

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **P. P. H.**, akciová společnost, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, Brno, Příkop 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 7. 2005, č. j. 31 Ca 244/2004 – 164,

### t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

Dne 4. 7. 2005 vydal Krajský soud pod č. j. 31 Ca 244/2004 - 164 rozsudek v řízení, jež bylo zahájeno žalobou společnosti P. P. H., akciová společnost (dále „žalobkyně“). Ta se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2004, č. j. 1415/120/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání jmenované společnosti proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003, č. j. 189959/03/248912/7666. Tento dodatečný platební výměr stanovil žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně k úhradě na dani z příjmů právnických osob částku celkem 3 943 200 Kč. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí mj. žalobkyně zahrnula do daňových výdajů soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč a náklady právního zastoupení ve výši 48 375 Kč. Předmětem sporu jsou právě tyto dvě nákladové položky.

Krajský soud v Hradci Králové v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. srpna 2004, č. j. 1415/120/2004 toto rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil k dalšímu řízení.

Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003, č. j. 189959/03/248912/7666, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 3 943 200 Kč.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně zahrnula do daňových nákladů soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč a odměnu za zastupování ve výši 48 375 Kč, které vznikly v souvislosti se soudním řízením ohledně směnečných platebních rozkazů. Dále popsal průběh a důvod tohoto soudního řízení, kdy se žalobkyně stala směnečným rukojmím za směnečného dlužníka společnost F., a. s., když dne 25. a 26. 1. 1996 byly vystaveny směnky směnečným dlužníkem jako zajišťovací prostředek pohledávek vzniklých na základě smluv o půjčkách poskytnutých společností S. C., a. s., společností F., a. s. Směnečný dlužník svůj závazek nesplnil, tudíž společnost S. C., a. s., jako věřitel, uplatnila svůj nárok prostřednictvím soudu, který vydal směnečné platební rozkazy. Žalobkyně tyto směnečné platební rozkazy napadla odvoláním, soud však uplatněné námitky neuznal a platnost směnečných platebních rozkazů potvrdil.

Na výzvu žalovaného k prokázání skutečnosti, že soudní náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobkyně odkázala na rozsudek Okresního soudu v Pardubicích sp. zn. 2 T 193/98, kterým soud obžalované členy statutárního orgánu žalované zprostil obžaloby z trestného činu porušení povinnosti při správě cizího majetku. Žalobkyně totiž podala na své bývalé statutární zástupce žalobu pro trestný čin porušování povinnosti při správě cizího majetku, když tito členové avalovali ve prospěch směnečníka F., a. s., dvě směnky cizí, každou na částku 30 mil. Kč, aniž před provedením tohoto úkonu měli dostatečně zjištěnou jeho bonitu a pro žalovanou z toho nevyplývaly žádné reálné a fakty podložené ekonomické či provozní výhody. Z uvedeného rozsudku vyplynulo, že avalelem směnek nedošlo ke způsobení škody ani k porušení zákonem uložených povinností a dle názoru soudu k trestnému činu nejen nedošlo, ale obžalovaní se snažili zajistit zakázky pro žalobkyni na zamýšlené výstavbě obchodního centra v O. Žalobkyně dále uvedla, že z odůvodnění rozsudku vyplynulo i jednoznačné vyjádření předsedy představenstva společnosti F., a. s., (ing. S.), že ručení ze strany žalobce nebylo podmínkou pro uzavření smlouvy o budoucí smlouvě, jejímž předmětem byla dohoda o exkluzivním dodavateli zakázky za 200 mil. Kč, ačkoliv žalobce zřejmě považovala avalaci směnek za určitou pojistku, že zakázka nebude zadána jiné společnosti.

Dle žalovaného v trestním rozsudku uvedené názory na motivaci členů statutárního orgánu žalované k podpisu směnek nelze považovat za důkaz příčinné souvislosti se zdanitelnými příjmy a žádné jiné důkazní prostředky prokazující souvislost mezi ručením za směnky a získáním zakázek žalobkyně nepředložila. Ani skutečnost, že postup statutárních orgánů žalobkyně při podpisu směnek nebyl shledán trestným činem dle názoru žalovaného není důkazem o vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud žalobkyně uvedla, že soudní poplatky 2 mil. Kč byly zaplacený v souladu se zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) a že jejich zaplacením se snažila odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy, pak ani tento záměr nepovažovala žalovaná za důkaz svědčící daňové uznatelnosti. Riskantní nebo chybné rozhodnutí statutárního orgánu pak dle žalovaného rovněž nelze hodnotit ani jako škodu dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný s odkazem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uzavřel, že žalobkyně svou důkazní povinnost nesplnila, když neprokázala, že jí uplatněné náklady soudního řízení byly

vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože ani skutečnost, že soudní poplatky byly zaúčtovány na základě výzvy dle zákona o soudních poplatcích, není důkazem, že byly vynaloženy také ve smyslu zákona o daních z příjmů jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje nelze dle žalovaného hodnotit ani podle ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů jako výdaje, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů, neboť toto ustanovení nečiní daňově uznatelným výdajem jakékoliv nároky upravené zákony, ale musí splňovat oba zákonné předpoklady dle ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona, tj. prokázání vynaložení výdaje a prokázání příčinné souvislosti mezi takto vynaloženým výdajem a zdanitelným příjmem.

Žalobkyně se v řízení před krajským soudem domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Postup žalovaného shledala žalobkyně nezákonným z důvodu nesprávného výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zdůraznila, že z uvedeného ustanovení nelze vyvozovat, že zdanitelné příjmy musí být fakticky dosaženy, zajištěny a udrženy, nýbrž že výdaje musí být vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovanému vytýká, že zmíněné ustanovení vyložila vůči žalobkyni restriktivně, bez přihlédnutí k jeho smyslu a účelu a požadovala prokázat vynaložení nákladů na fakticky dosažené, zajištěné a udržené zdanitelné příjmy. Žalobkyně měla zato, že zaplacením soudního poplatku v souladu se zákonem o soudních poplatcích, čímž se snažila odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy, se tak snažila udržet zdanitelné příjmy, protože nechtěla příjmy snižovat o hrozící nebezpečí úhrady směnečné sumy. K tomu odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 44/2003 a k otázce ústavně konformní interpretace sporného ustanovení pak i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Žalobkyně dále poukázala na ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, které připouští uznat za daňově uznatelné náklady jakékoliv výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních předpisů. Odůvodnění žalovaného týkající se této části jeho rozhodnutí o tom, že soudní poplatky nejsou daňově uznatelnými výdaji, považuje za nesrozumitelné, a proto za nepřezkoumatelné. Žalobkyně poukázala i na ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, přičemž má zato, že za poplatky, které lze dle zmíněného ustanovení považovat za daňově uznatelné náklady, je možno považovat poplatky soudní, když ze žádných ustanovení tohoto zákona (zejména ustanovení § 25 cit. zákona) nevyplývá, že by tomu mělo být jinak. Na podporu svého tvrzení pak žalobkyně odkázala i na Pokyn č. D-190.

Žalobkyně dále označila rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů) za neplatné z důvodu chybějících základních a ostatních základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu z důvodu chybějících údajů o doměřeném rozdílu na daňovém základu, když údaje o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně, jakož i původně vypočtený základ daně žalovaným v daňovém přiznání, rozhodnutí neobsahuje, takže se proti němu žalobkyně ani nemohla ve smyslu ustanovení § 46 odst. 8 daňového řádu odvolat. Pokud pak jde o částku, která má být zaplacená, ta ve výroku uvedeného rozhodnutí není vůbec vyčíslena, ačkoliv tak ukládá ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Žalobkyně má zato, že zmíněný dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Pardubicích je neplatný i z důvodu nesplnění požadavku na uvedení data podpisu

rozhodnutí, dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu, když je uvedeno datum pouze v záhlaví rozhodnutí, což je dle žalobkyně datum, kdy pracovnice správce daně toto rozhodnutí sepsala a nikoliv, kdy rozhodnutí bylo skutečně podepsáno ředitelem finančního úřadu. Ve výroku zmíněného rozhodnutí pak dle žalobkyně chybí i uvedení hmotně právního ustanovení zákona o daních z příjmů, podle kterého bylo rozhodováno, a stejnou vadou trpí i samotné rozhodnutí žalovaného, ve kterém pak chybí i uvedení procesně právního ustanovení daňového řádu, podle kterého bylo rozhodováno. Uvedení konkrétního ustanovení tedy ve výroku obou rozhodnutí chybí, proto postrádají základní náležitost rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a jsou i z tohoto důvodu dle žalobkyně neplatná. Na podporu svých procesních námitek pak žalobkyně odkázala rovněž na judikaturu Ústavního soudu i soudů krajských.

Žalobkyně v doplnění žaloby dále nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že neunesla svou důkazní povinnost, přestože byla v protokolu ze dne 11. 9. 2003 a výzvou správce daně ze dne 26. 9. 2003 vyzvána k předložení důkazních prostředků. Dle žalobce z obsahu zmíněného protokolu však nevyplývá, že by k tomu byla skutečně vyzvána. V případě výzvy byla sice vyzvána k prokázání, že náklady na zaplacené soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, avšak o nákladech za právní služby se ve výzvě správce daně vůbec nezmiňuje. Předmětná výzva je pak dle názoru žalobkyně současně neplatná, protože správce daně v ní odkázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) a ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, avšak z jejího obsahu je zřejmé, že podle těchto ustanovení nepostupoval. Správce daně pak opomněl ve výzvě i uvést pochybnosti, které měl o úplnosti, správnosti nebo pravdivosti žalobkyní předložených účetních dokladů, proto je dle žalobkyně výzva neplatná i z důvodu chybějící podstatné části výroku, která musí být obsahem rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Výzva je neplatná dle žalobkyně i z důvodu neuvedení procesně právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, v jejím výroku, když daňový procesní předpis je správcem daně uveden pouze v označení výzvy, což žalobce považuje z hlediska ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu za nedostatečné.

Žalobkyně závěrem namítla, že ani správce daně prvního stupně, ani žalovaný se nezabýval požadavkem žalobkyně snížit dodatečně zvýšený základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001 o daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000. K tomu poukázala na ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, přičemž je toho názoru, že nic nebránilo tomu, aby správce daně při stanovení základu daně za zdaňovací období 2001 zohlednil daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000 ve výši 5 308 885 Kč, když tento požadavek sdělila žalobkyně správci daně již ve své odpovědi ze 29. 9. 2003 na jeho výzvu ze dne 12. 9. 2003. Uplatnění daňové ztráty bylo dle žalobkyně v tomto případě okolností zjištěnou při daňové kontrole, protože žalobkyně svůj požadavek vznesla ještě v průběhu daňové kontroly.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví pro možnost zahrnutí konkrétního výdaje do výdajů daňově uznatelných dva zákonné předpoklady, přičemž oba jsou rovnocenné a kumulativní, proto pouze při naplnění obou vzniká právní nárok na odečtení výdaje od základu daně. Žalobkyně však neprokázala, že byla splněna podmínka, že předmětné náklady soudního řízení sloužily zdanitelným příjmům. Dále k žalobním námitkám uvedl, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů nečiní daňově uznatelným výdajem jakékoliv nároky upravené zákony,

nýbrž směřuje do konkrétní úpravy povinných úhrad podle zvláštních zákonů. Současně obecně platí, že musí být dodržena podmínka, že takové výdaje sloužily dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný setrval na názoru, že výdaje související s povinností žalované platit z titulu ručení za cizí subjekt, nelze považovat za výdaje daňové.

Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou neplatnosti dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Pardubicích, neboť částka, která byla dodatečně vyměřena je dle jeho názoru uvedena v úvodní části napadeného rozhodnutí, a rozhodnutí obsahuje i všechny zákonem požadované údaje, pokud jde o námitku o chybějících údajích vztahujících se k doměřeném rozdílu na daňovém základu a částce, která má být zaplacená. Žalovaný nesouhlasil ani s názorem, že v rozhodnutí chybí datum podpisu rozhodnutí, když zákon požaduje jedno datum, které je současně datem podpisu rozhodnutí i dnem jeho vydání. Dle žalované není napadené rozhodnutí neplatné ani proto, že by v jeho výroku chybělo uvedení ustanovení zákona o daních z příjmů, když správce daně je povinen v rozhodnutí uvést výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno a nikoliv jednotlivá ustanovení.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně znovu vytkla správci daně prvního stupně i žalovanému, že se zabývali tím, zda sporné výdaje byly vynaloženy na získání zdanitelných příjmů a nezabývali se tím, zda tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně interpretuje demonstrativní výčet nákladů uvedených v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, když považuje za daňově uznatelné náklady pouze tehdy, bude-li vedle podmínek vyslovených v odstavci druhém tohoto ustanovení splněna i podmínka vyslovená v odstavci prvním tohoto ustanovení. Dle žalobkyně však § 24 cit. zákona vymezuje v odstavci prvním náklady, které lze jednoznačně přiřadit ke zdanitelným příjmům a v odstavci druhém pak jsou definovány náklady, které nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 583/03 trvala žalobkyně na tom, že výrok rozhodnutí - dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 19. 11. 2003 skutečně neobsahuje vyčíslení částky, která má být zaplacená, když tato částka se nachází až za výrokiem předmětného rozhodnutí. Stejně tak trvala žalobkyně na tom, že rozhodnutí je neplatné i z důvodu chybějícího údaje o doměřeném rozdílu na daňovém základu, když rozhodnutí krajských soudů, na které odkazoval žalovaný, byla následně zrušena.

V doplnění repliky žalobkyně opětovně zdůraznila, že pro uznání výdajů vyjmenovaných v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna podmínka vyjádřená v ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona. Tvrdí-li žalovaný, že výdaje za soudní poplatky musí sloužit dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je dle žalobkyně takové tvrzení nesprávné. Na podporu svého tvrzení odkázala žalobkyně na příložené rozsudky krajských soudů a Nejvyššího správního soudu.

Při jednání před soudem zástupce žalobkyně odkázal na žalobu, její doplnění, repliku na vyjádření žalovaného a doplnění této repliky. Uvedl, že žalovaný zastává odlišný názor na výklad ustanovení § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že zaplacené soudní poplatky a další náklady a jejich uznání do výdajů odůvodňuje ustanovení § 24 odst. 2 cit. zákona a žalobkyně je přesvědčena, že tyto výdaje je možné uplatnit bez ohledu na splnění podmínek uvedených v odstavci prvním cit. ustanovení. Pokud jde o uplatněné procesní námitky, poukázal zástupce žalobkyně zejména na nedostatek některých základních náležitostí dodatečného platebního výměru, který předcházel napadenému rozhodnutí. K tomu odkázal na předložená rozhodnutí Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu.

K námitkám žalobkyně, které nebyly uplatněny v odvolání, uvedl, že dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu bylo povinností žalovaného se jimi zabývat. Odkázal i na ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) s tím, že je přesvědčen, že žalovaným i správcem daně byla porušena ustanovení týkající se řízení takovým způsobem, že samotné rozhodnutí ve věci by mohlo být nezákonné.

Žalovaný před krajským soudem k námitkám, které žalobkyně uvedla v doplnění žaloby a v replikách k vyjádření, uvedl, že některé z nich nebyly uplatněny v odvolání a není je proto možno projednat a v řízení před soudem k nim přihlížet.

Krajský soud shledal žalobu částečně důvodnou, přičemž ohledně skutkových zjištění nebylo mezi účastníky sporu. Spornou byla však zejména otázka výkladu ustanovení § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a jeho aplikace na žalobkyní uplatněné výdaje.

Dále krajský soud konstatoval: dle ustanovení § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňově uznatelnými výdaji (náklady) dle tohoto ustanovení se tedy rozumí veškeré výdaje (náklady), které mají bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy poplatníka a lze je k nim jednoznačně přiřadit, přičemž mezi těmito výdaji (náklady) a výnosy musí existovat věcná shoda. Musí být tedy zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly nebo měly být jejich vynaložením skutečně získány. Ze znění odstavce druhého citovaného ustanovení vyplývá, že cit.: „výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také“ další výdaje v odstavci prvním neuvedené. Tento odstavec tedy vymezuje náklady, které se považují za daňově uznatelné, ačkoliv nemají jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy poplatníka.

V případě zaplacených soudních poplatků šlo o výdaj, který je nutno podřadit pod ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení za výdaj považuje také zaplacenou daň z nemovitostí, zaplacenou daň z převodu nemovitostí, a to i v případě, bude-li zaplacená ručitelem za původního vlastníka a zaplacené poplatky vztahující se k činnosti, z nichž příjmy podléhají dani, dále silniční daň, jakož i další daně s výjimkou uvedenou v § 25 (v tomto směru není mezi účastníky rozpor). Je však důvodná námitka žalobkyně, uvádí krajský soud v napadeném rozhodnutí, že žalovaný nesprávně interpretoval ust. § 24 odst. 1 ve vztahu k odst. 2 cit. zákona, když u tohoto výdaje požadoval současně i splnění podmínek uvedených v odstavci prvním citovaného ustanovení, tzn. prokázání, že tento výdaj sloužil dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak je uvedeno shora, přestože se náklady uplatněné dle odstavce druhého obecně nemohou netýkat podnikání žalobkyně, vzhledem k jeho formulaci však bezprostředně nevedou k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tak, jako náklady dle odstavce prvního. Proto byl požadavek správce daně na prokázání, že žalovanou uplatněné náklady za soudní poplatky byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nesprávný a jeho hodnocení v tomto směru nezákonné.

Naproti tomu náklady právní služby jsou dle názoru krajského soudu výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný měl ohledně nich zkoumat, jaké právní služby byly žalobkyni poskytnuty (konzultace, nastudování věci, apod.), přičemž pokud taková služba poskytnuta byla, bylo by možné bezpochyby sporovat výši úhrady za ni, pokud by neodpovídala standardu při poskytování takových služeb. Je nutno konstatovat, že poskytování právních služeb obecně pak nelze ani spojovat s výsledkem

případného soudního řízení. Ze správního spisu však nevyplývá, že by se správce daně prvního stupně v tomto směru náklady právní služby zabýval, přičemž ani ve výzvě č. j. 198393/03/228540/2177 ze dne 26. 9. 2003 či protokolu ze dne 11. 9. 2003, o kterých se sám v odůvodnění napadeného rozhodnutí zmiňuje, nevyzval žalobkyni k doložení relevantních skutečností týkajících se této služby. Je nutno dodat, že krajský soud nepovažuje předmětnou výzvu jinak za neplatnou, přičemž má zato, že je třeba vždy se zabývat obsahem výzev správce daně a nikoliv pouze jejich označením a odkazem na konkrétní ustanovení daňového řádu.

Krajský soud nepřisvědčil námitce neplatnosti platebního výměru z důvodu absence základních náležitostí. Pokud jde o namítanou neplatnost platebního výměru z důvodu chybějícího údaje o doměřeném rozdílu na daňovém základě, z platebního výměru je zřejmé, že pod jeho bodem 2 je sice uveden pouze nově stanovený základ daně, avšak s výslovným odkazem na zprávu o daňové kontrole ze dne 10. 11. 2003, ve které je uveden jek původní, tak nově stanovený základ daně i rozdíl mezi nimi. Ze správního spisu pak vyplývá, že žalobkyně byla se zprávou seznámena. Na platebním výměru je dále uvedena poslední známá daňová povinnost (ta byla v posuzovaném případě 0 Kč) a nově stanovená daň. Rozdíl na dani je tedy zřejmý, proto je i zřejmá část podléhající event. výkonu rozhodnutí. Neuvedení údaje o doměřeném rozdílu na základu daně na platebním výměru proto nemůže v posuzovaném případě dle názoru soudu činit platební výměr nesrozumitelným a neurčitým a tím ani založit jeho neplatnost, resp. nulitu. V této souvislosti lze dodat, že žalobkyní zmíněný nález Ústavního soudu se netýkal obdobné situace, když šlo o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, kterými byly doměřeny daně za několik zdaňovacích období a rozpis doměřené daně byl uveden na dalších listech připojených ke správnímu rozhodnutí.

Jak je dále zřejmé z předmětného platebního výměru, na počátku jeho výroku je uvedena částka, která byla žalobkyni dodatečně vyměřena, dále je uvedena původní známá daňová povinnost 0 Kč. Je proto zcela nepochybné, jakou částku měla žalobkyně zaplatit, jinými slovy, že celá částka uvedená ve výroku je ta, která má být zaplacená. Soud proto považuje samotné uvedení lhůty k plnění „dodatečně vyměřené daně“, která je takto označena a současně vyčíslena ve výroku platebního výměru, za postačující, jednoznačné a zcela srozumitelné.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce neplatnosti platebního výměru z důvodu neuvedení hmotně právního ustanovení a ze stejného důvodu i neplatnosti napadeného rozhodnutí, přičemž jemu je navíc vytýkána i absence uvedení ustanovení procesně právního předpisu. Ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu je základní náležitostí rozhodnutí i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Z uvedeného vyplývá, že zákon nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ve výroku předmětného platebního výměru je uveden zákon č. 586/1992 Sb. (tedy hmotně právní předpis) a v napadeném rozhodnutí jak zákon č. 586/1992 Sb. (hmotně právní předpis), tak zákon č. 337/1992 Sb. (tj. procesně právní předpis), dle kterých bylo rozhodováno. Neuvedení konkrétního ustanovení proto nemůže být důvodem neplatnosti, resp. nicotnosti daňového rozhodnutí.

Rovněž není dle názoru soudu důvod pro zpochybnění, že datum uvedené v záhlaví napadeného rozhodnutí je datem jeho podpisu. Podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) daňového řádu, patří datum podpisu, které je dnem vydání rozhodnutí, mezi základní

náležitosti rozhodnutí. Zákon výslovně nepředepisuje, na kterém místě rozhodnutí musí být datum uvedeno. Z povahy věci je přitom zřejmé, že rozhodnutí může obsahovat i datum jediné - datum podpisu, které je zároveň dnem vydání rozhodnutí. Předmětný platební výměr datum obsahoval, přičemž je vzhledem k relevantním okolnostem (zejména doručení rozhodnutí příjemci) namístež bez dalšího vycházet z toho, že toto datum představuje jak datum podpisu, tak datum vydání rozhodnutí. Důvod ke zpochybnění takového předpokladu by musel být podepřen zásadními indiciemi, jejichž opodstatněnost by se teprve následně prokazovala.

Krajský soud se nezabýval námitkou žalobkyně směřující k jejímu požadavku na snížení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 o daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000. Ve smyslu zásad soudního přezkumu dle s. ř. s. se soud nemůže zabývat námitkami, které nebyly uplatněny v rámci řádného opravného prostředku. Z obsahu podaného odvolání je zřejmé, že takovou námitku neobsahovalo a v návaznosti na to pak ani předložený správní spis neobsahuje k této námitce příslušné podklady.

Proti rozsudku podala žalobkyně jako stěžovatelka dne 26. 8. 2005 kasační stížnost, kterou dne 22. 9. 2005 odůvodnila předně tím, že soud nesprávně posoudil námitky uvedené v žalobě ze dne 12. 10. 2004 týkající se rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 189959/03/248912/7666 ze dne 19. 11. 2003. Tuto svou výtku odůvodnila nesrozumitelností citovaného rozhodnutí a obsírně ji rozvedla a argumentačně, včetně odkazů na judikaturu, podpořila.

Další výtky žalobkyně se týkala neuvedení hmotněprávního ustanovení v dodatečném platebním výměru.

Třetí stížnostní bod spočívá v tom, že se krajský soud nevyjádřil k námitce uvedené v doplnění žaloby ze dne 17. 10. 2004 (stěžovatelka uvádí, že doplnění bylo podáno ve lhůtě uvedené v ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s.), týkající se výzvy Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 198393/03/228540/2177 ze dne 26. 9. 2003. V tomto bodě namítá stěžovatelka i nesrozumitelnost výzvy a její formální a obsahové nedostatky.

S ohledem na výše uvedené důvody zastává stěžovatelka ve své kasační stížnosti názor, že Krajský soud v Hradci Králové měl zrušit rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 189959/03/248912/7666 ze dne 19. 11. 2003, a poněvadž tak neučinil, činí návrh, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 244/2004 - 164 ze dne 4. 7. 2005 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný využil zákonné právo a podal proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 244/2005 - 164 samostatnou kasační stížnost. Ta je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 158/2005.

Výhrady vůči rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 244/2005 - 164 vyjádřil žalovaný ve své kasační stížnosti. Jiných výhrad nemá. Z tohoto důvodu se neztotožňuje s výhradami, které ve své kasační stížnosti uvedla stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud přezkoumal dle předloženého spisového materiálu skutkový a právní stav a řízení před krajským soudem, které předcházelo podání kasační stížnosti. Dále posoudil kasační stížnost a zjistil, že stížní námitky stěžovatelky nesměřují do výroku



napadeného rozhodnutí. V návrhu žaloby podané stěžovatelkou ke krajskému soudu tento soud ve svém rozhodnutí návrhu stěžovatelky na zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci zpět k řízení totiž vyhověl.

Ve své kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud nezrušil současně s rozhodnutím žalovaného i rozhodnutí správce daně prvního stupně - dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003, č. j. 189959/03/248912/7666. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. stanoví, že „*zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*“. Z toho jasně plyne, že krajský soud prvostupňové rozhodnutí ve správním řízení rušit současně nemusí. V dané věci důvod postupu krajského soudu vyplývá z jeho rozhodnutí, z jehož odůvodnění je patrné, proč vůbec rozhodnutí žalovaného zrušil a kde se vypořádal se všemi námitkami uvedenými v žalobě podané dne 15. 10. 2004 a proč ve výroku svého rozhodnutí nerušil i dodatečný platební výměr. Zákon dává právo i povinnost soudu zvážit podle okolností daných jednotlivým případem, zda ke zrušení předcházejícího rozhodnutí přistoupí či nikoliv, a jeho úvahy by se měly v odůvodnění vydaného rozhodnutí odrazit a vyjasnit straně sporu, jak své úsudky vedl a k jakým závěrům dospěl. To z předmětného rozhodnutí dle názoru Nejvyššího správního soudu v případě námitky stěžovatelky k nezrušení dodatečného platebního výměru patrně je.

Ze spisu vyplývá, že žaloba podaná dne 15. 10. 2004 byla doplněna podáním ze dne 17. 10. 2004. Doplnění bylo podáno ve lhůtě předvídané ustanovením § 71 odst. 2 s. ř. s. Obsahovalo další žalobní body, které v žalobě podané dne 15. 10. 2004 obsaženy nejsou.

Krajský soud se v jednotlivých bodech vypořádal a řádně odůvodnil každou námitku stěžovatelky, napadající formální nedostatky rozhodnutí správce daně prvního i druhého stupně. Tím se korektně vypořádal s celou žalobou a jejími body, podanou dne 15. 10. 2004. Nicotnost dodatečného platebního výměru ani rozhodnutí o odvolání soud neshledal, ani jinou vadu řízení nebo vydaných rozhodnutí, zaměřil se pouze na právní posouzení ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, které bylo důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného. Z napadeného rozsudku krajského soudu nevyplývá to, že by považoval za nezákonné ze stejného důvodu obě rozhodnutí správce daně (tj. jak dodatečný platební výměr i rozhodnutí žalovaného o odvolání) a z tohoto důvodu tedy přistoupil ke zrušení jednoho či obou z nich. To plyne i ze stávajícího odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností, které obsahuje vypořádání s žalobními námitkami, týkajícími se kvalitativní stránky formy obou rozhodnutí.

Doplnění žaloby ze dne 17. 10. 2004 obsahuje v zásadě čtyři nové žalobní body: první z nich je námitka proti výzvě v protokole o ústním jednání, kterou vyzval žalovaný stěžovatelku k prokázání oprávněnosti uplatnění daňově účinných výdajů; další námitka směřuje proti formálním náležitostem výzvy podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 26. 9. 2006, č. j. 198393/03/228540/2177. Třetí námitka směřuje k obsahu této výzvy v tom smyslu, že neobsahuje pochybnosti vyjádřené správcem daně, a čtvrtá námitka se týká ztráty (k té se soud v napadeném rozsudku vyjádřil, stejně jako k otázce platnosti citované výzvy). Dalšími dvěma námitkami se krajský soud nezabýval. Avšak vzhledem k výsledku sporu to není vůbec relevantní.

Vznášet v žalobě podle ustanovení § 71 s. ř. s. právní námitky, které nebyly obsaženy v rámci řádného opravného prostředku ve správním řízení, lze. Je to v souladu se smyslem soudního přezkumu správních rozhodnutí i existující judikaturou (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 22. 12. 1995, sp. zn. 6 A 23/93, publikováno v SJS 223/1998

anebo – rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 12. 4. 1996, sp. zn. 7 A 11/94, SJS 530/1999 - citace z publikace *Zákony s judikaturou – Soudní řád správní autorů Součková, Lavický, Šiškeová*, nakl. C. H. Beck 2005, str. 230). O ztrátě se nezmiňovala stěžovatelka ani při projednání zprávy o kontrole ani ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, tudíž o ní nebyla žádná zmínka v rozhodnutí žalovaného o odvolání. Žaloba může směřovat pouze proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ustanovení § 71 s. ř. s. a musí obsahovat označení napadeného výroku rozhodnutí a žalobní body, ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadané výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

V souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná, opírá-li se o jiné důvody, než které jsou uvedeny v ustanovení § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Důvody kasační stížnosti mohou být pouze ty, které jsou výslovně stanoveny v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Ty mohou spočívat pouze v nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; ve vadách řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Dále mohou být důvodem kasační stížnosti zmatečnost řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce anebo nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebo také nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti namítá formálně nesprávné právní posouzení námitek v napadeném rozhodnutí krajským soudem, fakticky nesměřuje proti výroku rozsudku. Ten ruší rozhodnutí žalovaného vydané v posledním stupni správního řízení a přesně to navrhovala stěžovatelka ve své žalobě. V tomto bodě krajský soud jejímu návrhu vyhověl.

K důvodům obsaženým v kasační stížnosti žalovaného se vyjadřuje Nejvyšší správní soud samostatně v řízení vedeném pod sp. zn. 5 Afs 158/2005.

Soud shledal kasační stížnost žalobkyně jako nepřijatelnou a proto ji v souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. odmítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

**P o u ě n í :** Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu