



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **M. K. n. O.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Hrnčířská 55/14, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 1. 2006, č. j. 15 Ca 131/2003 – 45,

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 :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 11. 1. 2006, č. j. 15 Ca 131/2003 - 45, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 3. 2003, č. j. 16400/120/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kadani ze dne 2. 7. 2002, č. j. 38744/02/183971/6729, jímž byla stěžovateli stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 7 892 040 Kč. Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že námitky uplatněné stěžovatelem v žalobě nejsou důvodné. Pokud se stěžovatel domníval, že správce daně měl přihlídnout v rámci daňové kontroly i k dalším okolnostem, mohl učinit příslušný návrh v rámci daňové kontroly nebo odvolacího řízení. Ostatně stěžovatel ani v žalobě neuvedl, k čemu by mělo být přihlíženo. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud i námitku týkající se doručování dodatečného platebního výměru. Tato vada byla odstraněna postupem podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a dodatečný platební výměr byl zástupci doručen dne 12. 12. 2002,

tedy ještě před rozhodnutím o odvolání. Nejde proto o vadu způsobující nezákonnost rozhodnutí. Není opodstatněná ani další námitka stěžovatele týkající se jeho žádosti podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o sdělení důvodu rozdílu mezi jím přiznanou daní a daní stanovenou správcem daně. Stěžovatel má jednak možnost nahlížet do spisu a sdělení správce daně o tom, že rozdíl vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, není v rozporu se zákonem. Pokud jde o namítanou neplatnost rozhodnutí správce daně v důsledku absence rozhodných náležitostí, ani tato nebyla shledána důvodnou s odkazem na ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že ve výroku rozhodnutí mají být uvedeny jen právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno a nikoli jejich jednotlivá ustanovení. Rozhodnutí také obsahuje jedno datum, které je dnem vydání a není již podstatné, ve které části rozhodnutí je uvedeno, zda v záhlaví nebo vedle podpisu oprávněné osoby. Rozhodnutí o odvolání bylo též podepsáno zástupcem ředitele Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, který je podle podpisového řádu oprávněn takové rozhodnutí podepisovat. Nebylo možné se zabývat námitkou, zda zdanění podléhá již předpis nájemného, neboť stěžovatel neuvedl žádné ustanovení konkrétního právního předpisu, který měl být porušen. Důvodným nebyl shledán ani požadavek na provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru účetnictví, protože daňová kontrola se netýkala veškerého účetnictví za zdaňovací období roku 1997. Pokud se stěžovatel domníval, že rozsah daňové kontroly měl být širší, mohl tento návrh učinit rovněž v průběhu daňové kontroly nebo odvolacího řízení. Odmítnut byl navržený důkaz zprávou z kontroly hospodaření obce za rok 1997 provedené Okresním úřadem v Chomutově, neboť z této zprávy nevyplývá, že by byl předmět kontroly totožný s předmětem daňové kontroly a stěžovatel k věci nic konkrétního neuvedl. Obdobně nebyla zjištěna žádná souvislost s projednávaným případem ani ze spisu vedeného krajským soudem pod sp. zn. 15 Ca 231/2002 ve věci B. p. K. n. O.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítal, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s důsledky ustanovení § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti poukázal na to, že z ustanovení § 32 odst. 9 citovaného zákona vyplývá, že správce daně je povinen žádosti vyhovět. Správce daně však dosud stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků nevyrozuměl a účastník řízení tak neměl o odvolání rozhodovat. Z tohoto důvodu úvahy krajského soudu týkající se aplikace citovaných ustanovení neodpovídají zákonu. Zákon rovněž nestanoví, že v případě seznámení daňového subjektu se zprávou o kontrole neplatí citovaná ustanovení. Rovněž tak zákon o správě daní a poplatků nestanoví, že citovaná ustanovení neplatí v případě, že daňový subjekt má možnost nahlížením do spisu se seznámit s důvody doměření daně. Argumentace náležením pléna Ústavního soudu publikovaného pod č. 300/1998 Sb. je také nepatřičná. Důsledkem těchto pochybení je pak to, že krajský soud přezkoumával zprávu o daňové kontrole, která není rozhodnutím a nemůže být přezkoumávána, a nikoli rozhodnutí správce daně. Z tohoto důvodu je potom rozsudek krajského soudu nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Stejně je tak tomu, i pokud jde o rozsah provádění daňové kontroly. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku pouze cituje příslušná ustanovení zákona bez toho, jak se s důvody žaloby vypořádává a z jakého důvodu tak činí a na námitky reagoval jen v obecné rovině nebo vůbec. Součástí spisů správních orgánů nebyly smlouvy a další listiny, ale pouze zpráva o daňové kontrole, a proto uvedené písemnosti nemohly být přezkoumávány v rámci řízení o žalobě. Rozsudek krajského soudu je tudíž i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný. Touto vadou trpí napadený rozsudek i proto, že se krajský soud nevypořádal s námitkami spočívajícími v absenci předepsaných náležitostí dodatečného platebního výměru. Stěžovatel vyjádřil i nesouhlas se způsobem, jakým krajský soud

vyhodnotil jím navržené důkazní prostředky. Proto navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovalo souhlas s právním názorem krajského soudu a námitky stěžovatele označilo za nedůvodné. Proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost lze podat z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., tedy mimo jiné z důvodu tvrzené vady řízení spočívající 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 vytýkanou 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 (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.) nebo nepřezkoumatelnosti 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 (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Jak již Nejvyšší správní soud několikrát judikoval, sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti. I když jde o možnost do určité míry nahrazující zákonem předpokládanou absenci odůvodnění platebního výměru, neznamená to, že sdělení musí odpovídat požadavkům kladeným na rozhodnutí (§ 32 odst. 2, 3, 8 zákona o správě daní a poplatků). Účelem sdělení důvodů je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven určitý daňový základ a vyměřena daň v určité výši, a mohl zvážit podání odvolání a jeho argumentaci. Za situace, kdy takový důvod byl již v řízení daňovému subjektu sdělen, je akceptovatelné, že správce daně na to ve sdělení odkáže. Pro běh odvolací lhůty ve smyslu ustanovení § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků je rozhodné, že správce daně doručil daňovému subjektu vyrozumění, a to bez ohledu na jeho obsah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, uveřejněný pod č. 400/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

O podaných žádostech stěžovatele o sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a stanovenou, správce daně rozhodl tak, že jim nevyhovuje s odůvodněním, že rozdíl mezi přiznanou a stanovenou daní vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Rozhodnutí bylo doručeno zástupci stěžovatele dne 20. 2. 2003. Podle názoru Nejvyššího správního soudu proto není tato stížní námitka důvodná, neboť o sdělení důvodu rozdílu byl stěžovatel prokazatelně vyrozuměn, a to v průběhu odvolací lhůty. Rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání a následně rozsudek krajského soudu nemohly být vydány předčasně a předmětem přezkumu těchto rozhodnutí tedy nebyla zpráva o daňové kontrole, jak se stěžovatel mylně domnívá, ale správní rozhodnutí. Z obsahu kasační stížnosti není zřejmé, z jakých důvodů stěžovatel k tomuto závěru dospěl, neboť závěry jak finančního ředitelství, tak i krajského soudu mají oporu ve spisovém materiálu. Pokud tedy daňový subjekt požádá o sdělení rozdílu v případě, kdy dodatečný platební výměr byl vydán na základě daňové kontroly, správce daně dostojí

svým povinností, jestliže na takovou žádost reaguje pouze sdělením, že výměr navazuje na zprávu o kontrole.

Nejvyšší správní soud ke stížní námitce provedení rozsahu daňové kontroly uvádí, že pokud je cílem této kontroly ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně a daně uváděných v daňovém přiznání (§ 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), je na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Tvzení stěžovatele o nutnosti provedení daňové kontroly v rozsahu celého účetnictví stěžovatele nemá oporu v zákoně, zvláště za situace, kdy v průběhu daňové kontroly, a ani v rámci odvolacího řízení, stěžovatel neuplatnil námitku rozšíření rozsahu daňové kontroly, ani provedení důkazu znaleckým posudkem. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. c), d) a f) zákona o správě daní a poplatků daňovému subjektu taková práva přiznává a jestliže jich nevyužil, nemůže být tato okolnost přičítána k tíži správních orgánů. Krajský soud se s námitkami stěžovatele v tomto ohledu vypořádal sice stručně, ale tato stručnost není na závadu, zvláště pak za situace, kdy se krajský soud vyjádřil ke všem námitkám stěžovatele. Jestliže má stěžovatel za to, že krajský soud se s námitkami vypořádal v obecné rovině, pak k tomu nezbyvá než konstatovat, že i žalobní důvody uplatněné stěžovatelem byly obecného rázu a stěžovatel ani v odvolání, ani žalobě či v kasační stížnosti neuváděl konkrétní okolnosti, ke kterým mělo být přihlášeno. Pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu.

Nedůvodná je podle názoru Nejvyššího správního soudu i stížní námitka týkající se neplatnosti rozhodnutí o odvolání, jakož i jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru z důvodu absence základních náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). K námitkám neplatnosti rozhodnutí v daňovém řízení již Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích uvedl, že nedostatek základní náležitosti rozhodnutí sám o sobě nemá za následek jeho neplatnost. Neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, tj. pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s odst. 7 citovaného ustanovení mělo obsahovat. Údaj o posledním známém základu daně však není základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 citovaného zákona. Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 11. 1998 publikovaném pod č. 300/1998 Sb., vyslovil, že „... důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, totiž nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně uvedených v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ...“. Obdobně se s touto námitkou vypořádal i krajský soud (str. 7 rozsudku) a není tedy pravdou, že se s ní nevyrovnal. Z ustanovení § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že odvoláním lze napadat doměřený rozdíl na základu daně a dani, avšak nelze z něho dovodit, že tento údaj musí být vždy součástí výroku rozhodnutí. Rozdíl základu daně může být seznatelný i ze správního spisu, přičemž je postačující, je-li v rozhodnutí uvedena výše doměřené daně, což je hodnota ze základu daně matematicky odvozená.

Nedůvodná je i další stížní námitka týkající se rozhodnutí o odvolání v důsledku neúplného označení funkce pověřeného pracovníka. Vzhledem k tomu, že o odvolání stěžovatele jako odvolací orgán rozhodovalo finanční ředitelství, nelze mít pochybnosti o tom, že se jedná o zástupce ředitele finančního ředitelství. Požadavku uvedení funkce ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků tedy vyhovuje, je-li na rozhodnutí finančního ředitelství uvedeno „zástupce ředitele“. Požadavek stěžovatele, aby na rozhodnutí bylo vedle tohoto vymezení uvedeno i určení správního orgánu, jehož

zástupcem ředitele je podepisující osoba, je nutno považovat za rozšiřující výklad citovaného ustanovení. Odůvodnění rozsudku krajského soudu, že podle organizačního řádu finančního ředitelství je oprávněn zástupce ředitele rozhodnutí podepsat, neodpovídá námitce stěžovatele ve věci absence instituce, která rozhodnutí vydala. Obdobně je tomu i pokud jde o odkaz na organizační řád, kterým v řízení před krajským soudem důkaz nebyl proveden. Nejedná se však o vadu, která by způsobila nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s výtkou stěžovatele, který nezákonnost postupu krajského soudu spatřuje ve způsobu, jakým vyhodnotil zprávu z kontroly hospodaření za rok 1997 provedenou Okresním úřadem v Chomutově a jakým provedl důkaz spisem krajského soudu sp. zn. 15 Ca 231/2002. Krajský soud dospěl k závěru, že předmětem kontroly provedené okresním úřadem nebylo to, co bylo předmětem daňové kontroly a že důvody, pro které vyhověl žalobě B. p. K. n. O., nesouvisí se žalobními námitkami v této věci. Krajský soud však provedl důkazy těmito listinami, resp. soudním spisem, v rámci jednání dne 11. 1. 2006. Jestliže krajský soud navrhaný důkaz provedl, ale dospěl v rámci hodnocení těchto důkazů k jinému závěru, než jaký mu přisuzoval stěžovatel, nezakládá to nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, pokud jsou tyto závěry logické a vyplývají ze spisu. Stručnost hodnocení opět není rozsudku na závadu.

Stěžovatel dovozuje v kasační stížnosti nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru z toho, že tento výměr neobsahuje odůvodnění a že součástí spisů obou správních orgánů je pouze zpráva o daňové kontrole, která sice odkazuje na smlouvy a další listiny, jež ale nejsou součástí spisu, a proto nemohly být přezkoumány v řízení o žalobě. Tuto námitku ale neuplatnil stěžovatel v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, a proto je tento stížní důvod podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustný.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu