



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mlékárna Hlinsko, s.r.o.**, se sídlem Kouty 53, Hlinsko v Čechách, zastoupeného JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2008, č. j. 30 Ca 117/2007 - 18,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 4. 2008, č. j. 30 Ca 117/2007 - 18 zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 5. 2007, č. j. 3567/07-1200-602944, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hlinsku ze dne 23. 11. 2006, č. j. 34911/06/235970/3600, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 4 108 430 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že daňovou kontrolu provedl, na základě pověření ředitelky finančního ředitelství ze dne 14. 7. 2005, Finanční úřad v Pardubicích, a bylo zcela na místě, že vypracoval i zprávu o daňové kontrole a uvedl v ní i závěry o změně daňové povinnosti stěžovatele. Zpráva o daňové kontrole představuje ucelený soubor informací o průběhu celé daňové kontroly a o závěrech, ke kterým správce daně v jejím průběhu dospěl. Je proto žádoucí, aby obsahovala i konkrétní závěry týkající se případného dodatečného stanovení základu daně a daně. To je důležité především v zájmu daňového subjektu, neboť jen za takového předpokladu může být jeho obrana konkrétní a účinná. Platební výměr nemusí ve smyslu ust. § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) obsahovat odůvodnění. K námitce, že správce daně provádějící daňovou kontrolu nebyl k vydání platebního výměru ani k provedení vyměřovacího řízení zmocněn, krajský soud uvedl, že dodatečný platební výměr vydal místně příslušný správce daně, tj. Finanční úřad v Hlinsku a nikoliv

správce daně pověřený k provedení kontroly. Pokud jde o závěry vedoucí k vydání dodatečného platebního výměru, zdůraznil krajský soud, že správce daně provádějící daňovou kontrolu byl výslovně pověřen i ke stanovení základu daně a daně. Je zřejmé, že místně příslušný správce daně se ztotožnil se závěry provedené daňové kontroly, o čemž svědčí především vydání dodatečného platebního výměru, kterým zvýšil daňovou povinnost stěžovatele právě o částku vycházející ze závěrů provedené daňové kontroly. Tuto shodu potvrdilo ve svém rozhodnutí i finanční ředitelství. Významné bylo podle krajského soudu i to, že seznámení s výsledky daňové kontroly proběhlo v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Stěžovatel ostatně žádné námitky, že by tomu tak nebylo, v odvolání nevznášel. Pokud tedy místně příslušný správce daně usoudil, že nebylo důvodu ke změně závěrů pověřeného správce daně, včetně výpočtu vztahujícího se k dodatečně stanovené výši daně, a tato fakta pro svoji další činnost v daňovém řízení převzal, nebyl takový postup v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků či zásadami daňového řízení. Požadavek, aby místně příslušný správce daně v takové situaci znovu formuloval závěry pověřeného správce daně, se kterými se jinak ztotožnil, by bylo možno označit za projev zbytečného formalismu. Ani odkaz místně příslušného správce daně na příslušné části zprávy o daňové kontrole v jeho sdělení důvodu rozdílu mezi daňovým základem a daní stanovenou a daňovým základem a daní přiznanou nepovažoval krajský soud v daném případě za nezákonný. Krajský soud dále k poukazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 - 55 konstatoval, že šlo ve srovnání s posuzovanou věcí o situaci odlišnou. K žalobním námitkám, které směřovaly proti správnosti doměření daňové povinnosti, krajský soud uvedl, že stěžovatel v nich uplatnil důvody, které předtím neuplatnil v přípustném oprávněném prostředku v daňovém řízení, ač tak učinit mohl. Krajský soud se jimi proto nemohl zabývat s ohledem na základní zásady soudního přezkumu vyplývající zejména z ust. § 68 písm. a) a § 75 odst. 1 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 50 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství je v daňovém řízení povinno přezkoumat napadená rozhodnutí správce daně v rozsahu odvolacích námitek a krajský soud pak přezkoumává zákonnost takového rozhodnutí. Rozhodující tedy je, jaké důvody uvede odvolatel v odvolání, tímto rámcem je odvolací orgán vázán a tento rozsah předurčuje i rozsah soudního přezkumu.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Namítal v ní, že nebyl seznámen s předmětnými pověřenými, které vydalo finanční ředitelství s odkazem na ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“). Tento postup je podle stěžovatele v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51. Stěžovatel byl seznámen s tím, že Finanční úřad v Pardubicích je pověřen provedením daňové kontroly, ale ne již s tím, že je pověřen i stanovením základu daně a daně. To, že pověření bylo učiněno v takovém rozsahu s přesným vymezením, na co se vztahuje, nezmiňuje ve svém rozhodnutí ani finanční ředitelství. Pokud by předmětná pověření v původním znění skutečně obsahovala oprávnění pro Finanční úřad v Pardubicích stanovit daňový základ a daň, uvedlo by to finanční ředitelství ve svém rozhodnutí a nesnažilo by se dovodit toto oprávnění z institutu správního uvážení. Podle stěžovatele krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně, neboť nedospěl k logickému závěru, že původní pověření neobsahovala oprávnění pro Finanční

úřad v Pardubicích stanovit daňový základ a daň. Stěžovatel důvodně předpokládal, že finanční ředitelství odstraní vady postupu správce daně a že bude v rámci odvolacího řízení dodatečně seznámen se správním uvážením svého místně příslušného správce daně při stanovení daňového základu a daně a že potom odvolání doplní hmotně právními námitkami. Jelikož finanční ředitelství vadu postupu správce daně neodstranilo, uvedl stěžovatel další námitky do žaloby. Námitky, které stěžovatel uvedl ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, neuvedl v odvolání právě z důvodu, že nešlo o úvahu místně příslušného správce daně při doměření daně. Finanční ředitelství mělo dodatečný platební výměr zrušit a věc vrátit k novému rozhodnutí správci daně nebo mělo odstranit vady řízení a vypořádat se s námitkami ke zprávě o daňové kontrole. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti odvolalo na napadený rozsudek a uvedlo, že daňovou kontrolu včetně řádného projednání provedl pověřený správce daně a vystavení a vyměření dodatečného platebního výměru provedl místně příslušný správce daně. K poukazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51 finanční ředitelství konstatovalo, že v citovaném rozsudku se jednalo o úpravu delegace místní příslušnosti, kdežto v posuzované věci šlo o pověření správce daně k provedení kontroly. S předmětnými pověřeními byl stěžovatel seznámen při zahájení daňové kontroly. V této souvislosti odkázalo finanční ředitelství na protokol o ústním jednání č. j. 136984/05/248540/4171, ve kterém jsou údaje o pověření výslovně uvedeny. Pokud stěžovatel uvedl, že předpokládal, že finanční ředitelství odstraní vady postupu správce daně a že potom doplní odvolání hmotně právními námitkami, nemá takový postup oporu v právních předpisech, není obvyklý ani logický. Finanční ředitelství považovalo odvolání za úplné, neboť obsahovalo náležitosti požadované v ust. § 48 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy, a navrhlo proto zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel jako jeden z důvodů podání kasační stížnosti výslovně uvedl nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. K této stížní námitce však neuvedl žádnou konkrétní argumentaci. Jelikož se v podstatě omezil pouze na citaci části ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž by jakkoli specifikoval, v čem naplnění tohoto stížního důvodu spatřuje, nejedná se o důvod kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. (srovnej např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, přístupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se proto tímto obecným tvrzením nezabýval.

Stěžovatel dále namítal, že důvodně předpokládal, že bude seznámen se správním uvážením místně příslušného správce daně, což se nestalo, a proto podle jeho názoru mělo finanční ředitelství dodatečný platební výměr zrušit nebo odstranit vady řízení místně

příslušného správce daně. V této souvislosti vytkl krajskému soudu nesprávné hodnocení právní otázky.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že finanční ředitelství pověřilo podle ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech provedením daňové kontroly u stěžovatele Finanční úřad v Pardubicích, a to včetně dílčích úkonů procesně souvisejících a stanovení daňového základu a daně (viz pověření ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3856/150/2005). Předmětem kontroly byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2003. O provedené daňové kontrole vyhotovil Finanční úřad v Pardubicích zprávu, kterou dne 9. 11. 2006 se stěžovatelem projednal. Následně dne 23. 11. 2006 vydal Finanční úřad v Hlinsku dodatečný platební výměr, proti kterému podal stěžovatel dne 12. 12. 2006 odvolání a téhož dne požádal o sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou. Finanční úřad v Hlinsku poté požádal Finanční úřad v Pardubicích o zpracování podkladů k uvedené žádosti, který tomuto dožádání vyhověl, načež Finanční úřad v Hlinsku dne 22. 1. 2007 sdělil stěžovateli důvody rozdílu a vyzval jej k doplnění náležitostí odvolání. Stěžovatel odvolání doplnil a finanční ředitelství pak rozhodlo o jeho zamítnutí.

K institutu pověření podle ust. § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106 (přístupný na www.nssoud.cz), ve kterém mimo jiné uvedl, že jeho smyslem je „*naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně. Tato pravomoc má svůj legitimní účel v nutnosti specializovaného či koordinovaného postupu ve zvláštních a výjimečných případech, v nichž by se provádění předmětných úkonů daňového řízení jednotlivými místně příslušnými správci daně ukázalo ve svém důsledku kontraproduktivním [především u daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání (např. poskytování určitých služeb, výroba a obchod s konkrétními komoditami), subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou, subjektů, u kterých vzniká podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů (např. v souvislosti s jejich zapojením do řetězců a sítí), nebo subjektů, u nichž je provedení kontrolních úkonů z dalších příčin odborně a časově extrémně náročné], a jako taková by měla být jedním z pilířů akceschopnosti daňové správy.*“

Podle ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Práva daňového subjektu, u něhož je daňová kontrola prováděna, jsou vymezena v odst. 4 citovaného ustanovení. Podle tohoto ustanovení může daňový subjekt mimo jiné podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod.

Podle ust. § 16 odst. 8 citovaného zákona sepíše správce daně o výsledku zjištění v rámci daňové kontroly zprávu, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat výsledek zjištění a správní úvahu správce daně

(zde správní úvahu správce pověřeného), na základě níž dospěl k závěru, že výsledky kontrolního zjištění odůvodňují dodatečné stanovení daně. Tato skutečnost je právně významná zvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovány reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92 a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, přístupné na www.nssoud.cz).

Podle Nejvyššího správního soudu v daném případě finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem. Stěžovatel měl možnost v průběhu daňové kontroly prováděné pověřeným správcem daně uplatnit všechna práva ve smyslu ust. § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v rozsahu, v jakém by mu příslušela při daňové kontrole prováděné místně příslušným správcem daně. Pověřený správce daně stěžovatele průběžně seznamoval s kontrolními zjištěními a umožnil mu se k nim vyjádřit. Na vyjádření stěžovatele reagoval, a to i ve zprávě o daňové kontrole. Pokud stěžovatel namítá, že nebyl seznámen se správním uvážením místně příslušného správce daně, je tato argumentace v rozporu s obsahem správního spisu. Finanční úřad v Hlinsku se totiž jako místně příslušný správce daně ztotožnil se závěry pověřeného Finančního úřadu v Pardubicích, což vyplývá zejména z toho, že vydal dodatečný platební výměr, kterým stanovil daňovou povinnost stěžovatele v souladu s výsledky daňové kontroly.

Za situace, kdy pověřený správce daně projednal s daňovým subjektem závěry daňové kontroly, nelze považovat za pochybení, že před vydáním dodatečného platebního výměru místně příslušný správce daně stěžovateli nesdělil důvody pro dodatečné vyměření daně, protože takový postup nemá oporu v zákoně. Učinil tak ale k žádosti stěžovatele o sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou v souladu s ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel měl tedy možnost uplatnit hmotněprávní námitky vůči dodatečnému platebnímu výměru, což ale neučinil a v odvolání uvedl pouze argumenty procesního charakteru. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* (právo je psáno pro bdělé), z níž vyplývá povinnost daňového subjektu aktivně a důsledně dbát svých práv již v daňovém řízení. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

K závěru krajského soudu, že se nemohl zabývat některými žalobními body s odůvodněním, že tyto důvody stěžovatel neuplatnil v odvolání v daňovém řízení, považuje Nejvyšší správní soud za nutné poukázat na ustálenou judikaturu zdejšího soudu, ze které vyplývá nesprávnost takového postupu (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, ze dne 29. 6. 2006, č. j. 8 Afs 121/2005 - 112, ze dne 8. 6. 2007, č. j. 7 Afs 111/2006 - 57, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 As 23/2006 - 68 a č. j. 8 Afs 162/2005 - 52 a ze dne 30. 8. 2007, č. j. 2 As 19/2007 - 61 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62). Na tuto nesprávnost však stěžovatel v kasační stížnosti nepoukázal, a jelikož se nejedná o vadu, ke které by musel Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti ve smyslu ust. § 109 odst. 3 s. ř. s., ale o nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, nemůže být toto pochybení krajského soudu důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

V průběhu daňového řízení, a ani následně v žalobě, stěžovatel proti pověření ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3856/150/2005 a proti jeho rozsahu nic nenamítal. Proto je stížní námitka, že nebyl s tímto pověřením seznámen, resp. že nebyl seznámen s tím, že Finanční úřad v Pardubicích je pověřen také stanovením základu daně a daně, nepřípustná ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel tento důvod neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Z téhož důvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval ani související stížní námitkou, že krajský soud nedospěl k logickému závěru, že původní pověření pro Finanční úřad v Pardubicích neobsahovala oprávnění stanovit daňový základ a daň, a ani odkazem stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 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 31. března 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu