



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Z. z. a n. v Ch., a. s.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Jelínkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Dražkovicích 122, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 10. 2004, č. j. 31 Ca 20/2004 - 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a 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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byly ke společnému projednání pod sp. zn. 31 Ca 20/2004 spojeny věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 20/2004 a 31 Ca 21/2004 a kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 11. 12. 2003, č. j. FŘ/1532/120/2003 a č. j. FŘ/1533/120/2003, jimiž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu Chrudimí (dále též „správce daně“) ze dne 19. 12. 2002, č. j. 96413/02/233912 a č. j. 96418/02/233912, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že nesouhlasí s tvrzením správního orgánu vyjádřeným v napadeném rozhodnutí, že nedoložil a neprokázal oprávněnost daňových nákladů, protože označil konkrétní důkazy, ale jen díky neodborné, špatné a lakonické práci správního orgánu a správce daně nebyla věc řádně objasněna, protože předvolánky odeslané správním orgánem se vrátily, když správní orgán nepovažoval za nutné dát svědka předvést

(v případě ing. J.). Správní orgán tak nejprve považoval za nezbytné svědky vyslechnout, když ale tito na jeho předvolání nereagovali, tak již tvrdí, že je vlastně vyslýchat není třeba. Poukázal na skutečnost, že společnost A. potvrdila, že v jejích kontraktu jednal ing. H. nejvíce s ing. J. Proto je nepochopitelné, že výslech ing. J. je nepodstatným. Tento závěr je absurdní a zcela bez pochyby protizákonný a již jen pro tuto okolnost by mělo být rozhodnutí správního orgánu zrušeno. Další nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném a nelogickém hodnocení důkazů, které byly na návrh stěžovatele částečně provedeny. Správní orgán rozhodl, že ing. H. lže, i když tento bezpečně potvrdil výpověď ing. B. Stěžovatel se dále domnívá, že mu nelze dávat k tíži, že třetí osoba, firma R., nepředložila důkazní prostředky jím navržené. Zcela zásadní skutečností je dle stěžovatele fakt, že celé daňové řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí, bylo nezákonné, což bylo způsobeno jednáním ředitelky správního orgánu. Oba napadené dodatečné platební výměry vycházejí ze zprávy o daňové kontrole, kterou však kompletně celou neprovedl Finanční úřad v Chrudimi, nýbrž v Hradci Králové, a to bez jakéhokoliv dožádání a spoluúčasti zákonného a příslušného správce daně. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v ust. § 4 zcela přesně vymezuje místní příslušnost správce daně tak, že se u právnické osoby řídí místem jejího sídla, které má stěžovatel v Chrudimi. Platný zákon sice umožňuje místní příslušnost delegovat, pro takový úkon je však třeba rozhodnutí, které však nebylo vydáno. Ve spise se nenachází ani žádné dožádání. Finanční úřad v Hradci Králové prováděl daňovou kontrolu na základě pověření ředitelky správního orgánu vydaného dle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“), které však umožňuje pověřit jiného než místně příslušného správce daně jen provedením některých úkonů, nikoliv pro celé řízení, jako v tomto případě, když v pověření zcela absentuje odůvodnění. Dle názoru stěžovatele postup správního orgánu je protiústavním, neboť je v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 39 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, když nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci, tedy že příslušnost stanoví zákon a ne ředitelka správního orgánu. Vzhledem k okolnosti, že krajský soud neshledal výše uvedené pochybení nezákonné, navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel uvádí shodné důvody jako v žalobě, proto odkázal na své podrobné vyjádření k žalobním námitkám.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

V rámci zahájené daňové kontroly správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 21. 3. 2002, č. j. 68136/02/228540/2990, k předložení důkazních prostředků či prokázání jiným způsobem mimo jiných i uskutečnění služeb účtovaných společností R., s. s. r. o., v letech 1999 a 2000. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu navrhl provést výslech svědků, a to ing. H. ke všem fakturám, a dále k jednotlivým fakturám vždy dalších konkrétních osob. Správní spis obsahuje i dvě rozhodnutí o předvolání ing. F. J. ze dne 19. 6. 2003 a 11. 7. 2003, která nebyla navrženým svědkem vyžádána. Součástí správního spisu je i zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2002, č. j. 124807/02/228540/4128, která mimo jiné obsahuje i podstatnou část výpovědi svědka ing. J. H. a její hodnocení, kde správce daně uvedl „protože svědek ve své výpovědi sdělil, jaké činnosti a jaká jednání uskutečnil, zaslal správce daně společností, fyzickým osobám, uvedeným ing. J. H., výzvu k součinnosti třetích osob dle § 34 zákona o správě daní a poplatků. Protože odpovědi

na výzvy nepotvrdily jednání deklarovaná ing. J. H., nebo jen velice obecně, byla tím vyvrácena věrohodnost svědecké výpovědi ing. J. H. (konkrétní případy viz příloha č. 5).“ Pro věc je samu je rovněž podstatné pověření ze dne 30. 11. 2001, č. j. 6404/150/2001, kterým ředitelka Finančního ředitelství v Hradci Králové pověřila ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech Finanční úřad v Hradci Králové k provedení daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků u stěžovatele a po dobu trvání daňové kontroly také k provádění místních šetření s touto kontrolou souvisejících. Pověření se vztahovalo na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 1999 a 2000.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dle odst. 2 cit. ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle ust. § 4 odst. 1 cit. zákona místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, se řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce. Pro účely tohoto zákona se rozumí bydlištěm fyzické osoby místo trvalého pobytu.

Dle ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, dotací a řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad.

Stěžovatel v první řadě namítal, že není pravda, že by neprokázal oprávněnost daňových nákladů, když správní orgán nevyslechl všechny svědky, což zdůraznil jeho postupem u výsledku ing. J., kterého nejprve předvolal a když tento předvolání nepřevzal, konstatoval, že jeho výslech není třeba. K této stížní námitce uvádí Nejvyšší správní soud, že ze správního spisu jednoznačně vyplynulo, že správce daně vyzval stěžovatele k prokázání, že určité obchodní transakce byly nejen fakturovány, nýbrž že k jejich uskutečnění došlo i ve skutečnosti a že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel navrhl správci daně výslech zhruba dvou desítek svědků, jejichž výpovědi měly prokázat uskutečnění předmětných obchodů. S ohledem na ust. § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků není správce daně vázán návrhy daňového subjektu, to znamená, že není povinen provádět všechny jím navržené důkazy, avšak za předpokladu, že zdůvodní, proč některé provedl a jiné nikoliv, a rovněž za předpokladu, že důkazy provedené postačují k učinění si závěru o předmětné otázce. Nejvyšší správní soud poté, co zhodnotil obsah spisového materiálu, zprávy o daňové kontrole a zejména obsah napadeného rozhodnutí správního orgánu, konstatuje, že správce daně a správní orgán podmínkám výše uvedeným dostály. Je zřejmé, že správce daně vyhověl návrhu daňového subjektu a téměř zcela akceptoval jeho návrh důkazních prostředků. Jestliže se svědek ing. J. na jeho výzvu nedostavil a správce daně poté, co vyslechl jiné svědky, učinil závěr o nadbytečnosti výpovědi ing. J., jednal zcela v souladu se základními zásadami daňového řízení, neboť

měl dostatek podkladů pro učinění si závěru o věrohodnosti jednotlivých svědeckých výpovědí a o tvrzení daňového subjektu, proto bylo zbytečné trvat na výpovědi jednoho ze svědků. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že takovýto postup nelze a priori schvalovat, neboť hlavním úkolem správce daně je zejména řádné stanovení daňové povinnosti daňovým subjektům, a to na základě skutkového stavu zjištěného co nejúplněji, avšak v předmětné věci správce daně ani správní orgán tuto povinnost neporušily, neboť výše zmíněné si nelze vykládat jako absolutní povinnost správce daně zjišťovat skutkový stav bez nejmenších pochybností, protože to není předmětem daňového řízení. Naopak je to daňový subjekt, na koho klade zákon o správě daní a poplatků prvotní důkazní povinnost, která spočívá nikoliv jen v břemenu tvrzení, nýbrž i v břemenu důkazním, tedy ve schopnosti prokázat skutečnosti, které jsou předmětem daňového přiznání, což se v souzené věci stěžovateli nepodařilo.

Shodně se lze vyjádřit i o další námitce stěžovatele, která jako celek zpochybnila závěry, jenž na základě dokazování provedl správce daně. Nejvyšší správní soud je po podrobném seznámení se se spisovým materiálem nucen učinit závěr o nedůvodnosti i této stížní námitky, neboť jak již bylo uvedeno výše, ze svědeckých výpovědí navržených daňovým subjektem jednoznačně nevyplývá, že by se operace fakturované společností R. s. s r. o. odehrály i v reálném prostředí tak, jak tvrdil daňový subjekt. Někteří svědkové uvedli, že se společností R. s. s r. o. či jejími zástupci buď vůbec nejednali či jednali v předchozích letech (např. ing. B., který uvedl, že jednal s ing. H. v roce 1997, ale nevěděl, zda se společností R. s. s r. o. jednal i v letech 1999 a 2000, když se domníval, že podmínky obchodu v těchto letech dojednával přímo s ing. Ř.). Proto, jestliže pod tíhou všech důkazních prostředků, které zcela v souladu se zákonem hodnotil správní orgán i správce daně jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, správce daně zhodnotil výpověď ing. H. jako nevěrohodnou, nelze této jeho úvaze nic vytknout. Nejvyšší správní soud tak zcela ve shodě se správními orgány zdůrazňuje, že stěžovateli se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že se jím uváděné služby uskutečnily jím deklarovaným způsobem.

Ani poslední stížní bod stěžovatele poukazující na nepřislušnost Finančního úřadu v Hradci Králové k provedení daňové kontroly není důvodný. Jak již bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí krajského soudu stejně jako v rozhodnutí správního orgánu, součástí správního spisu je pověření ředitelky Finančního ředitelství v Hradci Králové, kterým na základě ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech pověřila Finanční úřad v Hradci Králové provedením daňové kontroly u stěžovatele. Tento úkon je zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, neboť ten stanoví pravidla pro určení místní příslušnosti správce daně jako *lex generalis*, což znamená, že se použijí pouze v případě, že není ve zvláštním zákoně stanoveno jinak. Umožňuje tedy, aby jiný zákon určil pravidla pro stanovení místní příslušnosti jiným způsobem. Této zákonné možnosti bylo využito např. v zákonech regulujících úpravu správních, soudních či místních poplatků, spotřebních daní a právě i územních finančních orgánů. Ředitelka Finančního ředitelství v Hradci Králové tak jen využila možnosti, které jí dává zákon, a provedení daňové kontroly přenesla na jiný než místně příslušný finanční úřad. Ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech dává finančnímu ředitelství oprávnění pověřit jiný finanční úřad úkony v rámci správy daní, dotací a řízení o přestupcích. Vzhledem k okolnosti, že provedení daňové kontroly je úkonem, který je součástí správy daní, nepřekročila ředitelka správního orgánu meze dané jí zákonem pro využití tohoto institutu. Stěžovatel se mýlí, jestliže se ve své kasační stížnosti domnívá, že daňová kontrola je „celým řízením“, neboť ze struktury zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že se jedná pouze o jedno ze stádií vlastního daňového řízení, ve kterém je zjišťován či prověřován daňový základ nebo jiné skutečnosti, když na tuto fázi

pak zpravidla navazuje vydání dodatečného platebního výměru, kterým daňové řízení, pokud není rozhodnutí přezkoumáváno či vymáháno, končí. V dané věci dodatečný platební výměr na daně, které byly předmětem kontroly, vydal Finanční úřad v Chrudimi. Možnost danou ust. § 10 odst. 3 cit. zákona je rovněž nutno chápat v návaznosti na ust. § 9 cit. zákona, které vymezuje pravomoci finančního ředitelství jako jednoho ze stupňů soustavy územních finančních orgánů, když ust. § 10 odst. 3 cit. zákona tyto pravomoci dále rozvíjí. K nutnosti odůvodnění rozhodnutí je třeba zohlednit ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Vzhledem k okolnosti, že ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech hovoří o „odůvodněných případech“, nikoliv o odůvodnění tohoto úkonu, netrpí pověření ředitelky správního orgánu žádnou vadou, když odůvodněnost případu byla dostatečně objasněna v rámci samotného správního řízení, např. v samotném rozhodnutí správního orgánu. K namítané protiústavnosti zmíněného postupu Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že čl. 39 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nelze na daňové řízení aplikovat. V této věci je třeba zdůraznit čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, který nařizuje státu, tedy správním orgánům, uplatňovat státní moc jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to zákonným způsobem. Jak je zřejmé z výše uvedeného, správní orgán tento rozsah v žádném případě nepřekročil, naopak jen využil možností daných mu zákonem.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud vzhledem k opakující se praxi Krajského soudu v Hradci Králové za nutné se vyjádřit k procesnímu postupu, který tento soud použil v předmětné věci. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v případě, že je několik žalob spojováno ke společnému projednání, musí rozhodnutí o spojení věcí nejprve nabýt právní moci, když až pravomocností tohoto usnesení jsou věci spojeny. Teprve poté je možno činit v řízení další úkony, tedy například vydat rozhodnutí ve věci. Tato vada řízení před soudem však neměla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevzněl, proto mu ho soud nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. května 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

