



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **KAND a. s.**, se sídlem Dobruška, Opočenská 431, zast. JUDr. Miroslavou Bartošíkovou, advokátkou v Praze 1, Karlovo náměstí 24, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, č. j. 31 Ca 131/2003 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, č. j. 31 Ca 131/2003 - 30 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, č. j. 31 Ca 131/2003 - 30 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 7. 2003, č. j. FŘ/924/120/2003 La, jímž bylo podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 12. 9. 2002, č. j. 25538/02/254970/8571 o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob ve výši 6 061 130 Kč a dodatečném zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob v částce 17 832 941 Kč za zdaňovací období roku 2000.

Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že zásadní spor mezi účastníky řízení byl veden o výklad ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle něhož jsou výdaji také účetní odpisy u hmotného investičního majetku, nehmotného investičního majetku a opravné položky k úplatně nabytému majetku, které nejsou vymezeny pro účely zákona jako hmotný majetek nebo nehmotný majetek. Krajský soud dovodil, že toto ustanovení je nutno vykládat v kontextu s ostatními ustanoveními zákona o daních z příjmů, konkrétně s ustanovením § 30 odst. 12 písm. b). Z tohoto ustanovení však vyplývá, že ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, se u hmotného majetku nabytého vkladem pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem; daňově účinným se tak proto stává pouze odpis do výše zůstatkové ceny. Finanční ředitelství v Hradci Králové správně rozhodlo, že odpis opravné položky k majetku nabytému vkladem v částce 62 418 306 Kč nelze zahrnout do daňových nákladů stěžovatele a svůj závěr i přesvědčivě odůvodnilo. Krajský soud se ztotožnil s výkladem uvedeného správního orgánu, který vychází z předpokladu, že za daňově uznatelné lze považovat pouze skutečně vynaložené náklady. Pokud proto zákon o daních z příjmů hovoří o úplatně nabytém majetku, nelze pod tento pojem zahrnout ani vklad do obchodní společnosti. Jedná se totiž o speciální institut práva, který musí být též zvláště pojmově vymezen a výše uvedené ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, na základě něhož je možno účetní odpisy považovat za výdaje, takový institut nezmiňuje.

Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce stěžovatelky, podle níž jí bylo upřeno právo vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly. Z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 8. 2002 totiž vyplývá, že stěžovatelka byla seznámena s jednotlivými nálezy kontroly, k nimž se měla vyjádřit do 6. 9. 2002 a současně jí byl předán koncept zprávy. Jelikož v telefonickém hovoru sdělila, že nemůže doložit nic víc, než do té doby předložila, došlo k dohodě, že dne 16. 9. 2002 jí bude sděleno, kdy písemnou zprávu o daňové kontrole, včetně platebních výměrů, převezme. V tomto postupu nespátňuje krajský soud porušení práv stěžovatelky. Je tomu tak proto, že stěžovatelka byla s výsledkem kontrolních zjištění seznámena, i když zpětně již nelze hodnověrně posoudit, zda předložený koncept obsahoval veškerá zjištění. Telefonické sdělení stěžovatelky, podle něhož nechtěla doplňovat další důkazy, však svědčí o tom, že s výsledky kontrolních zjištění byla seznámena a nechtěla již nic dokládat.

Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, podle níž byla daňová ztráta za rok 2000 vyměřena správcem daně již podruhé, a to před zahájením vzpomínané daňové kontroly. Platebním výměrem ze dne 6. 9. 2001, č. j. 25812/01/254970/8571 byla stěžovatelce vyměřena správcem daně daňová ztráta ve výši 17 832 941 Kč, kterému předcházelo vytýkácí řízení. Z obsahu zprávy o daňové kontrole však nevyplynulo, že by předmětem kontroly byla otázka, jež byla předmětem řízení o vyměření daně v roce 2001.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, která se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatelka odmítla závěry krajského soudu, pokud ten dospěl k tomu, že žaloba nemá opodstatnění.

Stěžovatelka nejprve namítla, že z protokolu ze dne 17. 9. 2002 nevyplyvá, že by jí správce daně upozornil na změny definitivního znění zprávy o daňové kontrole oproti jejímu konceptu. Tato skutečnost svědčí o tom, že jí zaměstnanci správce daně uvedli patrně úmyslně v omyl, jak o tom svědčí i fakt, že dodatečný platební výměr byl vydán přede dnem podpisu

seznámení s uvedenou zprávou. Tento postup správce daně je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, konkrétně zásadou součinnosti a zákonnosti. Odvolací orgán rovněž nedostal své přezkumné povinnosti a ve svém rozhodnutí se nevypořádal s otázkou, z jakého důvodu došlo ve zprávě o daňové kontrole ke změnám v kontrolních zjištěních oproti konceptu této zprávy. Z tohoto důvodu je pak rozhodnutí odvolacího správního orgánu i nepřezkoumatelné.

Stěžovatelka též namítla, že prvostupňový dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Dobrušce i druhostupňové rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové nemají základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dodatečný platební výměr sice obsahuje odkaz na procesní i hmotněprávní předpis podle něhož bylo rozhodováno, nicméně neobsahuje konkrétní ustanovení právního předpisu. Taková vada podle judikatury Ústavního soudu (II. ÚS 31/99, IV. ÚS 666/02) však zakládá neplatnost, resp. nicotnost rozhodnutí. Dodatečný platební výměr sice obsahuje označení zdaňovacího období, za něž se daň vyměřuje, ale jenom v záhlaví a nikoliv ve výroku, přičemž tento požadavek vyplývá z rozhodnutí “6 A 38/2002“. Nesprávný a nedostatečný je i druhý odstavec výroku dodatečného platebního výměru, podle něhož se zrušuje daňová ztráta podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Právní úprava daňové ztráty je totiž obsažena v ustanovení § 38n zákona o daních z příjmů, které, byť je v hmotněprávním předpisu, má charakter předpisu procesního. Tento stav znamená, že správce daně měl rozhodovat o daňové povinnosti podle zákona o daních z příjmů účinného v roce 2000 a o zrušení daňové ztráty podle téhož zákona účinného ke dni vydání rozhodnutí ze dne 12. 9. 2002. Ve výroku dodatečného platebního výměru je však uvedeno pouze tolik, že správce daně rozhodoval podle zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, což je nepřezkoumatelné. Obdobné vady vykazuje i rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové. Především ve výroku není uvedeno, že odvolací orgán zamítl odvolání podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ale jen podle zákona o správě daní a poplatků. Výrok rozhodnutí rovněž neobsahuje dostatečné označení zákona o daních z příjmů. Tento předpis je v rozhodnutí označen jen tak, že bylo rozhodováno podle zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoliv tento zákon je hmotněprávním předpisem, není z rozhodnutí patrné, ve znění kterých pozdějších předpisů odvolací orgán rozhodoval, přestože znění účinné pro rok 2000 je odlišné od znění účinného pro rok 2003, v němž odvolací orgán rozhodoval.

Stěžovatelka posléze namítá nesprávné právní posouzení otázky vyloučení nákladu spočívajícího v odpisu opravné položky ze základu daně z příjmů, a to jako odvolacím správním orgánem, tak i krajským soudem. Zákon o daních z příjmů především neobsahuje speciální ustanovení, podle něhož by bylo třeba vyloučit náklad spočívající v odpisu opravné položky ze základu daně z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, výslovně stanoví, že daňově účinným výdajem je účetní odpis opravné položky k úplatně nabytému majetku. Jestliže opravná položka vznikla v souvislosti s vkladem, jde o opravnou položku k majetku nabytému vkladem. Toto nabytí majetku vkladem je pak úplatné (za akcie). Poslední věta ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, stanoví, že toto ustanovení se nevztahuje na účetní odpisy nehmotného investičního majetku za určitých podmínek. Opravná položka však tímto majetkem není a není tudíž ani důvod neuznání účetního odpisu opravné položky jako nákladu, který snižuje základ daně z příjmů. Jelikož opravná položka nesplňuje vymezení hmotného a nehmotného majetku a ustanovení § 30 odst. 12 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, se týká odepisování jen hmotného a nehmotného majetku podle § 26 tohoto zákona, nelze citované ustanovení § 30 odst. 12

písm. b) vztáhnout na odpisování opravné položky. V zákoně nemá oporu ani tvrzení odvolacího správního orgánu, že daňovým nákladem se mohou stát pouze částky skutečně vynaložených prostředků, k čemuž dochází pouze v případě koupě a nikoliv v případě vkladu. Je tomu tak proto, že nabytí vkladem je úplatné, neboť protihodnotou nejsou peníze, ale akcie. Majetek nabytý vkladem se navíc spotřebovává a proto byl oprávněně vykazován jako náklad.

Finanční ředitelství v Hradci Králové v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že s ohledem na shodnost žalobních a kasačních námitek odkazuje na podrobné vyjádření k žalobě stěžovatelky a obsahově navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, č. j. 31 Ca 131/2003 - 30 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám shledal i vadu uvedenou v § 109 odst. 3 s. ř. s. (napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že nebyla správcem daně upozorněna na změny v konečném vyhotovení zprávy o daňové kontrole oproti jejímu konceptu, který obdržela dne 16. 8. 2002 a že se odvolací orgán ve svém rozhodnutí nevypořádal s otázkou, z jakého důvodu došlo ve zprávě o daňové kontrole ke změnám v kontrolních zjištěních oproti konceptu této zprávy.

Tato námitka kasační stížnosti, která byla poprvé vznesena až v žalobě ze dne 7. 10. 2003, není opodstatněná.

Především tato námitka týkající se tvrzených rozdílů mezi konceptem zprávy o daňové kontrole, kterou obdržel statutární zástupce stěžovatelky dne 16. 8. 2002 a konečným vyhotovením této zprávy doručené dne 17. 9. 2002 s dodatečným platebním výměrem témuž zástupci stěžovatelky nebyla uplatněna v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Finanční ředitelství v Hradci Králové jako odvolací orgán proto postupovalo podle ustanovení § 50 odst. 3 věty první zákona o správě daní a poplatků a v souladu s tímto ustanovením přezkoumalo odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí jen v rozsahu požadovaném v odvolání. Jelikož tedy uvedená námitka týkající se rozdílů mezi konceptem zprávy o daňové kontrole a jejím konečným vyhotovením nebyla stěžovatelkou uplatněna v odvolacím řízení, nelze vytýkat odvolacímu orgánu nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 2. 7. 2003, pokud se tvrzenými rozdíly v uvedených zprávách nezabýval. Finanční ředitelství v Hradci Králové nemohlo postupovat ani podle ustanovení § 50 odst. 3 věty druhé zákona o správě daní a poplatků, podle něhož, vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Je tomu tak proto, že tvrzené nesrovnalosti nemohly být při přezkoumávání dodatečného platebního výměru zjištěny, neboť koncept zprávy si stěžovatelka ponechala a nemohl být proto předán odvolacímu orgánu se správním spisem.

Stěžovatelka v uvedeném směru krajskému soudu nic nevytýká a Nejvyšší správní soud proto nemusel posuzovat z tohoto hlediska přezkumnou činnost tohoto soudu. Nad rámec toho, co bylo uvedeno, se však jeví jako správné konstatování krajského soudu, že již zpětně nelze hodnověrně posoudit, zda koncept uvedené zprávy obsahoval veškerá zjištění. Je tomu tak proto, že ani tomuto soudu nepředložila stěžovatelka koncept uvedené zprávy o daňové kontrole, ač na ní leželo důkazní břemeno.

Jelikož jiné výtky ve vztahu k daňové kontrole nebyly v kasační stížnosti vzneseny a s žalobními námitkami se v uvedeném směru již vypořádal krajský soud, nemohla se kasační stížnost z uvedeného hlediska setkat s úspěchem.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nedostatek náležitostí správních rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a dovozuje, že tyto nedostatky způsobují neplatnost těchto rozhodnutí.

Tato námitka kasační stížnosti je rovněž neopodstatněná.

Právní rámec výchozích úvah Nejvyššího správního soudu v uvedeném směru tvoří ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož, chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí.

Podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená.

Z dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob a dodatečného výměru na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za rok 2000 Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 12. 9. 2002, č. j. 25538/02/254970/8571 vyplývá, že tento správce daně jednak podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dodatečně vyměřil společnosti KAND a. s. daň z příjmů právnických osob ve výši 6 061 130 Kč a jednak podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dodatečně zrušil uvedené společnosti daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 17 832 941 Kč.

Z rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 7. 2003, č. j. FŘ/924/120/2003 La vyplývá, že tento odvolací orgán zamítl podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, odvolání společnosti KAND a. s. proti uvedenému rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 12. 9. 2002, č. j. 25538/02/254970/8571.

Stěžovatelka namítla, že ve výroku nejsou specifikována konkrétní ustanovení hmotně právního předpisu a procesní režim.

Nejvyšší správní soud vychází ze skutečnosti, že v předmětném platebním výměru není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého bylo rozhodováno. Je však třeba uvést, že zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Výše uvedené plně koresponduje např. i s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze kterého je jednoznačně patrné, že základní náležitostí rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je uvedení právních předpisů, na základě kterých správce daně rozhodoval, nikoliv jejich jednotlivých ustanovení. Obdobně judikoval Ústavní soud např. v usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02,

podle něhož „náleží sp. zn. II. ÚS 31/99 nelze ani při nejlepší vůli interpretovat tak, že by základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vedle odkazu na hmotné a procesní předpisy byla i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovožovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmene právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá“. Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, z něhož mimo jiné vyplývá, že „platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena...není neplatný, je-li právní předpis... beze vší pochybností patrný ze záhlaví platebního výměru“.

Tato judikatura podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu plně odpovídá i dikci ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, podle níž základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, jež lze chápat toliko ve smyslu hmotných a procesních předpisů.

Ve světle uvedeného potom nemůže obstát výtky stěžovatelky, že v prvostupňovém rozhodnutí o zrušení daňové ztráty chybí citace ustanovení § 38 n zákona o daních z příjmů a že v druhostupňovém rozhodnutí chybí odkaz na ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Opodstatněná není ani námitka, že ve výroku dodatečného platebního výměru chybí označení zdaňovacího období. Je tomu tak proto, že zdaňovací období roku 2000, za něž je daň vyměřena, je zřetelně z prvostupňového rozhodnutí patrné (záhlaví) a z ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze dovozovat, že musí být uvedeno ve výroku a že je vůbec základní náležitostí rozhodnutí. Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že pokud je v rozhodnutích používán odkaz na zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není z tohoto označení formálně patrné, ze znění kterých pozdějších předpisů, správní orgán vycházel. Je také skutečností, že znění tohoto zákona ve zdaňovacím období roku 2000 může být jiné než ve zdaňovacím období roku 2003 a jistě by bylo vhodnější upřesnit, že jde o znění zákona, ve znění účinném pro to které zdaňovací období. Nicméně ani z popsaného způsobu uvádění zákona o daních z příjmů nelze dovodit nicotnost rozhodnutí, protože tento hmotně právní předpis je v rozhodnutí obsažen (§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků). Znění pozdějších předpisů, které novelizovaly zákon o daních z příjmů, z nichž správní orgán při svém rozhodování vycházel, lze dovodit např. z uvedení zdaňovacího období, za které je daň vyměřována. Z obecně platných teoretických postulátů totiž vyplývá, že hmotněprávní předpis za zdaňovací období 2000 musí správní orgán aplikovat právě ve znění účinném pro rok 2000.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné rovněž poukázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 , který dovodil, že „pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze vzájemně směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Důvody nicotnosti správních aktů nejsou pozitivním právem upraveny a jsou obecně podávány zejména teorií, resp. vyplývají z judikatury správních soudů. Podle rozhodovací praxe způsobují nicotnost správního rozhodnutí typicky takové vady, které spočívají v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, v rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí o odvolání bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, v požadavku trestného plnění, plnění fakticky nemožného, apod. Neplatné může být pouze rozhodnutí podle zákona o správě daní a poplatků, kterému chybí základní náležitosti uvedené v jeho § 32 odst. 2. Chybějící základní náležitosti sice také

představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby bylo možno usuzovat na nicotnost. Je samozřejmé, že i daňové rozhodnutí může být nicotné, důvodem jeho nicotnosti však nebudou kriteria neplatnosti ve smyslu shora uvedeném, ale kriteria nicotnosti, které dovodila judikatura. Od nicotnosti a neplatnosti rozhodnutí je pak třeba odlišovat rozhodnutí nezákonné, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat na rozhodnutí nicotné“.

Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci nezjistil, že by v posuzovaném případě byla dána některá z uvedených příčin nicotnosti, neplatnosti nebo nezákonnost. Z těchto důvodů dovodil, že prvostupňové i druhostupňové rozhodnutí ve světle uvedeného obstály z hlediska splnění základních náležitostí rozhodnutí, námitky stěžovatelky jdou proto na rámec zákona a spojují neplatnost rozhodnutí s absencí náležitostí, která však takové důsledky způsobovat nemůže.

Nejvyšší správní soud se uvedenými výtkami kasační stížnosti zabýval přesto, že nebyly vzneseny již v žalobě, ale až v kasační stížnosti. Stěžovatelka totiž především namítala nicotnost správních rozhodnutí, k níž by bylo nutno hledět z úřední povinnosti.

Stěžovatelka posléze namítla nesprávné právní posouzení otázky vyloučení nákladu spočívajícího v odpisu opravné položky ze základu daně z příjmů, a to jak odvolacím správním orgánem, tak i krajským soudem.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také opravné položky k úplatně nabytému majetku, které nejsou vymezeny pro účely zákona jako hmotný majetek nebo nehmotný majetek (§ 26 odst. 2 až 4).

V této věci zkoumal odvolací správní orgán i krajský soud, zda byl správce daně oprávněn ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů dodatečně zvýšit základ daně z příjmů právnických osob za rok 2000 o částku 62 418 306 Kč, jež představuje jedenáct měsíčních odpisů této opravné položky v částkách 520 152 Kč za měsíce leden až listopad 2000 a její jednorázový odpis za měsíc prosinec v částce 56 696 634 Kč.

Stěžovatelka namítá, že zákon o daních z příjmů neobsahuje speciální ustanovení, podle něhož by bylo nutno vyloučit náklad spočívající v odpisu opravné položky ze základu daně z příjmů a že opravná položka vzniklá v souvislosti s vkladem je položkou k majetku nabytému vkladem, který je úplatným převodem (za akcie).

Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatelka byla založena zakladatelskou listinou ze dne 8. 12. 1994 jediným zakladatelem společností ST & Koli a. s. Zakladatel upsal a splatil celý základní kapitál, peněžitý vklad a nepeněžitý vklad. Vklady byly oceněny znaleckým ústavem YBN Consult. Stěžovatelka převzala od svého zakladatele majetek v účetních cenách, hodnotu tohoto majetku snižoval převzatý úvěr a závazek vůči zakladateli. Rozdíl mezi stranou Má dáti a Dal účtu 701-Počátečný účet rozvažný tvoří opravnou položku k majetku nabytému vkladem ve výši 93.627.436,-Kč. Takto vytvořená opravná položka byla počínaje rokem 1995 měsíčně odepisována, v roce 2000 došlo k prodeji veškerého movitého i nemovitého majetku společnosti TIFC s. r. o. a společně s vyřazením majetku byla doodepsána i opravná položka. Ve zdaňovacím období roku 2000 pak byla z titulu odpisu opravné položky stěžovatelkou zahrnuta do daňově uznatelných nákladů částka

62 418 306, Kč, která představuje jedenáct měsíčních odpisů této opravné položky a její jednorázový odpis ke konci zdaňovacího období.

Nejvyšší správní soud při posuzování opodstatněnosti uvedené námitky kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 6 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí pak nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla – ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí, pro něž platí zásadně stejné principy – svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75).

Této judikatuře je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby.

Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu pod bodem II. c) napadla postup a rozhodování správních orgánů z toho důvodu, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně chybně konstatoval, že tato účastnice řízení ve zdaňovacím období roku 2000, v rozporu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000, zahrnula do daňově uznatelných nákladů jako odpis opravné položky k majetku nabytému vkladem částku 62 418 306 Kč. Konkrétně pak v žalobě namítla, že je neudržitelný názor správce daně, který vyhodnotil její založení vkladem zakladatele jako neúplatné. Nesouhlasila s tím, že za úplatné nabytí majetku lze považovat pouze jeho nabytí na základě kupní nebo směnné smlouvy podle občanského zákoníku. O tom svědčí ustanovení § 59 obchodního zákoníku, které činí odkaz na uvedená ustanovení občanského zákoníku irelevantním a skutečnost, že splacením vkladu nabývá vkladatel, v tomto případě zakladatel, protiplnění ve formě akcií (cenných papírů). Z předmětného případu je zřejmé, že zakladatel splatil svůj závazek ke vkladu do výše zapisovaného základního kapitálu částečně i v penězích, aby bylo dosaženo zapisované výše základního kapitálu, tzv. celého vkladu. Správce daně proto nesprávně zařadil nabytí majetku vkladem do nabytí bezúplatného a na základě tohoto mylného právního názoru pak v rozporu se zákonem neuznal odpis opravné položky za daňově uznatelný náklad.

S uvedenou klíčovou námitkou (opravná položka vzniklá v souvislosti s vkladem je položkou k majetku nabytému vkladem, který je úplatným převodem za akcie a tedy daňově uznatelným nákladem) se vypořádal krajský soud velmi stroze. Konstatoval, že „Finanční ředitelství v Hradci Králové správně rozhodlo, že odpis opravné položky k majetku nabytému vkladem v částce 62 418 306 Kč nelze zahrnout do daňových nákladů stěžovatele a svůj závěr i přesvědčivě odůvodnilo. Krajský soud se ztotožnil s výkladem uvedeného správního orgánu, který vychází z předpokladu, že za daňově uznatelné lze považovat pouze skutečně vynaložené náklady. Pokud proto zákon o daních z příjmů hovoří o úplatně nabytém majetku, nelze pod tento pojem zahrnout ani vklad do obchodní společnosti. Jedná se totiž o speciální institut práva, který musí být též zvláště pojmově vymezen a výše uvedené ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, na základě něhož je možno účetní odpisy považovat za výdaje, takový institut nezmiňuje“.

Krajský soud neuvedl, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech) se stěžovatelka mylí, pokud rozhodnutí odvolacího správního orgánu považuje za nesprávné, třebaže ve své žalobě konkrétní argumenty uvedla. Tento soud se zejména vůbec nevyjádřil ke stěžejní námitce stěžovatelky, že za úplatné nabytí majetku lze považovat i jeho nabytí na základě vkladu, neboť vkladatel, v tomto případě zakladatel, dostává protiplnění ve formě akcií (cenných papírů). Odůvodnění rozsudku krajského soudu je proto nutno v této části považovat za nepřezkoumatelné.

Samotnou hmotněprávní podstatou již popsané kasační námitky se nemohl Nejvyšší správní soud zabývat, protože tak by mohl postupovat jenom v případě, pokud by výsledkem řízení před krajským soudem bylo v této části přezkoumatelné rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto z podnětu podané kasační stížnosti stěžovatelky zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2004, č. j. 31 Ca 131/2003 - 30 pro vadu uvedenou v § 109 odst. 3 s. ř. s. (napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval popsanou žalobní námitkou stěžovatelky, řádně přezkoumal a posoudil rozhodnutí odvolacího správního orgánu z hlediska klíčové argumentace stěžovatelky a při hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí tohoto správního orgánu se přidržoval již uvedených principů vyplývajících z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Pokud krajský soud shledá, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu je nepřezkoumatelné, zruší je z důvodu uvedeného v ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V opačném případě se krajský soud bude muset zabývat hmotněprávní podstatou věci, tj. posouzením otázky, zda za úplatné nabytí majetku lze považovat i jeho nabytí na základě vkladu a zda tedy v tomto případě jde o opravnou položku k úplatně nabytému majetku ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2000. Krajský soud při výkladu rozhodujících pojmů musí postupovat komplexně, tedy i v souvislosti s již dříve vyloženými pojmy a závěry a současně i dbát základních

principů veřejného práva, resp. daňového práva, zejména principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, z nichž vyplývá zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu. V neposlední řadě musí krajský soud vycházet i ze zásady, že pokud daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Z odůvodnění rozhodnutí pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé a musí z něho být i patrné (v případě nesouhlasu s argumenty stěžovatelky), proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci této účastnice řízení v žalobě a proč její žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 3. května 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu