



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ABK – Pardubice, a. s.**, se sídlem v Pardubicích, K Dolíčku 66, zastoupeného JUDr. Jiřím Všeckou, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Orlická 136, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, o daň z příjmů, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2005, č. j. 3164/110/2005-Ve, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 37/2006 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 37/2006 - 28 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2005, č. j. 3164/110/2005-Ve. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) č. j. 60285/05/248912/8246 ze dne 31. 3. 2005, kterým byla stěžovateli předsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2002 ve výši 409 112 Kč.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že řízení před jemu místně příslušným správcem daně bylo vybudováno na zjištěních jiného (pověřeného) správce daně. Tato zjištění byla pak předána k vydání rozhodnutí příslušnému správci daně. Stěžovatel je srozuměn s existencí práva nadřízeného orgánu pověřit k provedení řízení i jiného správce daně, avšak dle jeho názoru je tuto kompetenci třeba vnímat k ucelenému daňovému řízení, jehož výsledkem je nepochybně vydání rozhodnutí, které odráží veškeré úvahy správního orgánu, který rozhodnutí vydává. Dle stěžovatele je vyloučeno, aby v téže věci či v tomtéž daňovém řízení prováděl důkazy a hodnotil je jeden správce daně a druhý správce daně vydal rozhodnutí. Stěžovatel by byl v takovém případě v podstatě zbaven možnosti adekvátně reagovat na vytýkané porušení práva či nedostatky, vady anebo mezery skutkových zjištění. Podle názoru stěžovatele se v této věci vada projevila v tom, že správce daně ve skutkových důvodech vychází z jiných úvah než odvolací orgán. Tuto námitku vznesl stěžovatel již v žalobě a má za to, že krajský soud ji nepřezkoumal v její úplnosti a omezil se pouze na kompetenční otázky, aniž by podrobil přezkumu i obsahové důsledky takto vedeného řízení. Dle stěžovatele nelze formou pověření odůvodnit postup, kdy již vypracovaná zpráva o kontrole je předána jinému správci daně k vydání rozhodnutí. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ve které již bylo mnohokrát konstatováno, že zpráva o kontrole představuje odůvodnění rozhodnutí.

Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje v posouzení mandátní smlouvy s M. K., resp. příjmů plynoucích z mandátní smlouvy, které žalovaný podřadil pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů fyzických a právnických osob (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Své výhrady stěžovatel již předestřel v žalobě, na kterou odkazuje a zdůrazňuje, že jmenovaný K. byl prokuristou společnosti do 6. 2. 2004. Smlouva mandátní byla uzavřena před tímto datem a ačkoliv stěžovatel na tuto skutečnost poukazoval, nijakým způsobem se tato argumentace neodrazila v rozhodnutí soudu. Vycházejíc z povahy prokury uvedené v § 14 obchodního zákoníku, kdy jde zřetelně o plnou moc, jejíž obsah je zákonem vymezen, a kdy prokura představuje zmocnění k jednání ve všech věcech souvisejícím s provozem podniku, nutně musí tato situace představovat kruciólní vliv na mandátní smlouvu. Je pojmově vyloučeno, aby šlo o závislou činnost. Definiční prvek závislosti v případě prokury není dán a neexistuje. Že prokuristovi přísluší odměna z plné moci není třeba skutečně blíže komentovat a existence plné moci je dána ex lege. Stěžovatel a jmenovaný M. K. neměli zájem na tom, aby vedle postavení prokuristy uzavírali pracovní smlouvu. Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit.

Žalovaný v přípisu ze dne 6. 3. 2007 uvedl, že na svém postupu trvá a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že u stěžovatele provedl daňovou kontrolu pověřený správce daně – Finanční úřad v Hradci Králové, a to na základě pověření ředitelky Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 1. 6. 2004. Finanční úřad v Hradci Králové byl pověřen k provedení daňové kontroly dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) včetně dílčích úkonů procesně souvisejících. Předmětem kontroly se měla stát daň z přidané hodnoty a daň z příjmů

fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002, a to pouze ve věci mandátní smlouvy uzavřené dne 15. 3. 1997. Mandátní smlouva byla uzavřena mezi stěžovatelem jako mandantem a M. K. jako mandatářem. Ve smyslu čl. I smlouvy byl mandatář pověřen vedením obchodního úseku prodeje hutního materiálu a zavázal se v rámci této funkce vykonávat pro stěžovatele veškeré úkony spojené s touto činností za dohodnutou měsíční úplatou 65 000 Kč. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že pan K. pro svou činnost využíval kancelářské vybavení a vnitřní počítačovou síť společnosti, činnost vykonával v pracovní dny během pracovní doby zaměstnanců, za společnost vedl jednání s obchodními partnery. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dospěl k závěru, že charakter činnosti vykonávané panem K. podle mandátní smlouvy nesplňuje znaky živnosti podle ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“) ani znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, neboť činnost nebyla prokazatelně provozována samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nýbrž jménem společnosti stěžovatele. Správce daně dospěl k závěru, že činnost pana K. dle mandátní smlouvy měla znaky závislé činnosti a proto správce daně posoudil odměny vyplacené z titulu mandátní smlouvy jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně dle § 38h zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 daňového řádu předepsal stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2002 v celkové výši 409 112 Kč. Proti platebnímu výměru ze dne 31. 3. 2005 se stěžovatel odvolal. Odvolání stěžovatele dne 12. 12. 2005 žalovaný zamítl.

Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou. Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, „že z textu mandátní smlouvy a zejména z popisu činnosti mandatáře je zřejmé, že pan K. vykonával u stěžovatele funkci vedoucího obchodního úseku prodeje hutního materiálu. Lze předpokládat, že pro zajištění provozu firmy, která se zabývá obchodní činností, je zřízení obchodního oddělení nezbytností. Vedoucí takového oddělení mimo jiné řídí a zadává úkoly jemu podřízeným osobám – zaměstnancům firmy. M. K. vedl obchodní úsek, dával úkoly a kontroloval zaměstnance (část zaměstnanců z ekonomického úseku, vedoucí dopravy a skladu a asistentku na obchodní divizi.) a vystupoval jménem společnosti. Stěží si lze představit, že by řídil zaměstnance stěžovatele, aniž by sám nebyl povinen dbát příkazů stěžovatele. Je zřejmé, že se v daném případě jednalo o činnost dlouhodobou (smluvní vztah uzavřen na dobu neurčitou), prováděnou nikoli pod vlastním jménem a na vlastní účet……. Skutečnost, zda by uzavření pracovněprávního vztahu bylo v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, se pak v tomto kontextu jeví jako právně bezvýznamné.“

Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

Kasační stížnost stěžovatel se opírá o důvody, uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat 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.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Předně stěžovatel namítá, že řízení před jemu místně příslušným správcem daně bylo vybudováno na zjištěních jiného (pověřeného) správce daně. Stěžovatel je srozuměn s existencí práva nadřízeného orgánu pověřit k provedení řízení i jiného správce daně, avšak dle jeho názoru je tuto kompetenci třeba vnímat k ucelenému daňovému řízení, jehož výsledkem je nepochybně vydání rozhodnutí. Zastává názor, že formou pověření nelze odůvodnit postup, kdy již vypracovaná zpráva o kontrole je předána jinému správci daně k vydání rozhodnutí.

S výše uvedenou námitkou stěžovatele nelze souhlasit.

Dle ustanovení § 10 odst. 3) zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, může finanční ředitelství v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad.

Institut pověření ve smyslu výše citovaného ustanovení nelze ztotožnit s institutem delegace upraveném v ustanovení § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Formou pověření finanční ředitelství přenáší oprávnění provést některé dílčí úkony v daňovém řízení na jiný, než místně příslušný finanční úřad. Je pouze na vůli finančního ředitelství, zda pověří daný finanční úřad, a to z jakéhokoli důvodu, provedením jednoho úkonu, několika úkonů či celé daňové kontroly. Daňovou kontrolu, jak sám stěžovatel uvádí, nelze ztotožnit s daňovým řízením jako celkem, neboť daňová kontrola představuje dílčí procesní postup v daňovém řízení, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Pověřením k provedení daňové kontroly finanční ředitelství nedeleguje na pověřeného správce daně místní příslušnost tak jako je tomu u delegace. Pouze delegace dle § 5 odst. 3 daňového řádu vydaná ve formě rozhodnutí by zakládala oprávnění vydávat rozhodnutí. Vydáním platebního výměru pouze na základě pověření k provedení daňové kontroly, by naopak pověřený finanční úřad postupoval nezákonně a jeho rozhodnutí by ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu z důvodu absence náležitosti v ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) citovaného právního předpisu bylo stiženo neplatností. Postup finančního ředitelství, které pověří k provedení daňové kontroly jiný než místně příslušný finanční úřad, s tím, že výsledky kontroly pak využije místně příslušný finanční úřad, spatřuje Nejvyšší správní s ohledem na shora uvedené zákonným

Nelze taktéž přisvědčit tvrzení stěžovatele, že tímto postupem byl krácen na svých právech. V průběhu daňové kontroly prováděné pověřeným správcem daně disponoval stěžovatel právy a povinnostmi ve smyslu ustanovení § 16 daňového řádu v rozsahu, v jakém by mu příslušela v daňové kontrole u místně příslušného správce daně. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, jak mohl být stěžovatel zkracován v právu podávat návrhy na doplnění dokazování, v právu reagovat na vytýkané porušení práva či nedostatky, jak v kasační stížnosti namítá. Jak vyplývá ze spisového materiálu, výsledky kontrolních zjištění ze dne 10. 12. 2004 byly se zástupcem stěžovatele projednány dne 20. 12. 2004. Ve zprávě o kontrole pověřený správce daně zjištěný skutkový stav popsal a taktéž vyhodnotil provedený výsledek svědka pana K. Hodnotící úvaha pověřeného správce daně ve zprávě o kontrole neabsentuje, když je ze zprávy o kontrole patrné, co vzal pověřený správce daně za prokázané a k jakému závěru došel. Své závěry pověřený správce daně taktéž opatřil odkazy na aplikovaná zákonná ustanovení. Závěry z daňové kontroly považuje Nejvyšší správní soud za dostatečně odůvodněné. Právo stěžovatele vyjádřit se k výsledkům kontroly bylo taktéž zachováno, když ze spisového materiálu je zřejmé, že stěžovatel se ke zprávě o kontrole písemně vyjádřil dne 12. 1. 2005. Pověřený správce daně na vyjádření stěžovatele ve zprávě o kontrole reagoval. Zprávu o kontrole pak se stěžovatelem opakovaně projednal dne 17. 3. 2005, kdy stěžovatel stvrdil svým podpisem její převzetí.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když postup pověřeného správce daně i žalovaného je v souladu se zákonem a řízení před těmito orgány není stíženo vadou, pro které by bylo nutné rozhodnutí žalovaného zrušit.

Dále stěžovatel namítá, že správce daně ve skutkových důvodech vychází z jiných úvah než odvolací orgán, přičemž tyto rozdíly nijak v kasační stížnosti nekonkretizuje. Toliko uvádí, že předmětnou námitku vznesl stěžovatel již v žalobě a má za to, že krajský soud tuto nepřezkoumal v její úplnosti a omezil se pouze na kompetenční otázky, aniž by podrobil přezkumu i obsahové důsledky takto vedeného řízení.

Obdobně stěžovatel napadá postup krajskému soudu, který se dle stěžovatele opomenul vypořádat s argumentací ohledně existence prokury mandátáře. Tato se neodrazila v rozhodnutí soudu. Krajský soud dle stěžovatele tuto argumentaci pouze zmiňuje, dále ji však nehodnotil.

Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že se řádně nevypořádal se vznesenými žalobními námitkami, uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí

nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II ÚS 686/02).

Dle Nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003 sp. zn. IV. ÚS 40/03 „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. II. ÚS 242/02, když dovodil, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Pokud jde o námitku rozdílnosti rozhodovacích důvodů, je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že se krajský soud konkrétně s tvrzením stěžovatele ohledně odlišnosti úvah pověřeného správce daně a úvah žalovaného, stejně jako s tvrzením, že pověřený správce daně a žalovaný vycházeli z jiných skutkových okolností, samostatně nezabýval.

Dále Nejvyšší správní soud posuzoval, zda má vytýkané pochybení vliv na přezkoumatelnost rozsudku a dospěl k závěru, že nikoli. Vytýkaná vada představuje pouze dílčí nedostatek odůvodnění, který za situace, kdy krajský soud posoudil komplexně zjištěný skutkový stav a do odůvodnění uvedl své závěry, jež mají oporu v zákoně, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud při úvaze o závažnosti této vady napadeného rozsudku dospěl k závěru, že není sama o sobě důvodem k jeho zrušení, neboť důsledkem by bylo nové rozhodnutí se shodným výsledkem; ohledně důvodnosti této žalobní námítka by totiž krajský soud nemohl dospět k jinému závěru, než k jakému dospěl Nejvyšší správní soud (viz níže) a to, že námitka stěžovatele je nedůvodná, neboť nemá oporu ve spise.

Vytýkaná pochybení stěžovatele spočívající v tom, že pověřený správce daně ve skutkových důvodech vychází z jiných úvah než odvolací orgán, Nejvyšší správní soud nezjistil.

Z odůvodnění zprávy o kontrole vyplývá, že pověřený správce daně posoudil příjmy pana K. z titulu mandátní smlouvy jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť dle jeho názoru činnost vykonávaná dle mandátní smlouvy nenaplněovala znaky ustanovení § 2 živnostenského zákona ani znaky podnikání (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku). Pověřený správce daně vycházel ze zjištění, že pan K. byl pověřen vedením obchodního úseku stěžovatele, měl pod sebou zaměstnance, zastupoval stěžovatele ve vztazích s dodavateli a odběrateli a činnost dle mandátní smlouvy vykonával v pracovní dny během pracovní doby zaměstnanců stěžovatele, využíval jeho počítačovou síť a z části kancelářské vybavení. Výše uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů aplikoval s odkazem na ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu.

Obdobnou právní argumentaci obsahuje rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán dospěl ke stejným závěrům jako pověřený správce daně s odkazem na shodná skutková zjištění a zákonná ustanovení. Tvrzení stěžovatele, že odvolací orgán vycházel z jiných úvah, tak nelze přisvědčit. Dílčí odchylky v odůvodnění odvolacího orgánu, kdy tento argumentaci pouze více rozvedl, a dospěl k závěru, že pan K. měl ve funkci vedoucího

obchodního úseku prodeje hutního materiálu povinnost řídit se příkazy stěžovatele, nemohou přivodit nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání, obzvlášť za situace, kdy v daňovém řízení tvoří řízení před správcem daně a odvolacím orgánem ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řízení jeden celek.

Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, skutečnost, že se krajský soud námitkou spočívající v odlišnosti důvodů rozhodnutí pověřeného správce daně a žalovaného samostatně nezabýval, nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku a nemůže být sama o sobě důvodem pro jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v případě druhé kasační námitky, dle které se krajský soud nezabýval tvrzenou existencí prokury mandátáře pana K. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, tak jak tvrdí stěžovatel, že krajský soud si byl vědom existencí prokury, v odůvodnění obsah žaloby zkonstatoval, blíže se však jejími důsledky pro posouzení charakteru činnosti dle mandátní smlouvy již samostatně nezabýval.

Stěžovatel v žalobě namítal, že rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu „nesou vadu skutkových zjištění a zejména hodnocení, vyplývajících z veřejné evidence, konkrétně z obchodního rejstříku, kde mandátář vedle své činnosti pro mandanta vykonával funkci prokuristy, až do 6. 2. 2004, jejímuž výkonu je zcela imanentní užití kancelářského vybavení a technického zázemí stěžovatele, pokud jde, kromě jiného o realizaci hlavního, zapsaného předmětu podnikání.“ Krajský soud pak výše uvedenou žalobní námitku na straně č. 2 rozsudku pouze zkonstatoval.

K této se v odůvodnění rozsudku krajský soud nijakým způsobem nevyjádřil.

S ohledem na důvody kasační stížnosti, kde tvrzená existence prokury je jedním ze stěžejních důvodů podané kasační stížnosti, přičemž stěžovatel žalobní argumentaci v kasační stížnosti ještě rozvedl, za situace, kdy v napadeném rozsudku příslušná část odůvodnění zcela absentuje, dochází Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek nelze přezkoumat.

Nedostatek odůvodnění tak v daném případě způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto Nejvyšší správní soud postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Krajský soud přezkoumá rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu