



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Hany Pipkové v právní věci **žalobkyně: S. S., a.s.**, zastoupené JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Hradec Králové, Horova 17**, o kasační stížnosti žalovaného ze dne 11. 11. 2003 a o kasační stížnosti žalobkyně ze dne 13. 11. 2003 proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 5/2001 - 76, 31 Ca 6/2001 - 68 ze dne 25. 9. 2003,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 5/2001 - 76, 31 Ca 6/2001 - 68 ze dne 25. 9. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové nadepsaným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ/6160/120/2000-Ti a č. j. FŘ/6161/120/2000-Ti ze dne 1. 11. 2000 pro vady řízení a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zároveň rozhodl o tom, že žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 9880 Kč.

Rozhodnutím č. j. FŘ/6160/120/2000-Ti žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jičíně (dále jen „správce daně“) č. j.: 9782/99/238922/6964 ze dne 8. 3. 1999, jímž jí byla doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 1 770 210 Kč. Podle odůvodnění správního rozhodnutí vyloučil

správce daně z daňových nákladů žalobcem uplatněné odpisy v částce 4 500 000 Kč z částky 30 000 000 Kč, kterou žalobkyně zařadila do účetní evidence jako pořizovací cenu ocnitelných práv na účet 014 na základě smlouvy o zamezení konkurence ze dne 1. 3. 1996, uzavřené mezi žalobkyní a Ing. J. K. a Ing. J. K. Podle žalovaného nebyl předmětem smlouvy o zamezení konkurence nehmotný majetek vymezený v ust. § 26 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“) a nejednalo se ani o daňově uznatelný náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. p) cit. zákona, neboť náklady na zamezení konkurence nejsou náklady, k jejichž úhradě je poplatník povinen. Podle žalovaného tak žalobkyně uspokojivě nedoložila a neprokázala možnost uplatnění daňových odpisů a tyto náklady tak nesouvisí s dosažením, udržením a zajištěním příjmů za toto zdaňovací období. Žalovaný rovněž neuznal důvodnost alternativního požadavku žalobkyně uznat částku 30 000 000 Kč do daňových nákladů časově rozlišovaných, a to rovněž s odkazem na skutečnost, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že náklady ve výši uvedené částky byly vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 cit. zákona. Žalovaný rovněž potvrdil správnost postupu správce daně ve věci vyloučení částek vyplacených na základě pracovních smluv zaměstnancům k úhradě pohonných hmot spotřebovaných k soukromým účelům z daňově uznatelných nákladů. Hodnota takto spotřebovaných pohonných hmot je příjmem ze závislé činnosti, u žalobkyně však takto vynaložené náklady nejsou daňově uznatelným výdajem, neboť nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů právnické osoby.

Stejným způsobem odůvodnil žalovaný i své rozhodnutí č. j. FŘ/6161/120/2000-Ti, kterým zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně č. j.: 9784/99/238922/6964 ze dne 8. 3. 1999, jímž mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 2 392 684 Kč.

Proti uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Hradci Králové dvě samostatné žaloby, které byly vedeny pod sp. zn. 31 Ca 5/2001 a 31 Ca 6/2001; krajský soud řízení o nich v souladu s ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) spojil, neboť spolu skutkově souvisejí. Krajský soud ve svém rozsudku neuznal jako důvodnou námitku týkající se neuznání nákladů na pohonné hmoty hrazené žalobkyní zaměstnancům pro jejich soukromé cesty. Výdaje, které lze odečíst od základu daně ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., musejí mít podle soudu vazbu na příjmy poplatníka, a to tak, že výdaje musejí být přiřazeny k příslušným výnosům a musí pro ně platit princip věcné shody. Vzhledem k tomu, že podle soudu neexistuje mezi stranami spor o to, že tyto výdaje nelze podřadit pod žádný z případů uvedených v ust. § 24 odst. 2 cit. zákona, soustředil se krajský soud pouze na posouzení vztahu výdajů k příjmům žalobce ve smyslu ust. § 24 odst. 1 cit. zákona. Soud uvedl, že mzda, kterou poplatník vyplatí svým zaměstnancům, se nestává nákladem daňově uznatelným jako taková, ale jen za předpokladu, že byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stejná kritéria platí podle soudu i pro uznatelnost nákladů vynaložených na nákup pohonných hmot použitých pro soukromé účely zaměstnanců. Jejich věcnou shodu s dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobce neprokázal, a na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že tyto částky byly zahrnuty do základu daně pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti. Vyřazení těchto výdajů ze základu daně tedy považoval krajský soud za postup, který je v souladu s právními předpisy.

Dále se krajský soud ve svém rozsudku vyjádřil k námitce směřující proti neuznání částky uhrazené žalobkyní na základě smlouvy o zamezení konkurence uzavřené mezi ní a Ing. J. K. a Ing. J. K., za náklady vynaložené na nákup nehmotného majetku. Krajský soud byl toho názoru, že je třeba odlišit hodnocení vědomostí, kterými smluvní partneři jako bývalí

akcionáři disponovali, od obsahu smluvního závazku vyplývající z uvedené smlouvy. V ní se obě fyzické osoby zavázaly po dobu pěti let neúčastnit se přímo nebo nepřímo podnikání v oblasti těžby, zpracování, výroby a prodeje průmyslových písků a po stejnou dobu nezveřejnit nebo neposkytnout třetí osobě, ani sami nepoužít, obchodní tajemství nebo informace důvěrného charakteru o podnikání, výrobcích, zákaznících, technických postupech, know-how a pracovních postupech žalobce. Podle soudu je taková smlouva smlouvou inominátní, která neodporuje smluvní volnosti. Soud se však neztotožnil s názorem žalobkyně, že na základě citované smlouvy získala nehmotný majetek za úplatu ve smyslu ust. § 26 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. Vědomostmi, kterými disponovaly uvedené fyzické osoby, disponovala ve stejném rozsahu totiž i sama žalobkyně. Ing. J. K. a Ing. J. K. se žalobkyni nezavázali tyto vědomosti poskytnout, ale pouze je nevyužít. Zmíněné informace si tedy ponechali a pouze se zavázali k nečinnosti. Ze stejného důvodu dospěl krajský soud i k závěru, že žalobce nebyl oprávněn do daňových nákladů uplatnit ani účetní odpisy nehmotného investičního majetku dle ust. § 24 odst. 2 písm. v) zákona č. 586/1992 Sb. Soud však uvedl, že se žalovaný měl v rámci dokazování zabývat i otázkou, zda takto vynaložené náklady jsou daňově uznatelné z pohledu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Žalovaný podle soudu sice konstatoval, že žalobkyně dostatečně neprokázala, že vynaložené prostředky souvisejí s dosažením, zajištěním a udržením jejích příjmů, neuvedl však, ze kterých důkazů vycházel a proč žalobkyni na základě této smlouvy vyplacené částky nemůže uznat jako náklad ve smyslu cit. ustanovení. Protože žalobkyně vznesla tuto námitku v odvolání, považoval krajský soud zdůvodnění žalovaného za nedostatečné, a vzhledem k tomu, že nelze ověřit, jaké úvahy jej k tomu vedly, i za nepřezkoumatelné.

I další dvě námitky shledal Krajský soud v Hradci Králové důvodnými. Žalovaný byl zejména povinen před vydáním svého rozhodnutí seznámit žalobkyni se stavem odvolacího řízení, tj. shromážděnými důkazy a stanoviskem, které ve věci zaujal. Nebylo sice třeba, jak se domáhala žalobkyně, informovat ji o tom, které jí předložené důkazy hodnotil žalovaný jako důkazní prostředky a které nikoliv, a z jakého důvodu, neboť tyto skutečnosti byl žalovaný povinen uvést až v rozhodnutí o odvolání, avšak bylo jeho povinností sdělit žalobkyni, jaké závěry na základě výsledků dokazování učinil a dát jí tak možnost se k nim vyjádřit, popř. navrhnout další důkazy, pokud již předložené důkazy shledal jako nedostatečné. Krajský soud dále uvedl, že se žalovaný v napadených rozhodnutích nevypořádal s námitkou, která mu vytýkala, že přehlédl v postupu správce daně pochybení, spočívající v ověření neplatnosti dodatečných platebních výměrů a vydání nových dodatečných platebních výměrů na stejnou daň za stejné zdaňovací období ve stejný den. K posouzení oprávněnosti této námitky nejsou podle soudu v daňovém spise žádné podklady.

Naopak jako nedůvodnou shledal krajský soud námitku, podle níž správce daně pochybil, jestliže v dodatečném platebním výměru neuvedl odkaz na zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, i když v době vydání těchto rozhodnutí bylo zdaňovací období pro daň z příjmů uvedeno pouze v tomto zákoně. Z ust. § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., na který dodatečné platební výměry odkazovaly, podle soudu jednoznačně vyplývá zdaňovací období pro tuto daň, tj. kalendářní rok, a toto ustanovení platilo jak pro rok 1996 a 1997, tak i v době vydání dodatečných platebních výměrů, tj. v roce 1999.

Výše uvedená pochybení žalovaného vedla Krajský soud v Hradci Králové ke zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věcí žalovanému k dalšímu řízení, v němž má být vázán vyjádřeným právním názorem krajského soudu.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost žalovaný i žalobkyně.

Žalovaný v kasační stížnosti napadá rozsudek krajského soudu v plném rozsahu. Jeho nezákonnost spatřuje zejména v tom, že se soud při opakovaném soudním řízení neřídil právními závěry rozsudku téhož soudu v téže věci vedené pod spisovou značkou 31 Ca 196/99 - 44, 31 Ca 197/99 - 39 ze dne 14. 9. 2000 a nectil svůj právní závěr, k němuž žalovaného zavázal. Žalovaný se podle svých slov výslovně řídil právním názorem soudu v jeho původním rozsudku tak, jak byl povinen, v odůvodnění svých rozhodnutí se závěrů uvedených v tomto rozsudku dovolával. Proto také řízení o žádné nové důkazy nedoplňoval a vycházel ze stejných důkazních prostředků, které shromáždil správce daně. Nejednalo se podle něj o situaci, kdy by on a soud byl nejen oprávněn, ale i povinen vzít při svém rozhodnutí v úvahu všechny dříve neznámé skutečnosti. V původním rozsudku krajský soud žalovanému podle jeho názoru vytkl, že se nezabýval vztahem mezi ust. § 24 odst. 2 písm. a) a v) zákona č. 586/1992 Sb., a že ani nezdůvodnil, proč závazky obsažené ve smlouvě nelze zařadit na účet 014, ani na žádný jiný účet. Dle názoru žalovaného tak byl právní názor soudu, kterým byl žalovaný v dalším řízení vázán, dostatečně zřetelný. Žalovaný uvádí, že fakta, o které opřel on i správce daně svůj závěr, že se nejednalo o nehmotný majetek ve smyslu ust. § 26 odst. 4 cit. zákona a nešlo ani o náklad, ke kterému by byl poplatník povinen, byla podpořena důkazními prostředky založenými ve spise. Dále se žalovaný vyjádřil k námitce žalobkyně uplatněné po seznámení s výsledkem daňové kontroly, podle níž nejde-li v daném případě o výdaj na pořízení nehmotného majetku podle ust. § 26 odst. 4 cit. zákona, pak jde o výdaj na pořízení nehmotného investičního majetku ve smyslu dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a pokud by se nejednalo ani o takový výdaj (náklad), pak se jedná o výdaj (náklad) dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., který byl časově rozlišován. Podle žalovaného však žalobkyně k takovému svému tvrzení nepředložila žádné důkazní prostředky (dostala se do důkazní nouze dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“]), byť k tomu byla povinna. Údaje v účetnictví svědčí podle žalovaného stavu, který byl popsán ve zprávě o daňové kontrole. Podle ust. § 57 odst. 2 cit. zákona jsou správce daně i žalovaný povinni řídit se skutkovým i právním stavem ke dni vydání rozhodnutí a z ust. § 75 odst. 1 s. ř. žalovaný dovozuje, že tímto skutkovým a právním stavem je vázán i soud. Žalovaný napadenými rozhodnutími odstranil nedostatky svých předchozích rozhodnutí a podle svého názoru plně respektoval právní názor soudu. Nadto žalovaný nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně své povinnosti vypořádat se s námitkou žalobkyně o možnosti podřadit uvedené výdaje ze smlouvy o zamezení konkurence do výdajů daňově uznatelných podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Podle žalovaného stav navozený krajským soudem, který se nezabýval tím, co bylo žalobkyní v předchozím soudním řízení v téže věci napevno postaveno, znamená značnou a nepřijatelnou právní nejistotu i do budoucna a ve své podstatě znemožňuje další pokračování daňového řízení. K závěru soudu o pochybení spočívajícím v tom, že neseznámil žalobkyni řádně se stavem odvolacího řízení, žalovaný uvádí, že on sám ani správce daně žádné doplňující řízení ve věci po dni vydání původního rozsudku neprováděl, neboť tak ani činit nemusel, protože v dané věci šlo o případ právního posouzení, kdy tentýž právní závěr soudu byl znám i žalobci. Navíc všechny listinné důkazní prostředky založené ve spise jsou stejné, jaké byly k původnímu rozsudku soudu ze dne 14. 9. 2000, a soud ani neoznačil, kterých skutkových nebo právních věcí se vytýkaná vada řízení měla týkat. Podle žalovaného tato neurčitost rozsudku znemožňuje vést ve věci další daňové řízení. Konečně žalovaný uvádí, že se skutečně nezabýval otázkou „ověření neplatnosti“ dodatečných platebních výměrů, neboť žalobkyně napadla odvoláním platný dodatečný platební výměr a daň v téže

věci za totéž zdaňovací období od ní rozhodně nebyla požadována dvakrát. Na základě výše uvedených skutečností žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králově zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Také žalobkyně se ve své kasační stížnosti domáhá zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, a to z několika důvodů. Předně namítá, že její žalobní námitka neplatnosti dodatečných platebních výměrů vydaných správcem daně z důvodu litispendence byla zásadní námitkou, kterou se byl krajský soud povinen meritorně zabývat. Místo toho však soud žalovanému pouze vytkl, že se s ní ve svém rozhodnutí nezabýval. Soud podle žalobkyně pochybil, když nepřijal žádný právní názor k této otázce, kterým by pak zavázal žalovaného pro další řízení. K tomu žalobkyně rekapituluje své přesvědčení, že správce daně nemohl k vydání nových dodatečných platebních výměrů přistoupit dříve, než byla pravomocně ověřena neplatnost původních dodatečných platebních výměrů. Vzhledem k tomu, že správce daně vydal nové dodatečné platební výměry ve stejný den, jako rozhodnutí o ověření neplatnosti původních platebních výměrů, která tak nemohla nabýt právní moci, způsobil absolutní neplatnost nově vydaných dodatečných platebních výměrů. Na podporu svého tvrzení odkazuje žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 51/99 ze dne 30. 9. 2001 v obdobné věci. Druhý důvod se týká posouzení, v které fázi správního řízení byl žalobkyní vznesen požadavek, aby se správní orgán zabýval otázkou, zda náklady vynaložené na základě smlouvy s Ing. J. K. a Ing. J. K. jsou daňově uznatelné z hlediska ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Žalobkyně uvádí, že tuto námitku uvedla již v řízení před orgánem prvního stupně, jak to vyplývá z protokolu ze dne 17. 12. 1998, a nikoliv až v řízení o odvolání, jak uvádí krajský soud. Jak podle ní vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně se touto námitkou vůbec nezabýval, a vzhledem k tomu podle žalobkyně jeho rozhodnutí trpí stejnou vadou, jako rozhodnutí žalovaného, tedy nepřezkoumatelností pro nedostatek odůvodnění. Také z tohoto důvodu měl podle ní krajský soud zrušit i rozhodnutí správce daně, která předcházela zrušeným rozhodnutím žalovaného. Tím, že krajský soud uložil povinnost zdůvodnit nemožnost aplikace ust. § 24 odst. 1 cit. zákona pouze žalovanému, porušil jednu ze stěžejních zásad správního řízení, kterou je zásada dvojinstančnosti řízení. Pokud by totiž žalovaný svůj postoj k této otázce nyní řádně zdůvodnil, neměla by žalobkyně proti němu k dispozici žádný opravný prostředek. I přes dikci ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. žalobkyně dovozuje, že jestliže v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tvrdí a dokládá mj. skutečnosti, které mohou mít za následek vadnost rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je soud povinen se těmito skutečnostmi meritorně zabývat a pokud vady takového rozhodnutí zjistí, pak je povinen jej zrušit společně s rozhodnutím, proti kterému žaloba směřuje. Jiné řešení podle ní odporuje zásadě procesní ekonomie. Navíc žalobkyně uvádí, že pokud se soud jejími námitkami, které se týkají neplatnosti a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, nezabýval a přinejmenším nevyložil správnímu orgánu druhého stupně svůj závazný právní názor na tyto otázky, vyhnul se prakticky výkonu plné jurisdikce. Přitom přijetí nové právní úpravy správního soudnictví mělo zajistit jeho soulad s článkem 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, podle nichž musí být každé správní rozhodnutí o občanských právech a závazcích přezkoumatelné soudem s plnou jurisdikcí, tedy soudem, který přezkoumává veškeré otázky skutkové a právní a provádí úplné dokazování v předmětné věci. Na podporu tohoto svého názoru poukázala žalobkyně ve svém doplnění kasační stížnosti ze dne 28. 11. 2003 na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 301/99 - 26 ze dne 19. 5. 2000, který se vyjádřil k rozsahu, v jakém může odvolací orgán ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. doplňovat výsledky daňového řízení, a kdy je takové doplňování nepřípustné. Žalobkyně konečně namítá vadnost napadeného rozsudku i pokud jde o posouzení nedůvodnosti žalobní námitky

týkající se neuznání nákladů na pohonné hmoty hrazených žalobkyní zaměstnancům pro jejich soukromé cesty, za náklady podléhající režimu podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Podle žalobkyně není pochyb ani sporu mezi ní a správcem daně i žalovaným o tom, že mzda vyplácená zaměstnancům je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu cit. ustanovení. Pokud pak je součástí dohody o mzdě i dohoda o tom, že žalobkyně uhradí zaměstnanci v určitém rozsahu též pohonné hmoty, spotřebované na jeho soukromých cestách, jedná se podle ní o stanovení části mzdy ve formě naturálního plnění. Požadavek krajského soudu na prokázání souvislosti tohoto výdaje s dosažením, zajištěním a udržením příjmů postrádá podle jejího názoru logiku. Je věcí zaměstnanců, jak svoji mzdu použijí, a nelze žalobkyni nutit, aby prokazovala, že takto použitá mzda souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Je totiž zřejmé, že zaměstnanci používají svoji mzdu právě k jiným účelům, zejména uspokojování vlastních potřeb. Jestliže pak žalobkyně motivuje zaměstnance k setrvání v pracovním poměru mimo jiné tím, že jim poskytuje pohonné hmoty, a jestliže je toto ujednání součástí dohody mezi ní a jejím zaměstnancem o mzdě, pak podle jejího názoru nelze prokázat více. S ohledem na výše uvedené navrhuje žalobkyně Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se dále k výzvě vyjádřila ke kasační stížnosti žalovaného, přičemž důvodnost jednotlivých jejích námitek popírá. Dále upozorňuje na to, že podání kasační stížnosti trpí podle jejího názoru formální chybou. S odkazem na ust. § 33 odst. 5 s. ř. s. poukazuje na skutečnost, že ačkoliv je na první straně kasační stížnosti uvedeno, že za žalovaného je v této věci oprávněn jednat zaměstnanec Mgr. J. Š., kasační stížnost je podepsána ředitelkou JUDr. E. H. Kasační stížnost tak podle ní nebyla řádně podána, neboť pokud byl k zastupování ve věci zmocněn konkrétní zaměstnanec, nemůže za žalovaného v téže věci jednat ještě jedna další osoba, což dovozuje použitím analogie z ust. § 33 odst. 4 s. ř. s. Jiný závěr by podle žalobce vedl k nerovnosti postavení stran soudního řízení.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 1. 3. 1996 byla mezi žalobkyní na jedné straně a Ing. J. K a Ing. J. K. na straně druhé uzavřena smlouva o zamezení konkurence, kterou se obě uvedené osoby jakožto dosavadní akcionáři a členové orgánů žalobkyně zavázaly v souvislosti s převodem svých akcií a ukončením svého působení v orgánech společnosti ve vztahu k žalobkyni nekonkurovat a k dalším závazkům. Závazkem nekonkurovat se podle této smlouvy rozumí závazek po dobu 5 let se neúčastnit přímo nebo nepřímo na vymezeném území podnikání v oblasti těžby, zpracování a prodeje křemičitých písků a mletého kamene. Po stejnou dobu se uvedené fyzické osoby zavázaly nezveřejnit nebo neposkytnout třetí osobě ani nevyužít pro sebe žádné obchodní tajemství nebo informace důvěrného charakteru o podnikání, výrobcích, zákaznicích, technických postupech, know-how a pracovních postupech žalobkyně. Za splnění uvedených závazků náležela fyzickým osobám odměna, kterou se žalobkyně zavázala vyplatit, a to v celkové výši 30 000 000 Kč, která měla být vyplacena v pěti stejných splátkách splatných vždy 1. března 1997, 1998, 1999, 2000 a 2001. Ve správním spise jsou rovněž založeny kopie manažerských smluv se zaměstnanci žalobkyně, podle jejichž článku 4 obsaženého v kapitole funkční požitky dovoluje žalobkyně zaměstnancům, aby užívali jim přidělená služební vozidla též pro svou soukromou potřebu a v rozsahu specifikovaném ve smlouvě se jim zavázala uhradit též pohonné hmoty. Podle jiného ustanovení těchto smluv se všechny funkční požitky považují za příjem zaměstnance a podléhají zdanění. Dne 8. 3. 1999 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 9743/99/238922/6964, kterým podle ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. ověřil neplatnost vydaných rozhodnutí – dodatečných platebních výměrů, mj. č. j. 781/99/238922/6964 a č. j. 806/99/238922/6964 vydaných 17. 12. 1998, a to pro absenci základní náležitosti rozhodnutí

ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. a) cit. zákona. Ve správním spise je rovněž založen protokol o projednání výsledků daňové kontroly č. j.: 49284/98/238932/4341 ze dne 17. 12. 1998, v rámci něhož je uveden požadavek žalobkyně, aby v případě připuštění argumentu, že právo nakoupené na základě smlouvy o zamezení konkurence není možné zařadit pod pojem jiné hospodářsky využitelné znalosti podle ust. § 26 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., byly správcem daně respektovány výsledky šetření, z nichž vyplynulo, že výdaje na jejich pořízení jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 cit. zákona. V rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. j. 9782/99/238922/6964 a č. j. 9784/99/238922/6964 ze dne 8. 3. 1999 žalobkyně požádala, aby vzhledem ke skutečnosti, že se správce daně nevypořádal s námitkami obsaženými v protokolu o projednání daňové kontroly před vydáním uvedených dodatečných platebních výměrů, tyto námitky zohlednil a vyhodnotil v rámci odvolacího řízení žalovaný. Z odvolání naopak Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se žalobkyně domáhala vyslovení neplatnosti dodatečných platebních výměrů z důvodů litispendence. Ve správním spise není založen žádný doklad o tom, že by žalovaný před vydáním žalobou napadených rozhodnutí seznámil žalobkyni se stavem odvolacího řízení. V napadených správních rozhodnutích žalovaného je po zhodnocení relevance důkazu znaleckým posudkem uvedeno, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek svědčící o svém tvrzení, že náklady v částce 30 000 000 Kč vynaložené na základě smlouvy o zamezení konkurence, souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobkyně dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a že z původního rozsudku krajského soudu v této věci, kterým byla původní rozhodnutí o odvolání zrušena, je zřejmé, že se žalobkyně uznání předmětných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 cit. zákona již nedomáhala.

Ze soudního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že Krajský soud v Hradci Králové svým rozsudkem č. j. 31 Ca 196/99 - 44, 31 Ca 197/99 - 39 ze dne 14. 9. 2000 zrušil původní rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ/3231/120/99-Ti a č. j. FŘ/3230/120/99-Ti ze dne 10. 9. 1999, kterými byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně č. j. 9782/99/238922/6964 a č. j. 9784/99/238922/6964 ze dne 8. 3. 1999. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byla skutečnost, že žalovaný se nezabýval námitkou uplatněnou žalobkyní v odvolacím řízení, když nerozebral ve svých rozhodnutích podrobněji vztah mezi ust. § 24 odst. 2 písm. a) a v) zákona č. 586/1992 Sb., ani blíže nezdůvodnil, proč závazky obsažené ve smlouvě nelze zařadit na účet 014, ale ani na žádný jiný účet účtové třídy 0 – Investiční majetek. Proto soud cit. rozsudkem uvedená rozhodnutí žalovaného zrušil jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost obou kasačních stížností. Vycházel přitom z právního a skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti žalovaného, a to především skutečnost, na kterou poukázala žalobkyně, tedy že kasační stížnost je podepsána jinou osobou, než je uvedena v záhlaví. Soud usoudil, že kasační stížnost žalovaného má všechny náležitosti stanovené v § 106 odst. 1 ve spojení s ust. § 37 odst. 3 s. ř. s. Zároveň má soud za nepochybné, že kasační stížnost byla podána a podepsána osobou oprávněnou za žalovaného jednat – JUDr. E. H. je jako ředitelka statutárním zástupcem žalovaného. Pro posouzení, kdo za správní orgán ve smyslu ust. § 33 odst. 5 s. ř. s. jedná, je rozhodující identifikace osoby podepsané pod kasační stížností. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že v záhlaví kasační stížnosti je uveden jiný zaměstnanec, resp. tato nejasnost neznamená, že by kasační stížnost nebyla podána řádně. Navíc soud připomíná, že obdobně jako v případě stěžovatelů – fyzických či právnických osob, u kterých s. ř. s. nevylučuje,

aby přes povinné zastoupení advokátem ve smyslu ust. § 105 odst. 1 s. ř. s. byla kasační stížnost podána, resp. sepsána přímo stěžovatelem, není ani v případě stěžovatelů – správních orgánů vyloučeno, aby kasační stížnost byla podána za správní orgán osobou oprávněnou obecně za tento správní orgán jednat (kterou v případě finančního ředitelství jeho ředitelka je) a v řízení o kasační stížnosti za něj jednala jiná osoba oprávněná za něj jednat ve smyslu ust. § 33 odst. 5 či ust. § 35 odst. 2 s. ř. s.

Poté se Nejvyšší správní soud zabýval důvodností jednotlivých stížnostních důvodů uvedených v kasační stížnosti žalovaného, o kterých uvážil následovně.

Žalovaný předně namítá, že se krajský soud neřídil vlastními právními závěry v předcházejícím rozsudku, že žalovaný plně respektoval názor soudu a odstranil všechny vytýkané nedostatky původních správních rozhodnutí. Pro posouzení této námítky považuje Nejvyšší správní soud za rozhodné, že krajský soud svým původním rozsudkem č. j. 31 Ca 196/99 - 44, 31 Ca 197/99 - 39 ze dne 14. 9. 2000 zrušil původní rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ/3231/120/99-Ti a č. j. FŘ/3230/120/99-Ti ze dne 10. 9. 1999 pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Soud tak učinil mj. proto, že nemohl věcně posoudit důvodnost některých námitek žalobkyně. V případě zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je základní povinností žalovaného vydat nové rozhodnutí, které bude soudně přezkoumatelné, a nepřímé konstatování této povinnosti bylo v daném případě také základním právním názorem krajského soudu vysloveným v předcházejícím rozsudku, kterým byl žalovaný vázán. Za takové situace je pak žalobkyně oprávněna uplatnit v podstatě jakékoliv žalobní námítky napadající nová rozhodnutí žalovaného a soud se jimi musí při přezkumu správního rozhodnutí zabývat. Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že podle jeho přesvědčení pochybení žalovaného vytýkané krajským soudem v původním rozsudku nezakládalo nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí jako celku, nýbrž vzhledem k rozsahu a povaze vytýkaného pochybení šlo spíše o vadu řízení spočívající v tom, že se správní orgán nevypořádal s některými z konkrétních námitek uplatněných žalobkyní. I v takovém případě, tj. pokud by nedošlo ke zrušení původních rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, nýbrž pro vady řízení, by v žalobě uplatněné námítky byly přípustné. Nejvyšší správní soud se sice ztotožňuje s dosavadní judikaturou na úseku správního soudnictví, podle níž v žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu, které bylo vydáno poté, kdy předchozí správní rozhodnutí bylo ve správním soudnictví zrušeno, nemůže žalobce zpravidla uplatňovat námítky nové, které mohl přednést již v původním soudním řízení (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze č. j. 5 A 167/99 - 253 ze dne 28. 3. 2001), nicméně je přesvědčen, že v dané věci je třeba rozlišovat mezi žalobními námítkami a právním zdůvodněním těchto námitek. Žalobce tak zpravidla nemůže ve „druhém“ soudním řízení uplatnit žalobní námítky, které mohl přednést již v původním soudním řízení, může nicméně doplňovat či měnit svou právní argumentaci podporující jím tvrzenou důvodnost stávajících žalobních námitek. Pokud pak soud rozhoduje v novém řízení o námitkách podpořených odlišnou právní argumentací a uzná její důvodnost, může se jeho rozhodnutí lišit od původního, ačkoliv je zajisté obecně nežádoucí, aby si právní názory, které ve svých rozsudcích vyslovil a kterými je správní orgán vázán, vzájemně odporovaly. V daném případě těžiště žalob jak v původním, tak v následném soudním řízení spočívalo v tvrzení, že částky vynaložené na základě smluv o zamezení konkurence a na proplacení pohonných hmot použitých k soukromým účelům na základě pracovních smluv mají být zohledněny při stanovení základu daně jako daňově uznatelné výdaje (náklady). I když se částečně liší právní argumentace žalobce v původních a současných žalobách, základní žalobní námítky jsou shodné, a proto v každém případě mohou být uplatněny i v novém soudním řízení o žalobách proti správním rozhodnutím vydaným po zrušení původních rozhodnutí soudem.

Z pohledu zde přijatého závěru pak Nejvyšší správní soud posoudil námitku žalovaného, spočívající v nesouhlasu s názorem krajského soudu o povinnosti vypořádat se s námitkou žalobkyně, aby byla zvážena možnost podřadit výdaje ze smlouvy o zamezení konkurence do výdajů daňově uznatelných podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Žalovaný zde dovozuje, že žalobkyně takovou námitku v minulém soudním řízení neuvedla, a tím stanovila „napevno“, že se domáhá uznání těchto výdajů jako výdajů na pořízení nehmotného majetku, a navíc neunesla své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud však z napadených správních rozhodnutí zjistil, že se žalovaný touto námitkou stručně zabýval, když uvedl, že žalobkyně skutečnost jí tvrzenou nedoložila žádnými důkazy, resp. tyto důkazy neschválil ve prospěch souvislosti takto vynaložených nákladů s dosažením, zajištěním a udržením zisku, avšak poté uvedl, že se žalobkyně již této možnosti nedovolává (a to s odkazem na řízení o původní žalobě). Žalovaný tedy prohlašuje, že se s námitkou nevypořádal, ačkoliv tak ve skutečnosti – přinejmenším částečně – učinil, byť s dovětkem, že námitka už není aktuální. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně vyčítá žalovanému, že se ve svém rozhodnutí s touto námitkou nevypořádal. Krajský soud se naopak ve svém rozsudku měl touto námitkou žalobkyně věcně zabývat a posoudit, zda byly splněny podmínky pro uznání částek vynaložených na základě smlouvy o zamezení konkurence jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., a zda žalobkyně dostatečně prokázala toto účelové určení výdajů a popřípadě v jaké výši.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem žalovaného, že soud je v řízeních o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vázán skutkovým a právním stavem v době vydání správního rozhodnutí. Žalovaný však mylně dovozuje, že soud je vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního rozhodnutí v první instanci. Správní řízení tvoří jeden celek, skládající se z rozhodování v první instanci a případného rozhodování o odvolání, resp. rozkladu. Odvolací správní orgán může při svém rozhodování zpravidla účinně odstranit vady rozhodnutí vydaného v prvním stupni, resp. vady řízení, které tomuto rozhodnutí předcházelo. Vzhledem k tomu, že soud v řízeních o žalobách rozhoduje o zákonnosti správních rozhodnutí, proti nimž není přípustný žádný opravný prostředek (srov. z ust. § 68 písm. a/ s. ř. s.), kterými jsou zpravidla rozhodnutí o odvolání, resp. o rozkladu, je pro soud rozhodující právní a skutkový stav, který tu byl v době vydání napadeného správního rozhodnutí vydaného v poslední instanci. Proto byl v dané věci rozhodující právní a skutkový stav v okamžiku vydání nových rozhodnutí žalovaným po zrušení jeho původních rozhodnutí soudem.

Dále žalovaný v kasační stížnosti namítá, že nebyl povinen seznámit žalobkyni se stavem odvolacího řízení, neboť v novém řízení šlo pouze o právní posouzení a listinné důkazní prostředky byly zcela totožné. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, i když zčásti poněkud odlišných důvodů, než které uvádí žalovaný. Žádné ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., podle kterého se v posuzovaném správním řízení postupovalo, nestanoví správnímu orgánu obdobnou povinnost, jakou má správní orgán podle ust. § 33 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), rozhoduje-li podle tohoto předpisu. Správní řád se přitom pro daňové řízení podle ust. § 99 zákona č. 337/1992 Sb. nepoužije. Takovou povinnost nelze vzhledem ke specifikům daňového správního řízení dovodit ani ze zásady součinnosti podle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Jinak by tomu bylo, pokud by žalobkyně např. požádala o nahlédnutí do spisu a toto jí bylo žalovaným znemožněno. Ze správního spisu však Nejvyšší

správní soud nezjistil, že by se tak stalo. Soud tak uzavírá, že žalovaný neměl povinnost sám vyzývat žalobkyni k seznámení se stavem odvolacího řízení, naopak měl povinnost vypořádat se se všemi odvolacími námitkami ve svém rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil námitce žalovaného, kterou napadá závěr krajského soudu, že pochybil, když se nevypořádal s námitkou neplatnosti rozhodnutí správce daně. Žalovaný uvádí, že žalobkyně napadla odvoláním platný platební výměr a že se tedy otázkou ověření neplatnosti nezabýval oprávněně. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že povinnost vyjádřit se výslovně k existenci nebo neexistenci podmínek řízení a v daňovém řízení k otázce neplatnosti rozhodnutí má správní orgán pouze v případě, jestliže takovou námitku vznesl účastník v průběhu správního řízení. Jak však Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, námitka neplatnosti rozhodnutí ani překážka litispendence nebyla v odvoláních žalobkyně uvedena, a nelze tudíž vyčítat žalovanému, že se jimi v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval a že ze správního spisu nelze seznat, jak tuto námitku posoudil.

Po posouzení důvodnosti kasační stížnosti žalovaného se Nejvyšší správní soud zabýval důvodností jednotlivých námitek, obsažených v kasační stížnosti žalobkyně.

Nejvyšší správní soud se předně ztotožňuje s názorem žalobkyně, že se krajský soud měl meritorně zabývat námitkou neplatnosti dodatečných platebních výměrů. Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že tato námitka nebyla v průběhu správního řízení vznesena, a nelze vyčítat žalovanému, že se jí výslovně v odůvodnění svého rozhodnutí nezabýval. Vzhledem k tomu, že námitka neplatnosti rozhodnutí z důvodu litispendence byla poprvé uplatněna až v žalobách proti rozhodnutím žalovaného, bylo na krajském soudu, aby vyslovil k této otázce svůj právní názor, který by byl pro správní orgán v dalším řízení závazný. To však krajský soud v dané věci neučinil. Jestliže se pojem neplatnosti doktrinárně vykládá jako nicotnost, považuje Nejvyšší správní soud z hlediska ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. i požadavku procesní ekonomie za vhodné přijmout k této otázce i navazující otázce překážky litispendence právní názor, který bude pro krajský soud v dalším řízení závazný. Správní orgán (stejně jako soud) zkoumá z úřední povinnosti, zda jsou splněny podmínky řízení. Vždy tedy přihlíží k takovým překážkám v řízení, jako je litispendence či res iudicata. Od překážek v řízení je pak nutno odlišit institut neplatnosti správního rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., který je specifický pro daňové řízení. Rovněž k případné neplatnosti správního rozhodnutí musí správní orgán i soud přihlížet z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud má zato, že v kasační stížnosti, která obsahově navazuje na žalobu, jsou tyto pojmy zčásti nesprávně zaměňovány. Vady správního rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, které způsobují jeho neplatnost, jsou taxativním způsobem uvedeny v cit. ustanovení, přičemž tvrzenou skutečnost, že nové dodatečné platební výměry byly vydány v době, kdy nenabýlo právní moci rozhodnutí správce daně o ověření neplatnosti původních platebních výměrů, nelze pod žádný z důvodů podle uvedeného ustanovení podřadit. Je tedy zřejmé, že nové dodatečné platební výměry v daném případě nejsou neplatné ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Od posouzení existence neplatnosti rozhodnutí správce daně je pak nutno odlišit posouzení otázky, zda v řízení existovala překážka litispendence případně res iudicata. Překážka řízení zahájeného brání tomu, aby o téže věci probíhala paralelně dvě nebo více řízení. Na rozdíl od situace, kdy rozhodnutí trpí neplatností ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., může tato překážka řízení v průběhu řízení odpadnout, např. tehdy, je-li jedno či více z paralelně vedených řízení o totožné věci zastaveno. V dané věci je při posouzení překážky litispendence nutno vyjít z premisy, že pokud v rozhodnutí chybí některá z náležitostí, s jejíž absencí je spojována neplatnost rozhodnutí, pak tato neplatnost existuje od samého počátku, tedy ex tunc. Případné rozhodnutí správce daně může

takovou skutečnost pouze ověřit, tudíž má účinky toliko deklaratorní, což vyplývá z poslední věty ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Takový závěr odpovídá rovněž judikatuře Ústavního soudu (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98). Vzhledem k tomu, že v daném případě původní dodatečné platební výměry správce daně postrádaly náležitost ve smyslu ust. § 32 odst. 2 cit. zákona, s jejíž absencí ust. § 32 odst. 7 cit. zákona spojuje neplatnost těchto rozhodnutí (jež, jak již bylo uvedeno výše, je zpravidla doktrinálně vykládána jako jejich nicotnost), nelze v žádném případě tvrdit, že vydání „nových“ dodatečných platebních výměrů bránila překážka věci zahájené, resp. překážka věci rozhodnuté. Nově vydané platební výměry byly vydány v témže správním řízení, které nebylo ukončeno vydáním „platného“ rozhodnutí. K tomu Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že proti rozhodnutí správce daně o ověření neplatnosti není dle ust. § 48 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. odvolání přípustné a takové rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k výše uvedenému závěru, že krajský soud měl sám přijmout závazný právní názor ohledně možnosti aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. na výdaje vynaložené na základě smlouvy o zamezení konkurence, bylo bezpředmětné rozhodovat o další námitce žalobkyně, podle níž měl krajský soud uložit povinnost zdůvodnit nemožnost aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. i správci daně a zrušit rovněž jeho rozhodnutí, neboť trpí stejnou vadou jako rozhodnutí žalovaného. Pouze pro úplnost tak Nejvyšší správní soud uvádí, že použití ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. je ponecháno na úvaze soudu, který ke zrušení správního rozhodnutí prvního stupně přistoupí podle okolností případu. Postupem podle cit. ustanovení se výrazně zasahuje do pravomocí veřejné správy, a proto je třeba jeho použití citlivě vážit. Může-li být pochybení prvoinstančního orgánu a žalovaného napraveno v rozhodnutí žalovaného, postupuje soud v souladu se zákonem, pokud zruší pouze rozhodnutí žalovaného, a to zvláště v případech, jde-li pouze o posouzení právní otázky.

U další námitky žalobkyně, podle níž krajský soud nesprávně posoudil otázku neuznání nákladů na pohonné hmoty hrazených žalobkyní zaměstnancům pro jejich soukromé cesty za výdaje podléhající režimu podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., musel Nejvyšší správní soud nejprve uvážit, zda ji lze považovat za přípustnou. Krajský soud totiž v původním rozsudku č. j. 31 Ca 196/99 - 44, 31 Ca 197/99 - 39 ze dne 14. 9. 2000 zrušil původní rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ/3231/120/99-Ti a č. j. FŘ/3230/120/99-Ti ze dne 10. 9. 1999 pro pochybení žalovaného týkající se posouzení jiných otázek, konkrétně daňové uznatelnosti výdajů vynaložených na základě smlouvy o zamezení konkurence, kdežto správnost závěru žalovaného o tom, že výdaje vynaložené na pohonné hmoty nejsou výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 cit. zákona, soud v původním rozsudku potvrdil. Vzhledem k tomu, že se krajský soud při přezkumu nových správních rozhodnutí znovu stejnou námitkou žalobkyně zabýval a věcně se s ní vypořádal, a zároveň s přihlédnutím ke skutečnosti, že je-li rozhodnutí správního orgánu rušeno pro nepřezkoumatelnost, nelze zároveň vyslovovat závazné právní názory o hmotněprávních otázkách, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné se s námitkou žalobkyně směřující proti závěrům krajského soudu ohledně této otázky rovněž vypořádat. Lze nepochybně souhlasit se závěrem krajského soudu, že mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle cit. ustanovení musí existovat vzájemná věcná souvislost a tento závěr je v souladu s dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek 2 Afs 44/2003 - 73 ze dne 1. 4. 2004). Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah a neexistuje-li, nemůže se jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů. Jak však Nejvyšší správní soud již dříve uvedl (srov. např. citovaný rozsudek), z ust. § 24 odst. 1

zákona č. 586/1992 Sb. nelze dovodit, že vynaložené náklady se vždy musejí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Podle Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci nezbytné krom uvedených východisek respektovat rovněž základní logické argumenty. Mezi stranami není sporu o tom, že mzdu jako takovou nelze podřadit pod žádné z písmen ust. § 24 odst. 2 cit. zákona a že mzda tak nepředstavuje výdaj, u něhož platí nevyvratitelná domněnka, že byl vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Tedy i v případě peněžní části mzdy vyplácené zaměstnancům musí být zkoumán onen přímý a bezprostřední vztah k příjmům daňového subjektu. Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplácené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplácené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplácené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžitě formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat. Pokud správce daně nevyžaduje prokázání věcné souvislosti u jedné části mzdy konkrétního zaměstnance, v daném případě její peněžitě části, nemůže tak činit ani v případě zbývající části mzdy vyplácené tomuto zaměstnanci, byť je v daném případě vyplácena ve formě naturálního plnění. Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud pochybil, když se ztotožnil s názorem správce daně i žalovaného, kteří neuznali výdaje vyplácené žalobkyni jejím zaměstnancům k úhradě pohonných hmot pro jejich soukromé účely za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Po zhodnocení důvodnosti všech námitek uplatněných v kasačních stížnostech žalovaného a žalobkyně a na základě úvah výše uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasačními stížnostmi napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové trpí vadami ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je Krajský soud v Hradci Králové v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právními názory Nejvyššího správního soudu uvedenými v tomto rozsudku. Krajský soud je vázán právním názorem tak, že 1) výdaje vynaložené na úhradu pohonných hmot zaměstnancům pro soukromé účely, jež jsou sjednány v pracovních smlouvách, jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., pokud tvoří naturální složku mzdy a peněžní část mzdy stejnému zaměstnanci byla správcem daně a žalovaným uznána za výdaj ve smyslu tohoto ustanovení. 2) odvolací orgán nebyl povinen před vydáním svého rozhodnutí seznámit žalobkyni se stavem odvolacího řízení. 3) rozhodnutí správce daně ani odvolacího orgánu není neplatné (nicotné), řízení před správními orgány nebylo zatíženo překážkou litispendence či res iudicata. 4) v dalším řízení se musí věcně vypořádat s námitkou žalobkyně, že žalovaný pochybil, když neuznal výdaje vynaložené podle smlouvy o zamezení konkurence za výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. K této otázce, vzhledem k jejímu hmotněprávnímu charakteru, nemohl Nejvyšší správní soud, na rozdíl od otázky neplatnosti správních rozhodnutí, zaujmout prvotně stanovisko sám.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 31. srpna 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu