



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **JOPECO spol. s r. o.**, se sídlem U Cihelny 1751, Náchod, zastoupeného **Jiřím Jandou**, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2012, čj. 1627/12-1200-602199, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2013, čj. 31 Af 56/2012 - 31,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

I.

[1] Finanční úřad v Náchodě (dále jen „správce daně“) dodatečně doměřil rozhodnutím ze dne 12. 9. 2011, čj. 163076/11/243912604961, vydaným v obnoveném řízení, žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Důvodem doměření daně bylo, že žalobce neprokázal, že vynaložil náklady na opravu střechy podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Šlo o náklady

v souvislosti s účetními doklady od společnosti KAV TRADING, jejímž jednatelem byl Feliks Melnykov.

[2] Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo rozhodnutím ze dne 30. 4. 2012, čj. 1627/12-1200-602199, žalobcovo odvolání proti shora uvedenému rozhodnutí správce daně.

[3] Finanční ředitelství v Hradci Králové bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

## II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Krajský soud žalobu zamítl. Neztotožnil se s námitkou, že ve věci již uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, a svůj názor podrobně zdůvodnil.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že správce daně nerespektoval ustanovení § 147 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), neboť rozhodnutí o doměření daně, vydané v obnoveném řízení, označil jako rozhodnutí, nikoli jako dodatečný platební výměr. Chybějící označení rozhodnutí jako dodatečného platebního výměru však není pochybením takové intenzity, které by předmětné rozhodnutí činilo nezákonným.

[6] Žalobce namítl, že žalovaný nesprávně vycházel z výpovědi Felikse Melnykova, jednatele společnosti KAV TRADING, kterou zaznamenaly orgány Policie České republiky při podání vysvětlení podle § 158 odst. 5 trestního řádu. Pan Melnykov nebyl navzdory žalobcově žádosti vyslechnut v daňovém řízení jako svědek. Krajský soud připomněl, že správce daně učinil v daňovém řízení množství úkonů, aby zjistil místo pobytu uvedené osoby. Pan Melnykov byl v postavení podezřelého ze spáchání trestného činu a svojí výpovědí se ke spáchání tohoto činu prakticky přiznal. Těžko lze připustit, že by vypovídal nepravdivě jen proto, aby si přivodil trestní stíhání. Výpověď pana Melnykova nebyla jediným ani zásadním důkazem pro závěr správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal opravu střechy v roce 2004, jak byla účtována společností KAV TRADING. Soud také podotkl, že pokud žalobce navrhl výslech pana Melnykova jako svědka, měl uvést i jeho adresu. V daňovém řízení bylo bezpečně zjištěno, že uvedená společnost je dlouhodobě nekontaktní.

[7] Krajský soud rovněž souhlasil s názorem žalovaného, že není logické, aby v roce 2004, kdy byla střecha v záruce po opravě provedené společností TEGOS v roce 2003, nechal žalobce celou střechu znovu pokrýt a zaplatil společnosti KAV TRADING plnou cenu za tuto činnost.

[8] Žalobce se v žalobě odvolával také na písemnost nazvanou „Posouzení technického stavu“, vyhotovenou Ing. Rudolfem Jungerem dne 22. 10. 2010. Ing. Junger uvedl, že dne

12. 10. 2010 prohlédl na žalobcovu objednávku budovu zapsanou na LV 6350 v k. ú. Žatec. Konstatoval, že na budově byla prováděna běžná údržba, až na rok 2003, kdy byla provedena generální oprava střechy položením jedné vrstvy izolace IPERTEC. V roce 2004 byla položena druhá vrstva, což potvrdily sondy. Krajský soud tomuto důkaznímu prostředku vytkl, že neodkazuje na žádné přílohy. Znalec nespecifikoval, jak a na kolika místech provedl měření pomocí sond, ke svému posouzení nepřiložil žádný objektivní zápis ani výsledky šetření potřebného k identifikaci použitého materiálu. Kromě tvrzení znalce neexistuje přesvědčivý důkaz, že na střechě jsou skutečně položeny dvě vrstvy izolace IPERTEC. Nelze přehlédnout, že společnost TEGOS pokládala vrstvu izolace IPERTEC na stávající izolaci. Předložené posouzení rozhodně nepotvrdilo, že v roce 2004 společnost KAV TRADING položila na stávající izolaci druhou vrstvu izolace. Pro uvedenou neprůkaznost ztrácí posouzení svou přesvědčivost i důkazní sílu. To vše za situace, kdy jednatel společnosti KAV TRADING výslovně prohlásil, že neprováděl žádnou faktickou ani zprostředkovatelskou činnost, týkající se žalobcovy střechy.

[9] Krajský soud uzavřel, že v obnoveném řízení měl správce daně k dispozici výpověď pana Melnykova, která zásadním způsobem zpochybnila, že žalobcem předložené faktury vystavené společností KAV TRADING na opravu střechy dokladovaly skutečně vynaložené náklady ve zdaňovacím období roku 2004 podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V průběhu obnoveného daňového řízení pak správce daně shromáždil řadu důkazů, které svědčí o správnosti doměřené daně.

### III.

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že rozhodnutí správce daně je nezákonné z důvodu nesprávného označení, neboť na něm není uvedeno, že se jedná o dodatečný platební výměr. Na podporu svého názoru poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 6/09, podle kterého obec nemůže v obecně závazné vyhlášce upravit jiné způsoby vyměření místního poplatku než platebním výměrem podle § 11 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, neboť k tomu nemá zákonem svěřenou pravomoc. Stěžovatel za použití analogie dovodil, že ani finanční úřady nejsou zmocněny k tomu, aby k doměření daně vydávaly jiná rozhodnutí, než která stanoví daňový řád. Pokud daň nebyla doměřena dodatečným platebním výměrem, byla doměřena nezákonně.

[11] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že v rozhodnutí správce daně bylo uvedeno, podle jakých předpisů správce daně rozhodoval. V rozhodnutí o doměření daně chybí údaj, podle jakého ustanovení a jakého právního předpisu byla daň vyměřena. I z tohoto hlediska je napadené rozhodnutí nezákonné.

[12] Stěžovatel dále citoval svou žalobní námitku, že žalovaný ani správce daně neprovedli výslech pana Melnykova, kterého žalobce navrhl jako svědka. Žalobci nelze klást k tíži, že nebylo možné tento výslech provést. Neprovedení výslechu mělo za následek nepoužitelnost výpovědi pana Melnykova před policejními orgány jako důkazu v daňovém řízení.

[13] Žalovaný nebo správce daně mohli rovněž provést výslech znalce Ing. Rudolfa Jungera a prověřit jeho závěry učiněné v „Posouzení technického stavu“ ze dne

12. 10. 2010. Protože tak neučinili, nelze zpochybňovat jeho závěry. Žalobce tedy prokázal provedení druhé vrstvy izolace na objektu a rovněž prokázal úhradu částky 832 300 Kč, kterou oprávněně záúčtoval do daňových nákladů.

#### IV.

[14] Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na odůvodnění napadeného rozhodnutí i na závěry krajského soudu, se kterými se plně ztotožnil. K jednotlivým námitkám zopakoval odpovídající argumenty obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v odůvodnění rozsudku krajského soudu. Žalovaný rovněž namítl, že kasační stížnost byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena po lhůtě k podání kasační stížnosti, a navrhl, aby kasační stížnost byla z toho důvodu odmítnuta.

#### V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Kasační stížnost nebyla opožděná. Krajský soud doručil rozsudek zástupci stěžovatele do datové schránky dne 30. 4. 2013. Kasační stížnost byla doručena do datové schránky Nejvyššího správního soudu 10. 5. 2013, tedy ve lhůtě stanovené v § 106 odst. 2 s. ř. s.

[18] Nelze přisvědčit námitce, že rozhodnutí správce daně je nezákonné z důvodu nesprávného označení, neboť na něm není uvedeno, že se jedná o dodatečný platební výměr. Nejvyšší správní soud se zabýval důsledky nesprávného označení rozhodnutí správce daně v rozsudku ze dne 17. 1. 2013, čj. 7 Afs 83/2012 – 32. V tomto rozsudku mimo jiné zdůraznil, že označení rozhodnutí nepatří mezi jeho základní náležitosti. Označení rozhodnutí totiž neurčuje jeho formu, která je dána obsahovými náležitostmi předpokládanými zákonem. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně je rozhodující jeho obsah. Shora uvedené právní závěry lze v plném rozsahu vztáhnout i na rozhodnutí vydávaná podle daňového řádu, nikoli pouze na rozhodnutí vydávaná podle zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Nezbyvá než zopakovat, že rozhodnutí ze dne 12. 9. 2011, čj. 163076/11/243912604961, obsahuje, s výjimkou označení, všechny náležitosti, podle kterých jej lze ztotožnit a určit jeho obsah. Z hlediska jeho obsahu nevzniká rovněž žádná pochybnost, že jde o rozhodnutí ve věci samé, tedy o doměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Rovněž je bezpečně zřejmé, v jaké výši byl nově stanoven základ daně a jaká byla dodatečně vyměřená daňová povinnost.

[19] Poukaz stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 6/09, je nepřipadný. Tímto nálezem zrušil Ústavní soud obecní vyhlášku pro rozpor se zákonem, který spočíval v tom, že vyhláška obci umožňovala vyměřit nezaplacené poplatky hromadným předpisným seznamem. Podle § 11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích v rozhodném znění, mohla obec vyměřit nezaplacené poplatky

platebním výměrem, nikoli hromadným předpisným seznamem. Nešlo přitom o pouhé označení typu rozhodnutí, neboť mezi platebním výměrem a hromadným předpisným seznamem existuje podstatný rozdíl ve způsobu jejich doručování. Jde tedy o podstatně odlišný právní problém, než jaký vyvstal v nyní projednávané věci. V této věci nešlo o to, že by správce daně rozhodl odlišným typem daňového rozhodnutí, ale „pouze“ o to, že vydané rozhodnutí výslovně neoznačil jako dodatečný platební výměr a spokojil se s termínem „rozhodnutí“. Ani stěžovatel netvrdil, že by uvedené pochybení pro něj mělo jakékoli negativní procesní důsledky, že by byl jakkoli omezen v právu uplatnit proti němu řádný opravný prostředek nebo že by v důsledku předmětného pochybení neporozuměl jeho obsahu.

[20] Hlavním úkolem správního soudnictví je poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob (srov. § 2 s. ř. s.). Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro pochybení správního orgánu lze přistoupit pouze tehdy, byl-li porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Je tak zřejmé, že zákon vyžaduje určitou alespoň minimální intenzitu tvrzené vady, která by teprve odůvodňovala vyhovění kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2013, čj. 2 Afs 6/2013 – 54). Nesprávné označení rozhodnutí lze považovat vzhledem ke konkrétním okolnostem věci za pochybení, intenzita tohoto pochybení však nebyla natolik významná, aby byla způsobila zasáhnout veřejná subjektivní práva stěžovatele, neboť rozhodnutí jinak obsahuje všechny zákonné náležitosti a je určité, srozumitelné a přezkoumatelné.

[21] Nelze rovněž přisvědčit námitce stěžovatele, že ve výroku rozhodnutí správce daně mělo být uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle kterého byla daň vyměřena. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již mnohokrát. Již v rozsudku ze dne 18. 4. 2007, čj. 1 Afs 78/2006 – 38, uvedl, že *„vyčerpávající popsání všech správcem daně použitých paragrafů, odstavců a písmen příslušného zákona by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se sám stal nepřehledným; ačkoli z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu naprosto nepoužitelný.“* Lze také odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 8 Afs 18/2005 – 78, podle kterého *„je smyslem právní úpravy poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný výklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.“*

[22] V rozsudku ze dne 21. 1. 2010, čj. 2 Afs 180/2006 – 75, Nejvyšší správní soud uvedl, že naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, na základě obecného principu správního práva procesního, nyní zakotveného v § 68 odst. 2 správního řádu. Soud zároveň zdůraznil, že tomu tak není v případě, kdy jeden daňový zákon upravuje

pouze jedinou daň (např. daň z příjmů, jak je tomu v projednávaném případě). Daňový řád stanoví pouze povinnost uvést právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, nikoli uvedení konkrétního ustanovení. Zákon tak činí z legitimních a z ústavního hlediska ještě akceptovatelných důvodů. V rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada ustanovení daňových zákonů a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a tvoří jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Při zachování všech ustanovení, která byla při vydávání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by mohla být citována podstatná část všech ustanovení daného zákona.

[23] S poukazem na shora uvedené důvody proto nelze uzavřít, že rozhodnutí ze dne 12. 9. 2011 bylo třeba zrušit pouze proto, že obsahuje toliko odkaz na zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a nikoli odkaz na konkrétní právní ustanovení, které správce daně aplikoval.

[24] Stěžovatel setrval na žalobní námitce, že žalovaný ani správce daně neprovedli výslech pana Melnykova, kterého žalobce navrhl jako svědka. Ani této námitce nelze přisvědčit. Stěžovatel neuvedl žádnou konkrétní námitku proti postupu krajského soudu, který postup žalovaného přezkoumal a uzavřel, že žalovaný jednal v souladu se zákonem. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby domýšlel, co stěžovatel chtěl soudu vytknout. To platí zejména za situace, kdy je odůvodnění krajského soudu vnitřně konzistentní, je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a nevykazuje na první pohled žádné závažné vady, ke kterým by soud musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Zbývá proto v souladu s názorem žalovaného připomenout, že správce daně učinil maximum, aby pana Melnykova kontaktoval. Zaslal dožádání místně příslušnému správci daně s žádostí o provedení výslechu této osoby, bylo provedeno šetření v místě sídla společnosti KAV TRADING ohledně pobytu jejího jednatele. Rovněž jednatel stěžovatele byl vyzván k poskytnutí informací ohledně pobytu pana Melnykova. Ani prostřednictvím Ministerstva vnitra se však místo pobytu této osoby nepodařilo zjistit a uvedená společnost zůstala nadále nekontaktní. Proto nebylo možné Felixe Melnykova vyslechnout v daňovém řízení. Je však velmi podstatné, že správce daně nezaložil závěr o splnění důkazní povinnosti daňovým subjektem pouze na výpovědi této osoby. Obsah její výpovědi v trestním řízení hodnotil v souvislosti s ostatními shromážděnými důkazními prostředky (především daňovým spisem společnosti KAV TRADING, listinami společnosti TEGOS, která prováděla opravu střechy stěžovatele v roce 2003, svědeckou výpověď V. Š., který zpracoval 7. 6. 2003 cenovou nabídku na opravu střešního a fasádního pláště na skladech stěžovatele). Proto ani skutečnost, že nebyl proveden svědecký výslech uvedené osoby, nemůže nic změnit na tom, že správce daně pečlivě zjistil skutkový stav. Obecná námitka stěžovatele, uplatněná v kasační stížnosti, na tom nemůže nic změnit.

[25] Ze stejných důvodů nelze přisvědčit ani poslední stížní námitce, že žalovaný nebo správce daně mohli provést výslech znalce Ing. Rudolfa Jungera k prověření jeho závěrů učiněných v „Posouzení technického stavu“ ze dne 12. 10. 2010. Žalovaný se na dvanácté straně odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně zabýval tímto důkazním prostředkem, který stěžovatel předložil spolu s vyjádřením ke zprávě o daňové kontrole. Zabýval se způsobem, jakým se provádí oprava střechy pomocí materiálu IPERTEC 40 PA

5,5 natur. I s ohledem na to, že v roce 2003 prováděla opravu téže střechy společnost TEGOS, vysvětlil, proč „Posouzení technického stavu“ neprokazuje, že firma KAV TRADING provedla v roce 2004 deklarované stavební práce. Rovněž tato stížní námitka měla svůj předobraz v podané žalobě, se kterou se krajský soud vypořádal přehledně, srozumitelně a přesvědčivě. Stěžovatel však v kasační stížnosti podrobněji neuvedl, v čem považoval argumentaci krajského soudu za nezákonnou.

[26] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl.

[27] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2013

JUDr. Michal Mazanec  
předseda senátu