje 5%, který považoval, jak již bylo uvedeno, za „poměrně věrohodný“, a dodal, že obecně lze tuto výši marže v oblasti kovovýroby považovat za přiměřenou. Krajský soud připustil, že formulace „poměrně věrohodný“ nebyla zvolena vhodně, ale z věty, která následuje i z kontextu celého případu je zřejmé, že správce daně o původním tvrzení žalobce o 5% výši marže nepochyboval, a proto ho také nepožadoval prokazovat, na rozdíl od pozdějšího tvrzení o 19% marži. Krajský soud také zamítl návrh na doplnění dokazování daňovým přiznáním, protože daňové přiznání je součástí správního spisu a finanční orgány je v průběhu daňového řízení měly k dispozici. Tvrzení o čistém obratu 12 153 829 Kč a

základu daně 2 698 000 Kč, ze kterých vyplývá čistý zisk cca 22% předložil žalobce až v žalobě. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru výši marže u sporných výrobků nezpochybňoval, naopak konstatoval, že správce daně vycházel z obchodní marže ve výši 5%, která byla stanovena na základě tvrzení jednatelky společnosti. Navíc ani údaje v daňovém přiznání jednoznačně neprokazují, že by marže u sporných a dle tvrzení žalobce „specifických“ výrobků, které představovaly jen zlomek celkové produkce žalobce, nemohla být 5%. Ani tuto žalobní námitku tedy krajský soud nepovažoval za důvodnou.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Kasační stížnost tedy byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, resp. že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl krajský soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti především opakuje své žalobní námitky. Na prvním místě měl krajský soud nesprávně posoudit otázku nicotnosti předmětného platebního výměru, který bylo třeba považovat za neurčitý správní akt, a to pro absenci údaje o rozdílu mezi základem daně původně a nově stanoveným. Svůj závěr stěžovatel opíral o dikci § 32 odst. 7 ve spojení s § 46 odst. 4, 7 a 8 daňového řádu. Dle posledně citovaného ustanovení lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Pokud platební výměr některý z těchto údajů neobsahuje, je mj. omezena odvolací argumentace stěžovatele. Co se týká rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, na který odkazoval ve svém rozsudku krajský soud, je třeba brát v potaz, že ten se opíral o nález Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, publikovaný pod č. 300/1998 Sb., který řešil zcela jinou otázku, a to zrušení § 32 odst. 7 daňového řádu. Navíc v právní větě k nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV.ÚS 772/02, Ústavní soud konstatoval, že *„nedílnou součástí výroku rozhodnutí proto musí být nejen náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ale musí v něm být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Chybí-li některá z těchto náležitostí, jedná se o tak závažnou vadu, která zakládá nulitu rozhodnutí“*. Tento právní názor je obecně závazný při řešení typové shodných případů.

Dále stěžovatel namítá, že podkladem pro doměření daně byl dokument označený jako „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“, který neobsahoval ocenění výrobků, nejednalo se tedy o inventurní soupis a tento seznam obsahoval jen neprodejné a neupotřebitelné výrobky. Pokud daný soupis obsahoval speciální výrobky využitelné pouze konkrétními odběrateli a tito odběratelé uvedené výrobky neobjednali, nemohlo se jednat o předměty určené k prodeji mimo účetní jednotku. Ve smyslu čl. I odst. 5 Účtové třídy 1 - Zásoby Přílohy č. 2 Opatření Ministerstva financí ze dne 13. 11. 2001, č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Postupy účtování pro podnikatele“) jsou výrobky předměty vlastní výroby určené k prodeji mimo účetní jednotku, příp. ke spotřebě uvnitř jednotky. Dle § 26 odst. 1 zákona

o účetnictví se podle stěžovatele pro ocenění neupotřebitelných přebytků zásob a odpadu používá reprodukční cena. To vyplývá rovněž z čl. IV odst. 4 Účtové třídy 1 – Zásoby Postupů účtování pro podnikatele. Pokud správce daně tyto neupotřebitelné přebytky ocenil vlastními náklady, postupoval v rozporu s citovanými ustanoveními, jelikož nebyl zákonný důvod k ocenění těchto neupotřebitelných přebytků zásob a odpadu vlastními náklady. Z téhož důvodu je nezákonný i rozsudek krajského soudu.

Konečně stěžovatel uvádí, že nezákonnost spatřuje i v tom, jak se žalovaný vypořádal s dvěma odlišnými tvrzeními o výši marže, kdy vzal bez dalšího za prokázané tvrzení o 5% marži, protože se mu tato výše „zdála poměrně věrohodná“ a tvrzení o 19% marži nebylo prokázáno. Závěr o věrohodnosti 5% marže je spekulativní, přičemž ani jeden z údajů nebyl podložen žádným důkazním prostředkem. Správce daně navíc nevzal v potaz údaje v daňovém přiznání a účetnictví stěžovatele, z něhož vyplývá čistý zisk cca 22%. Předmětné výrobky navíc nepředstavovaly žádný zlomek produkce stěžovatele, jak se domnívaly správní orgány. Pokud měl správce daně o tvrzení stěžovatele ohledně 19% marže pochybnosti, měl jej vyzvat dle § 43 odst. 2 daňového řádu k odstranění nedostatků a poučit o následcích nesplnění výzvy. Správce daně navíc při dokazování porušil § 31 odst. 2 daňového řádu tím, že při dokazování nezjistil veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. Stejně pak pochybil i žalovaný. Uplatněným postupem byla stěžovateli v podstatě stanovena daňová povinnost dle uvážení správce daně, potažmo dle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, aniž by pro takový postup byly naplněny podmínky. Správní orgán překročil meze správního uvážení a jeho závěry jsou v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Odkázal na vyjádření obsažená ve správních spisech orgánů obou stupňů, stejně tak jako na své vyjádření k žalobě, které poskytl krajskému soudu. S právním názorem krajského soudu, který věc posoudil správně a úplně, se ztotožňuje.

Kasační stížnost je důvodná.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

První námitku stěžovatele představuje tvrzení o nicotnosti, resp. neplatnosti dodatečného platebního výměru. V tomto směru Nejvyšší správní soud neshledal důvody, aby se odklonil od svého dosavadního stanoviska, které bylo výslovně uvedeno např. v již krajským soudem zmiňovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, publikovaném pod č. 1147/2007 Sb. NSS; dle tohoto rozsudku nepatří doměřený rozdíl na daňovém základu mezi základní náležitosti rozhodnutí.

Obecné základní náležitosti rozhodnutí specifikuje § 32 odst. 2 daňového řádu. K těmto základním náležitostem mohou přistupovat, u rozhodnutí různých typů, další základní náležitosti, které dle § 32 odst. 7 daňového řádu „*dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem*“. Jak ovšem bude dále vysvětleno, je možná i situace, kdy zákon předpokládá, že určitý údaj či skutečnost má být obsahem příslušného rozhodnutí (v tomto konkrétním případě právě doměřený rozdíl na daňovém základu), ale na druhou stranu,

vzhledem k povaze tohoto rozhodnutí (v obecné a konkrétní rovině) tuto náležitost není možné považovat za základní, tedy takovou, která by svou absencí způsobovala neplatnost předmětného rozhodnutí (a už vůbec ne nicotnost).

Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za potřebné zdůraznit, že pojmy nicotnosti a neplatnosti individuálního správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní specifický obsah. Totéž platí i o pojmu nezákonnosti, je proto zapotřebí rozlišovat mezi nicotností, neplatností a nezákonností správního aktu.

K této otázce se Nejvyšší správní soud, kromě jiných rozhodnutí, vyslovil zejména v rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaném pod č. 793/2006 Sb. NSS (toto rozhodnutí sice bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl.ÚS 9/06, <http://nalus.usoud.cz>, ale jen z toho důvodu, že se Nejvyšší správní soud dle závěru Ústavního soudu neřídil závazným právním názorem Ústavního soudu vysloveným v této konkrétní věci, v níž již došlo ke zrušení předchozího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu Ústavním soudem. Ani z tohoto nálezu však nevyplývá, že by měl být překonán samotný právní názor Nejvyššího správního soudu, dle něhož je třeba rozlišovat mezi neplatností správních rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu a nicotností správních rozhodnutí, kterou mohou způsobit jen nejzávažnější vady. K tomu, stejně jako k úloze Nejvyššího správního soudu při sjednocování judikatury viz odlišné stanovisko soudkyně Ivany Janů). V uvedeném rozsudku rozšířený senát Nejvyšší správní soud uvedl, že „*kategorii nicotnosti správního aktu český právní řád až do přijetí soudního řádu správního výslovně neupravoval. I přes tento zjevný nedostatek s tímto pojmem pracovala doktrína i judikatura (...)*

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými 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, neurčitost, 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 (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141).

(...) Judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. (...) Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. (...)

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů přináší (...) správní řád č. 500/2004 Sb. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení čísla účtu či lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o některý z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje [o takový nedostatek by nešlo ani u nepřesného označení daňového subjektu podle § 32 odst. 2 písm. c) d. ř.], či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Obdobně pokud by rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by jej podle zákona mělo mít, nejde o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krom toho neplatnost rozhodnutí je užší i z hlediska šíře rozhodnutí, u nichž se může uplatnit: neplatným může být pouze rozhodnutí vydané podle daňového řádu, zatímco nicotným může být rozhodnutí jakékoliv. To znamená, že i daňové rozhodnutí může být nicotné; důvodem jeho nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 d. ř. (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), nýbrž toliko kritéria, jež jako kritéria nicotnosti dovodila judikatura, a z nichž některá do budoucna explicitně stanovuje správní řád.

Ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. je ovšem zapotřebí uvést, že ani je nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Právní názor se nemůže opírat pouze o citaci paragrafů; interpret by měl vědět, proč zákonná ustanovení vyložil tak, jak je vyložil. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je, aby osoba, již se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. Požaduje-li dále např. § 32 odst. 2 písm. d)

d. ř., aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena; pokud tento předpis není uveden v samotném výroku, ale je uveden v jiném místě platebního výměru (např. v záhlaví) tak, že je nepochybné, že daň byla vyměřena právě podle něj, zcela zjevně by neodpovídalo smyslu citovaného ustanovení považovat platební výměr za neplatný, neboť příjemci rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku – tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.

Jak již bylo řečeno, od nicotnosti i neplatnosti je 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 možné 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.

Z toho se podává, že platební výměr postrádající některou ze základních náležitostí může podle okolností být buď platný nebo neplatný ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. Je-li neplatným, potom může být buď nezákonným pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo dokonce nicotným (tj. neexistujícím), dosahují-li jeho vady takové intenzity, že již o správním aktu vůbec nelze hovořit. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů. Proto je závěr ztotožňující neplatnost s nicotností zjevně mylný.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vyhlásí jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Pouze se vysloví nulita takového aktu. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední

povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné - způsobují nepřekoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí, a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí – jež je zároveň nezákonným v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Rozšířený senát uzavírá, že nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního aktu jsou vzájemně odlišnými kategoriemi, s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění, a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Závěr, že neplatný platební výměr je per se nicotný, je tedy z vyložených důvodů neudržitelný“.

Namítaný nedostatek rozhodnutí je tedy třeba posuzovat prizmatem výše uvedených hodnotících kategorií. Za prvé se tedy v případě předmětného platebního výměru zjevně nemůže jednat o rozhodnutí nicotné, natolik intenzivními vadami, jak jsou popsány výše, daný platební výměr netrpí. Za druhé je třeba si klást otázku, zda daný nedostatek může způsobit neplatnost předmětného platebního výměru. I v tomto směru se Nejvyšší správní soud domnívá, že vada daného platebního výměru nedosáhla takové intenzity, aby způsobila neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 s. ř. s.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud, v souladu s výše uvedeným, uvádí, že ani k výkladu § 46 odst. 7 a 8 daňového řádu nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž že je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitý údaj náležitostí daňového rozhodnutí, a zda jeho případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal neplatnost. Je tedy možné, aby určitá základní náležitost v rozhodnutí chyběla a zároveň to nepovede k neplatnosti tohoto rozhodnutí. O to více tento závěr platí v případě, kdy určitou náležitost nelze považovat za základní.

V daném případě lze z citovaných ustanovení dovodit, že pravidelnou součástí dodatečného platebního výměru by měl být nově stanovený základ daně a rozdíl mezi základem daně původním a nově stanoveným. Nově stanovený základ daně je v platebním výměru uveden (3 498 000 Kč), rozdíl oproti původně stanovenému základu daně chybí. Je však třeba poznamenat, že bez ohledu na to, zda tato náležitost je „základní“ či není, nemůže její absence (přínejmenším ve zde posuzovaném případě) způsobit neplatnost daného dodatečného platebního výměru, a to pro nedostatek zmíněného materiálního aspektu věci. Za klíčový a zásadní je třeba považovat doměřený rozdíl na dani. Ten představuje, narozdíl od základu daně, vykonatelnou část rozhodnutí (z napadeného platebního výměru je tedy zřejmé, podle jakých právních předpisů bylo rozhodováno, jakou daňovou povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši stěžovateli správce daně doměřil a na jaký účet měl stěžovatel doměřenou částku uhradit). Vzhledem ke znění § 46 odst. 8 daňového řádu považuje Nejvyšší správní soud za postačující, pokud lze rozdíl na základu daně z platebního výměru či ze správního spisu bez pochyb dovodit. Tak je tomu i v daném případě – v platebním výměru je uveden nově stanovený základ daně, prostým odečtením základu daně, který stěžovatel uvedl v daňovém přiznání, stěžovatel jednoduše zjistí doměřený rozdíl na základu daně. Navíc jsou všechny tři částky, tj. původní základ daně, nově stanovený základ daně i rozdíl, uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, s níž byl stěžovatel seznámen a do níž může kdykoli ve správním spise nahlédnout. Stěžovatel tak

nemohl být žádným způsobem zkrácen na svém právu obrany proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a toto právo rovněž využil.

Nejvyšší správní soud rovněž dodává, že na jeho názoru na tvrzenou neplatnost či dokonce nicotnost platebního výměru nemění nic ani odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV.ÚS 772/02 (Sbírka nálezů a usnesení, sv. 31, nález č. 126, str. 133). Stěžovatel správně poznamenává, že právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu je obecně závazný při řešení typově shodných případů. Tento závěr vyplývá především z čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky („*Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.*“). Stěžovatel odkázal také na některá rozhodnutí Ústavního soudu, např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 10. 2000, sp. zn. III. ÚS 200/2000, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 20, nález č. 151, str. 71, kde Ústavní soud mj. uvádí, že „*výklad ústavněprávních otázek, podaný Ústavním soudem v odůvodnění jeho nálezu, zpravidla v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, je všeobecně závazný stejně jako samotný výrok nálezu*“.

Stěžovatel ovšem dle názoru Nejvyššího správního soudu příliš akcentoval význam právní věty nálezu Ústavního soudu, na který odkazoval, na úkor samotného rozhodnutí. Význam tzv. právní věty totiž nelze přeceňovat. I z doktríny se podává, že „*právní věty mohou, ale často vůbec nemusí odpovídat normativnímu jádru rozhodnutí (...) je vázanost judikatury často (a chybně) ztotožňována se závazností právních vět publikované judikáty předcházejících*“ [Kühn, Z., Bobek, M., Polčák, R. (eds.). *Judikatura a právní argumentace*. Auditorium, Praha, 2006, s. 120 a 121]. Právní názor vyplývající z konkrétního judikátu tedy nelze redukovat na znění právní věty. S tím konvenuje i výše uvedená citace nálezu Ústavního soudu, kde je třeba brát v potaz slovo „zpravidla“. I když Ústavní soud v právní větě ke svému nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, konstatoval, že „*nedílnou součástí výroku rozhodnutí proto musí být nejen náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ale musí v něm být uveden doměřený základ daně a doměřená daň a rozdíl mezi základem daně a daní původně stanovenou a základem daně a daní doměřenou. Chybí-li některá z těchto náležitostí, jedná se o tak závažnou vadu, která zakládá nulitu rozhodnutí*“, je třeba vzít v potaz, že samotné odůvodnění nálezu takto jednoznačný názor neobsahuje. Navíc Ústavní soud zde posuzoval věcně odlišný případ podoby platebního výměru u daně z přidané hodnoty, kdy sám uvedl, že „*v dané věci není ve výroku rozhodnutí uveden doměřený rozdíl na daňovém základu, přičemž tato povinnost vyplývá z § 46 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., a platební výměr rovněž neobsahuje výrok rozhodnutí ve smyslu § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., tedy výši rozdílu mezi daní stanovenou a daní původně vyměřenou v jednotlivých zdaňovacích obdobích, když obsahuje pouze součet doměřené daně za několik zdaňovacích období*“. Posuzovaný platební výměr tedy, jak z předmětného nálezu vyplývá, trpěl závažnějšími vadami a více vadami, než v posuzovaném případě. Sám Ústavní soud např. v usnesení ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. I. ÚS 107/05, <http://nalus.usoud.cz>, uvádí, že „*Ústavní soud poukazuje na specifickou každého jednotlivého případu a nutnost z tohoto pohledu ke každému jednotlivému případu přistupovat*“ (předmětné usnesení se vztahovalo právě k otázce platnosti platebního výměru, a to s ohledem na právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II.ÚS 31/99, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 16, nález č. 181, str. 315). Právě z výše uvedených důvodů vidí Nejvyšší správní soud prostor odlišit nyní posuzovanou věc od stěžovatelem citované právní věty.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelem citovaný nálezn Ústavního soudu pochází z doby, kdy ještě byla mylně ztotožňována neplatnost a nicotnost rozhodnutí v daňovém řízení, kterýžto právní názor byl, jak již bylo vysvětleno, pozdější judikaturou překonán.

Dále stěžovatel namítal, že podkladem pro doměření daně byl dokument „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“, který obsahoval jen neprodejné a neupotřebitelné výrobky. Podle stěžovatele měly být tyto položky oceněny reprodukční pořizovací cenou. Ocenění vlastními náklady, jak to provedl správce daně, nebylo správné.

K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ji také nepovažuje za důvodnou. Především stěžovatel v dané souvislosti odkazoval na § 26 odst. 1 zákona o účetnictví. Ovšem toto ustanovení, ve znění relevantním pro dané účetní a zdaňovací období, stanoví, že *„pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou“*. Ze samotného tohoto ustanovení tedy nevyplývá, že by neprodejné či neupotřebitelné výrobky měly být oceňovány reprodukční cenou, jak tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti [dle § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví *se pro účely tohoto zákona reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*]. Stěžovatel dále argumentoval ustanovením čl. IV odst. 4 Účtové třídy 1 – Zásoby Postupů účtování pro podnikatele, podle něhož *„zásoby pořízené bezplatně, nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou“*. Ani toto ustanovení však na ocenění daných předmětů nedopadá. Jak krajský soud upozornil, jednatelka stěžovatele do protokolu ze dne 19. 4. 2005 uvedla, že se jednalo o hotové výrobky připravené k expedici. Zároveň vyjádřila podiv nad tím, že inventura hotových výrobků nebyla zaúčtována do závěrky roku 2002. Lze se tedy domnívat, že i stěžovatel předmětné výrobky považoval za hotové výrobky a až později se snažil o snížení daňového základu jejich klasifikací jakožto neupotřebitelných přebytků. Stěžovatel také v průběhu daňového řízení nepředložil žádný dokument, ze kterého by bylo zřejmé, že již v roce 2002, kdy měl povinnost o dotyčných výrobcích účtovat (a kdy byla provedena inventura), měl povědomost o tom, že odběratel, pro kterého byly speciálně vyrobeny, je neodebere. Ze samotné kasační stížnosti ostatně vyplývá, že se jednalo o výrobky (byť o speciální výrobky, které nakonec nikdo neobjednal), které ovšem byly původně určeny k prodeji mimo účetní jednotku.

Lze taktéž souhlasit s krajským soudem, že přecenění zásob stěžovatelem dne 14. 7. 2005, kterým se domáhal přecenění zásob hotových výrobků k 31. 12. 2002, nemohlo být finančními orgány akceptováno. V daném případě se nejednalo o nově nalezené zásoby, které na skladu nikdy nebyly, a snížení hodnoty zásob z důvodů neprodejnosti není daňově účinné, neboť se jedná o škodu na vlastním majetku. Snížení hodnoty nepotřebných zásob, včetně jejich případné likvidace, nemá souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jedná se o daňově neúčinný náklad. Jsou-li nepotřebné zásoby prodány za nižší cenu, např. jako druhotné suroviny, vyúčtuje se cena zásob, za kterou jsou vedeny, na vrub účtu 504 – Prodané zboží, čímž je ovlivněn hospodářský výsledek i základ daně v roce, kdy dojde k prodeji. Prodej v roce 2005, jak uvedl krajský soud, neovlivní základ daně v roce 2002.

Zásoby se přitom, což již souvisí se třetím stížním bodem, oceňují dle § 25 zákona o účetnictví. V daném případě bylo namístě postupovat dle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, dle něhož se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady. Vlastními náklady se pak podle § 25 odst. 4 písm. c) zákona o účetnictví rozumí u zásob vytvořených vlastní činností „*přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti*“. To bylo v rozhodné době konkretizováno čl. IV odst. 6 Účtové třídy 1 – Zásoby Postupů účtování pro podnikatele, podle něhož se vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností „*rozumí přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, která se k této činnosti vztahuje. Finanční náklady související s použitím cizích zdrojů (např. úroky), mohou být zahrnuty do vlastních nákladů pouze tehdy, spadají-li do období jejich vytváření*“. V odst. 7 citovaného ustanovení pak bylo uvedeno, že „*náklady podle odstavce (6) se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše podle operativních (plánových) kalkulací. Náklady podle operativních (plánových) kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených technickou přípravou výroby pro uskutečňování výkonů*“.

Z dokumentu „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“ lze usuzovat, že v něm jsou uvedeny prodejní ceny předmětných výrobků. V souladu s výše uvedeným tedy pro ocenění těchto výrobků (vlastními náklady) pro účely stanovení základu daně a výše daně bylo možné postupovat rovněž tak, že od prodejních cen výrobků by byla odečtena výše marže, a to za předpokladu, že by byla známa přesná výše marže, kterou stěžovatel přičítal k celkové výši přímých a příslušné části nepřímých nákladů vynaložených na výrobu daných produktů a takto určoval jejich prodejní cenu.

Své tvrzení, že v prodejních cenách dotyčných výrobků byla zahrnuta marže ve výši 19%, stěžovatel neprokázal, ač k tomu byl, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 6. 5. 2005, č. j. 98569/05/192932/5366, správcem daně vyzván. Naopak jednatelka stěžovatele během tohoto jednání výslovně uvedla, že společnost není schopna uvedenou výši marže doložit. Nemůže tedy obstát námitka, že stěžovatel neměl k prokázání svého tvrzení dostatečný časový prostor, ani nelze tvrdit, že nebyl o důsledcích nesplnění své důkazní povinnosti v rozporu se zákonem poučen. Daňový řád obecně nestanoví povinnost správce daně poučovat daňový subjekt o jeho důkazním břemenu a důsledcích jeho neunesení, odkaz stěžovatele na § 43 odst. 2 daňového řádu je zcela nepřípadný, neboť ten upravuje výzvu správce daně ve vytýkacím řízení v případě, kdy má daňovému subjektu dle daňového přiznání vzniknout přeplatek, přičemž v daném případě neprobíhalo vytýkací řízení, ale daňové kontrola a ani se nejednalo o přeplatek.

Je tedy možné shrnout, že stěžovatel nesplnil svou povinnost vyplývající z § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v průběhu daňové kontroly a rovněž povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván [srov. též § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Stěžovatel k výši marže nepředložil žádný důkaz, ovšem takový důkaz o výši marže, resp. o výši ocenění daných výrobků (vlastními náklady stěžovatele) neměl k dispozici ani správce daně, a to ani o výši marže

5%. Zároveň z vyjádření stěžovatele vyplývalo, že důkazy k přesnému ocenění daných výrobků zřejmě nebude možné získat.

Z této situace, kdy daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, konkrétně povinnost svá tvrzení prokázat, a zároveň nebylo možné stanovit daň dokazováním, bylo namístě, aby správce daně postupoval dle § 31 odst. 5 daňového řádu a vyměřil daň podle pomůcek. Fakticky tak nakonec správce daně postupoval, když vzal v potaz marži ve výši 5%, tedy, jak uvedl žalovaný, „*poměrně věrohodný*“ údaj „*o výši marže u výrobce v oblasti kovovýroby*“. Správce daně tak nestanovil daň v přesné výši za pomoci dokazování, ale jakýmsi odhadem průměrné 5% marže, tedy podle pomůcek. Správce daně ovšem nesplnil požadavky, které na postup podle pomůcek příslušná ustanovení daňového řádu, jak jsou interpretována v ustálené judikatuře správních soudů i Ústavního soudu, kladou. Podle § 46 odst. 2 daňového řádu musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek při stanovení základu daně a daně správce daně postupoval. Podle § 31 odst. 7 daňového řádu musí být i daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, byť jde pouze o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Podle § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédne správce daně při stanovení daně podle pomůcek také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být tedy odůvodněno nejen to, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje správce daně splnění podmínek takového způsobu stanovení daně (v daném případě byly tyto podmínky, jak již bylo vysvětleno, splněny), ale současně musí být patrné, proč byla ta která pomůcka zvolena a zda představuje dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně, a konečně, zda jsou tu takové skutečnosti, které představují výhody pro daňový subjekt, a jak k nim bylo přihlédnuto.

Tuto jedinou stížní námitku napadající faktický postup správce daně podle pomůcek při současném nesplnění zákonných požadavků na tento postup tak uznal Nejvyšší správní soud jako důvodnou. V dalším řízení bude třeba, aby finanční orgány, budou-li i nadále chtít použít 5% marži jako pomůcku pro ocenění předmětných výrobků, zdůvodnily svůj závěr, že tato výše marže odpovídá obvyklým prodejním cenám výrobců v daném oboru a je tedy použitelná i v případě ocenění výrobků stěžovatele.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost z celkového hlediska důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. července 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.,
předsedkyně senátu